



**El régimen impositivo
al que están sometidas
las empresas de Castilla y León
y su relación con el de otras
Comunidades Autónomas**

**Informe a Iniciativa
Propia IIP 2/08**



CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL
COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

EL RÉGIMEN IMPOSITIVO AL QUE ESTÁN SOMETIDAS LAS EMPRESAS
DE CASTILLA Y LEÓN Y SU RELACIÓN CON EL DE OTRAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Informe a Iniciativa Propia IIP 2/08

CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL
Comunidad de Castilla y León

El régimen impositivo al que están sometidas las empresas de Castilla y León y su relación con el de otras Comunidades Autónomas

Informe a Iniciativa Propia
IIP 2/08



CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL
COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

Edición electrónica disponible en Internet:
www.cescyl.es/informes/iniciativapropia.php

La reproducción de esta publicación está permitida citando su procedencia.

Edita: Consejo Económico y Social de Castilla y León
C/ Duque de la Victoria, 8, 3ª y 4ª planta. 47001 Valladolid. España
Tel.: 983 394 200 - Fax: 983 396 538
cescyl@cescyl.es - www.cescyl.es

I.S.B.N.: 978-84-95308-38-2

Depósito Legal: VA-1.336/2008

Diseño y Arte final: dDC, Diseño y Comunicación

Imprime: Gráficas Varona

COMPOSICIÓN DEL PLENO DEL CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL

A 10 DE DICIEMBRE DE 2008

Presidente: D. José Luis Díez Hoces de la Guardia
Vicepresidentes: D. Ángel Hernández Lorenzo. *Grupo Sindical*
D. Jesús María Terciado Valls. *Grupo Empresarial*
Secretario General: D. José Carlos Rodríguez Fernández

Consejeros Titulares

GRUPO I. ORGANIZACIONES SINDICALES MÁS REPRESENTATIVAS

• Unión General de Trabajadores. UGT

D.ª Luz Blanca Cosío Almeida
D. Óscar Mario Lobo San Juan
D. Manuel López García
D. Agustín Prieto González
D.ª Concepción Ramos Bayón
D. Regino Sánchez Gonzalo

• Comisiones Obreras de Castilla y León. CCOO

D. Vicente Andrés Granado
D. Saturnino Fernández de Pedro
D.ª Bernarda García Córcoba
D. Ángel Hernández Lorenzo
D. Esteban Riera González
D.ª Ana M.ª Vallejo Cimarra

GRUPO II. ORGANIZACIONES EMPRESARIALES MÁS REPRESENTATIVAS

• Confederación de Organizaciones Empresariales de Castilla y León. CEEALE

D. Roberto Alonso García
D. Santiago Aparicio Jiménez
D. Javier Cepedano Valdeón
D. Avelino Fernández Fernández
D. Héctor García Arias
D. Ángel Herrero Magarzo
D. Juan Antonio Martín Mesonero
D. Pedro Palomo Hernangómez
D. Antonio Primo Sáiz
D. Manuel Soler Martínez
D. Roberto Suárez García
D. Jesús María Terciado Valls

GRUPO III

• Expertos designados por la Junta de Castilla y León

D. Francisco Albarrán Losada
D. José Luis Díez Hoces de la Guardia
D. Juan José Esteban García
D. Juan Carlos Gamazo Chillón
D. José Antonio Mayoral Encabo
D.ª Asunción Orden Recio

• Organizaciones Profesionales Agrarias

- Asociación Agraria de Jóvenes Agricultores
de Castilla y León. ASAJA

D. Donaciano Dujo Caminero
D. José María Llorente Ayuso

- Unión de Campesinos de Castilla y León. UCCL

D. Ignacio Arias Ubillos

- Unión de Pequeños Agricultores
de Castilla y León. UPA

D. Julio López Alonso

• Asociaciones o Federaciones de Asociaciones de Consumidores de Ámbito Regional

- Unión de Consumidores de Castilla y León. UCE
D. Prudencio Prieto Cardo

• Cooperativas y Sociedades Laborales

- Unión Regional de Cooperativas Agrarias de Castilla y
León. URCACyL
D. Lucas Ferreras Zamora

Consejeros Suplentes

GRUPO I. ORGANIZACIONES SINDICALES MÁS REPRESENTATIVAS

• Unión General de Trabajadores. UGT

D. Mariano Carranza Redondo
D. Modesto Chantre Pérez
D. Gabriel Gómez Velasco
D.ª Francisca Ortega Lorenzo
D. Roberto Rabadán Rodríguez
D. Pablo Zalama Torres

• Comisiones Obreras de Castilla y León. CCOO

D.ª Elsa Caballero Sancho
D. Luis Miguel Gómez Miguel
D.ª Montserrat Herranz Sáez
D. Carlos Julio López Inclán
D.ª Yolanda Rodríguez Valentin
D.ª Beatriz Sanz Parra

GRUPO II. ORGANIZACIONES EMPRESARIALES MÁS REPRESENTATIVAS

• Confederación de Organizaciones Empresariales de Castilla y León. CEEALE

D.ª Sofía Andrés Merchán
D. Bernabé Cascón Nogales
D. Luis de Luis Alfageme
D.ª M.ª Angeles Fernández Vicente
D. Carlos Galindo Martín
D.ª Sonia González Romo
D.ª Mercedes Lozano Salazar
D.ª Sonia Martínez Fontano
D. José Antonio Sancha Martín
D. Félix Sanz Esteban
D. José Luis de Vicente Huerta
D. Jaime Villagrà Herrero

GRUPO III

• Expertos designados por la Junta de Castilla y León

D. Carlos Manuel García Carbayo
D.ª M.ª del Rosario García Pascual
D. Modesto Martín Cebrián
D.ª M.ª Jesús Maté García
D. Joaquín Rubio Agenjo
D.ª Isabel Villa Santamarta

• Organizaciones Profesionales Agrarias

- Asociación Agraria de Jóvenes Agricultores
de Castilla y León. ASAJA

D. Lino Rodríguez Velasco
D.ª Nuria Ruiz Corral

- Unión de Campesinos de Castilla y León. UCCL

D. José Ignacio Falces Yoldi

- Unión de Pequeños Agricultores

de Castilla y León. UPA
D.ª M.ª Luisa Pérez San Gerardo

• Asociaciones o Federaciones de Asociaciones de Consumidores de Ámbito Regional

- Unión de Consumidores de Castilla y León. UCE
D.ª Dolores Vázquez Manzano

• Cooperativas y Sociedades Laborales

- Asociación de Empresas de Trabajo Asociado.
Sociedades Laborales de Castilla y León. AEMTA
D. Jesús de Castro Córdova

COMPOSICIÓN DE LAS COMISIONES DEL CES

A 10 DE DICIEMBRE DE 2008

COMISIÓN PERMANENTE

Presidente	D. José Luis Díez Hoces de la Guardia	EXPERTOS
Vicepresidentes	D. Ángel Hernández Lorenzo D. Jesús María Terciado Valls	CCOO CECALE
Consejeros	D. Lucas Ferreras Zamora D. Juan Carlos Gamazo Chillón D. Héctor García Arias D. Oscar Mario Lobo San Juan D. Agustín Prieto González D. Roberto Suárez García	URCACYL EXPERTOS CECALE UGT UGT CECALE
Secretario General	D. José Carlos Rodríguez Fernández	

COMISIONES DE TRABAJO

I. DESARROLLO REGIONAL

Presidente
D. Ángel Herrero Magarzo. CECALE

Vicepresidente
D. Manuel Soler Martínez. CECALE

Consejeros
D. Roberto Alonso García. CECALE
D. Donaciano Dujó Caminero. ASAJA
D. Saturnino Fernández de Pedro. CCOO
D. Julio López Alonso. UPA
D. Manuel López García. UGT
D. José Antonio Mayoral Encabo. EXPERTOS
D.^a Ana M.^a Vallejo Cimarra. CCOO

Secretaría
(por delegación del Secretario General)
D.^a Cristina García Palazuelos.
CES de Castilla y León

II. ÁREA SOCIAL

Presidenta
D.^a Concepción Ramos Bayón. UGT

Vicepresidente
D. Regino Sánchez Gonzalo. UGT

Consejeros
D. Santiago Aparicio Jiménez. CECALE
D. Ignacio Arias Ubillos. UCCL
D. Javier Cepedano Valdeón. CECALE
D. Juan José Esteban García. EXPERTOS
D.^a Bernarda García Córcoba. CCOO
D. José M.^a Llorente Ayuso. ASAJA
D. Antonio Primo Sáiz. CECALE

Secretaría
(por delegación del Secretario General)
D.^a Beatriz Rosillo Niño.
CES de Castilla y León

III. INVERSIONES E INFRAESTRUCTURAS

Presidenta
D.^a Asunción Orden Recio. EXPERTOS

Vicepresidente
D. Francisco Albarrán Losada. EXPERTOS

Consejeros
D. Vicente Andrés Granada. CCOO
D.^a Luz Blanca Cosío Almeida. UGT
D. Avelino Fernández Fernández. CECALE
D. Juan Antonio Martín Mesonero. CECALE
D. Pedro Palomo Hernangómez. CECALE
D. Prudencio Prieto Cardo. UCE
D. Esteban Riera González. CCOO

Secretaría
(por delegación del Secretario General)
D.^a Susana García Chamorro.
CES de Castilla y León

IV. COMISIÓN ESPECÍFICA PARA LA ELABORACIÓN DEL IIP SOBRE EXPECTATIVAS DEL SECTOR DE LA BIOENERGÍA EN CASTILLA Y LEÓN

Presidente
D. Lucas Ferreras Zamora. URCACYL

Vicepresidente
D. Antonio Primo Sáiz. CECALE

Consejeros
D. Ignacio Arias Ubillos. UCCL
D. Donaciano Dujó Caminero. ASAJA
D.^a Montserrat Herranz Sáez. CCOO
D. Julio López Alonso. UPA
D.^a Sonia Martínez Fontano. CECALE
D.^a Asunción Orden Recio. EXPERTOS
D.^a Francisca Ortega Lorenzo. UGT
D. Prudencio Prieto Cardo. UCE

Secretario
(por delegación del Secretario General)
D. Francisco Manuel Díaz Juan. CES de Castilla y León



CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL
COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

ÚLTIMAS PUBLICACIONES

Informes anuales

- Situación Económica y Social de Castilla y León en 2003
- Situación Económica y Social de Castilla y León en 2004
- Situación Económica y Social de Castilla y León en 2005
- Situación Económica y Social de Castilla y León en 2006
- Situación Económica y Social de Castilla y León en 2007

Informes a Iniciativa Propia del CES

- IIP 1/03** El Empleo de los Jóvenes en Castilla y León
- IIP 2/03** Repercusiones y Expectativas Económicas generadas por la Ampliación de la UE en los Sectores Productivos de Castilla y León
- IIP 3/03** Investigación, Desarrollo e Innovación en Castilla y León
- IIP 1/04** Las Mujeres en el Medio Rural en Castilla y León
- IIP 2/04** Crecimiento Económico e Inclusión Social en Castilla y León
- IIP 1/05** Las Empresas Participadas por Capital Extranjero en Castilla y León
- IIP 2/05** La Situación de los Nuevos Yacimientos de Empleo en Castilla y León
- IIP 1/06** La Inmigración en Castilla y León tras los procesos de regularización: aspectos poblacionales y jurídicos
- IIP 2/06** La Evolución de la Financiación Autonómica y sus repercusiones para la Comunidad de Castilla y León
- IIP 3/06** La Cobertura de la Protección por Desempleo en Castilla y León
- IIP 4/06** La Gripe Aviar y su Repercusión en Castilla y León
- IIP 1/07** Incidencia y Expectativas Económicas para los Sectores Productivos de Castilla y León generadas por "la Ampliación a 27" y "el Programa de Perspectivas Financieras 2007-2013" de la Unión Europea
- IIP 2/07** La Conciliación de la vida personal, laboral y familiar en Castilla y León
- IIP 1/08** La Relevancia de los Medios de Comunicación en Castilla y León
- IIP 2/08** El régimen impositivo al que están sometidas las empresas de Castilla y León y su relación con el de otras Comunidades Autónomas

Colección de Estudios

- N.º 6** Aspectos Comerciales de los Productos Agroalimentarios de Calidad en Castilla y León
- N.º 7** El sector de Automoción en Castilla y León. Componentes e Industria Auxiliar
- N.º 8** Aplicación del Protocolo de Kioto para Castilla y León
- N.º 9** Desarrollo Agroindustrial de Biocombustibles en Castilla y León
- N.º 10** Satisfacción de los ciudadanos con el servicio de las Administraciones Públicas
- N.º 11** El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Castilla y León desde la perspectiva de género. Una propuesta a favor de las mujeres asalariadas

Revista de Investigación Económica y Social

- N.º 6** Premio de Investigación 2003
Valoración económica de bienes públicos en relación al patrimonio cultural de Castilla y León. Propuesta metodológica y aplicación empírica
- N.º 7** Premio de Investigación 2004
Perfil económico y financiero de los cuidados de larga duración. Análisis de la situación en Castilla y León
Este número también publica el accésit y un trabajo seleccionado



CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN

ÚLTIMAS PUBLICACIONES

- N.º 8** Premio de Investigación 2005
Participación y representación de los trabajadores en materia de prevención de riesgos laborales. Especial referencia a las previsiones al respecto contenidas en los convenios colectivos de Castilla y León
Este número también publica el accésit y un trabajo seleccionado
- N.º 9** Premio de Investigación 2006
Las disparidades territoriales en Castilla y León: Estudio de la convergencia económica a nivel municipal
Este número también publica el trabajo seleccionado
- N.º 10** Premio de Investigación 2007
Las Universidades de Castilla y León ante el Reto del Espacio Europeo de Educación Superior. Un Análisis de su Competitividad y Eficiencia
Este número también publica el accésit
- N.º 11** Premio de Investigación 2008
Estimación de los beneficios de los ecosistemas forestales regionales para los habitantes de la Comunidad Autónoma de Castilla y León
Este número también publica el accésit

Memorias anuales de Actividades

Memoria de Actividades 2003
Memoria de Actividades 2004
Memoria de Actividades 2005
Memoria de Actividades 2006
Memoria de Actividades 2007

PRÓXIMAS PUBLICACIONES

Informes anuales

Situación Económica y Social de Castilla y León en 2008

Informes a Iniciativa Propia del CES

- Perspectivas de envejecimiento activo en Castilla y León
- Expectativas del sector de la bioenergía en Castilla y León
- La atención a la dependencia en Castilla y León. Diferencias intrarregionales y comparación con otras Comunidades Autónomas
- Integración del sector metal-mecánico de Castilla y León en el ámbito de la fabricación de los sectores aeronáutico y ferroviario

Colección de Estudios

Próximas convocatorias

- > **Nº 12** Sectores y subsectores sin regulación colectiva en Castilla y León
- > **Nº 13** Impacto de la trasposición de la "Directiva de Servicios" en Castilla y León

Revista de Investigación Económica y Social

- N.º 12** Premio de Investigación 2009
Convocado en BOCyL nº 209, de 29-10-2008

PARTE I
INFORME A INICIATIVA PROPIA

EL RÉGIMEN IMPOSITIVO AL QUE ESTÁN SOMETIDAS LAS EMPRESAS
DE CASTILLA Y LEÓN Y SU RELACIÓN CON EL DE OTRAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS

I. INTRODUCCIÓN	21
II. TRIBUTOS QUE GRABAN LA CREACIÓN DE EMPRESAS	22
II.A Supuestos de empresas de nueva creación	22
II.B Supuestos de transmisión de empresas	26
II.C Figuras tributarias específicas del empresario persona jurídica	27
III. TRIBUTACIÓN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL	27
III.A En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	28
A.1 Estimación directa normal	30
A.2 Estimación objetiva	31
A.3 Estimación indirecta	32
III.B En el Impuesto sobre Sociedades	35
B.1 Régimen general	35
B.2 Regímenes especiales	38
B.3 La especialidad del Régimen Foral: el caso de Vizcaya	39
B.4 Obligaciones formales	42
B.5 La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004	43
B.6 La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008	44
B.7 Armonización internacional de la normativa contable	45
IV. TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL	45
IV.A Consideraciones generales	45
IV.B Instrumentos fiscales de protección al medio ambiente	46
IV.C Competencias autonómicas	48
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	49
1º. Sobre la creación de empresas en Castilla y León y su tributación	49
A. Creación de un régimen especial para las microempresas	50
B. Creación de una auténtica "Ventanilla Única Autonómica" para empresas de nueva creación, con puntos de asesoramiento para el inicio de la actividad y colaboración en el "Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores"	51
C. Creación de un "Documento único electrónico" para las pequeñas empresas de nueva creación	51

D.	Reducción o supresión de las tasas y precios públicos autonómicos que puedan afectar al inicio de la actividad empresarial y, de forma inmediata, la realización de convenios con los Ayuntamientos y el Estado para la gestión del alta cuando sea necesario	52
d.1	<i>Devengo de una sola tasa por inserción de anuncios en publicaciones oficiales</i>	52
d.2	<i>Devengo de una sola tasa por la autorización de empresas de nueva creación</i>	52
d.3	<i>Supresión de los hechos impositivos consistentes en el simple cambio de titularidad</i>	53
d.4	<i>Vinculación de todas las tasas medioambientales a la adopción de medidas que contribuyan a la protección del medio ambiente</i>	53
E.	Gestión mediante la "Ventanilla Única Autonómica" de las tasas estatales y municipales	53
F.	Estudio de reducciones finalistas del tipo impositivo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales para la adquisición de terrenos en parques tecnológicos, así como, en algunos casos, la deducción del Impuesto de Operaciones Societarias	54
G.	Supresión del "Recurso Cameral Permanente" y de forma inmediata la realización de Convenios con las Cámaras para la gestión del alta en el tributo	55
H.	Incrementar la colaboración social en la aplicación de los tributos que afectan a las empresas de nueva creación	55
2º.	Sobre la actividad empresarial y el IRPF	56
A.	Localización empresarial y el IRPF	56
B.	Diferencias en el Régimen tributario autonómico por el IRPF	56
C.	Economías de opción	57
D.	Beneficios fiscales en el IRPF	57
E.	Asesoramiento al empresario persona física	57
F.	Sobre la vinculación de todas las actividades al mismo régimen tributario	58
G.	Sobre el IRPF en empresas y el incremento de empleo	59
H.	Economía de opción tributaria en la determinación de los rendimientos netos	59
3º.	Sobre la actividad empresarial y el Impuesto sobre Sociedades	59
A.	Economías de Opción e Impuesto sobre Sociedades	59
B.	Sobre el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades	60
C.	Los beneficios fiscales en las distintas Comunidades Autónomas	60
D.	El Impuesto sobre Sociedades y el Régimen Foral	61
E.	Sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004	62
F.	Sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008	62
G.	La nueva legislación contable	63
H.	Influencia de los factores fiscales en las decisiones empresariales	63
4º.	Sobre la tributación medioambiental	64
A.	Sobre la calificación de los tributos	64
B.	La "solución económica" y los daños medio ambientales	64
C.	Los impuestos ambientales o ecológicos	65
D.	La tributación medioambiental en Castilla y León	66
E.	Impuestos medio ambientales y costes empresariales	66
F.	Impuestos medioambientales y desarrollo sostenible	67

PARTE II
DOCUMENTO TÉCNICO

EL RÉGIMEN IMPOSITIVO AL QUE ESTÁN SOMETIDAS LAS EMPRESAS
DE CASTILLA Y LEÓN Y SU RELACIÓN CON EL DE OTRAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS

PLANTEAMIENTO	75
I. ANÁLISIS DE LA REALIDAD ECONÓMICA DE CASTILLA Y LEÓN. UNA ESPECIAL CONSIDERACIÓN AL ÁMBITO EMPRESARIAL	79
A. Consideraciones generales	81
B. Principales indicadores económicos de Castilla y León	83
II. RÉGIMEN FISCAL DE LA CREACIÓN DE EMPRESAS EN CASTILLA Y LEÓN	91
A. Introducción	93
B. Marco normativo general	95
C. Tributos que afectan tanto al empresario persona física como al empresario persona jurídica	96
1. El Impuesto de Actividades Económicas y otros tributos locales	96
2. El Recurso Cameral Permanente	98
3. Las tasas y precios públicos, estatales, autonómicos y locales exigidos por la creación de nuevas empresas	100
4. Impuestos que se deben satisfacer por la adquisición o sucesión en una empresa ya existente	109
D. Tributos que afectan exclusivamente al empresario persona jurídica	112
1. Operaciones societarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	112
2. Tasa por publicación en el Registro Mercantil y en otros Boletines Oficiales	
3. Especial referencia a la responsabilidad tributaria derivada de la condición de Administrador de Sociedades	113
E. Obligaciones formales	115
1. Introducción	115
2. Los Censos Tributarios	116
3. Obligaciones de información	117
F. Observatorio fiscal de las empresas de nueva creación. La cláusula de “trato fiscal más favorable”	119

III. RÉGIMEN FISCAL DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS EMPRESAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN CASTILLA Y LEÓN:	
ESTIMACIÓN DIRECTA, ESTIMACIÓN OBJETIVA	121
A. Consideraciones generales	123
B. Concepto de rendimientos de actividades económicas	130
1. Distinción de los rendimientos de actividades económicas de los rendimientos de capital	132
2. Distinción de los rendimientos empresariales de los rendimientos profesionales	133
C. Determinación de los rendimientos netos	134
D. Determinación de la base imponible	136
1. Estimación directa normal	139
2. Estimación directa simplificada	151
3. Estimación objetiva	159
4. Estimación indirecta	181
5. Ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos afectos	182
6. Determinación de los rendimientos de las entidades a las que resulte aplicable el régimen de atribución de rentas	183
E. Domicilio fiscal de los contribuyentes. Localización fiscal de las actividades económicas en el IRPF	184
1. Efectos	187
2. Competencias normativas cedidas	187
F. Sensaciones de los ciudadanos respecto a las competencias de las comunidades autónomas en el IRPF	189
G. Anexos	199
1. Cuadro economías de opción	199
2. Cuadro resumen de las medidas normativas aprobadas para el 2008 por las distintas Comunidades Autónomas de régimen común	200
3. Cuadros de recaudación IRPF	208
4. Beneficios fiscales IRPF 2008	255
IV. RÉGIMEN FISCAL DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS EMPRESAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	257
A. Consideraciones generales	259
B. Hecho imponible, sujetos pasivos, período impositivo y devengo	264
C. Determinación de la base imponible	267
1. Métodos de determinación de la base imponible	267
1.1 <i>Determinación del resultado contable</i>	267
1.2 <i>Estimación indirecta</i>	276
1.3 <i>Compensación de bases imponibles</i>	276
2. Criterios de imputación de ingresos y gastos	277
3. Gastos no deducibles	279
D. Cuota tributaria	280
1. Métodos para la eliminación de la doble imposición: deducción para evitar la doble imposición interna	283
2. Bonificaciones para incentivar la realización de determinadas actividades	285
3. Deduciones de la cuota	288
4. Valoración conclusiva sobre las deducciones	292
5. Cuota diferencial	297

E. Regímenes especiales	297
1. Fórmulas de colaboración empresarial (UTEs, agrupaciones)	297
2. Instituciones de inversión colectiva	298
3. Régimen de consolidación fiscal	299
4. Sociedades patrimoniales	299
5. Sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas	300
6. Empresas de reducida dimensión	301
F. El Impuesto sobre Sociedades en Vizcaya	307
1. Sujeción a la normativa foral	308
2. Diferencias con la normativa estatal	310
3. Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004	321
4. Doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas	342
G. Gestión del impuesto	343
1. Retenciones e ingresos a cuenta	343
2. Autoliquidación del Impuesto	345
3. Obligaciones contables y registrales	348
4. Armonización internacional de la normativa contable	350
4.1 <i>La reforma del Código de Comercio-sección segunda</i>	350
4.2 <i>La reforma de la Ley de Sociedades Anónimas</i>	352
4.3 <i>La reforma del Código de Comercio-sección tercera</i>	354
4.4 <i>El nuevo Plan General de Contabilidad</i>	355
4.5 <i>Plan General de Contabilidad de Pymes</i>	372
H. Valoración final	375
I. Anexos	377
1. Empresas activas según sector económico por Comunidad Autónoma. Formas jurídicas por provincias en Castilla y León. Creación de empresas en agosto en Castilla y León	377
1.1 <i>Forma jurídica de la empresas de Castilla y León</i>	378
1.2 <i>Creación de empresas en agosto de 2008 en Castilla y León</i>	379
2. Formas jurídicas de la empresa	380
3. Cuadros comparativos de las ventajas e inconvenientes de las diferentes formas jurídicas	382
4. Cuadro esquemático de las formas jurídicas del empresario	385
5. Evolución número de declarantes IS	386
6. Número de declarantes en regímenes especiales	387
7. Número de declarantes por formas jurídicas de entidades	389
8. Número de declarantes por tramos de ingresos	390
9. Cuadros de evolución de la recaudación por IS y desviación presupuestaria. TIÉs contable y fiscal	391
10. Resultado de las liquidaciones del IS de las empresas de Castilla y León	399
11. Liquidación total del IS en Castilla y León	400
12. Beneficios fiscales IS 2008	401
13. Clasificación de beneficios fiscales por políticas de gasto	402
14. Distribución de beneficios fiscales por tributos y por políticas de gasto	403
15. Presupuesto de ingresos tributarios y beneficios fiscales 2008	404

V. TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL:	
TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS	407
A. Consideraciones generales	409
B. Establecimiento de tributos ambientales por las Comunidades Autónomas	424
C. Tributos medioambientales en Castilla y León	431
D. Cuadro resumen de los impuestos medioambientales en las Comunidades Autónomas	434
E. Anexos	441
1. Normativa de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas. Principio de Reserva de Ley	441
2. Impuestos autonómicos sobre vertidos de aguas	448
3. Impuestos propios de las Comunidades Autónomas sobre el agua.	451
4. Experiencia comparada en materia de tributación medioambiental en las Comunidades Autónomas	459

The background of the document is a monochromatic, sepia-toned photograph of a library. It shows rows of bookshelves filled with books. In the foreground, a person is seen from the side, sitting and reading a book. The lighting is soft, creating a quiet and studious atmosphere. The text is overlaid on a white rectangular area in the upper half of the page.

**INFORME A INICIATIVA PROPIA SOBRE
EL RÉGIMEN IMPOSITIVO AL QUE ESTÁN
SOMETIDAS LAS EMPRESAS DE CASTILLA
Y LEÓN Y SU RELACIÓN CON EL DE
OTRAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS**

Informe a Iniciativa Propia IIP 2/08

**Aprobado en el Pleno de 10 de diciembre de 2008,
del Consejo Económico y Social de Castilla y León**

PARTE I
INFORME A INICIATIVA PROPIA

EL RÉGIMEN IMPOSITIVO AL QUE ESTÁN SOMETIDAS LAS EMPRESAS
DE CASTILLA Y LEÓN Y SU RELACIÓN CON EL DE OTRAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS

I. INTRODUCCIÓN	21
II. TRIBUTOS QUE GRABAN LA CREACIÓN DE EMPRESAS	22
II.A Supuestos de empresas de nueva creación	22
II.B Supuestos de transmisión de empresas	26
II.C Figuras tributarias específicas del empresario persona jurídica	27
III. TRIBUTACIÓN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL	27
III.A En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	28
A.1 Estimación directa normal	30
A.2 Estimación objetiva	31
A.3 Estimación indirecta	32
III.B En el Impuesto sobre Sociedades	35
B.1 Régimen general	35
B.2 Regímenes especiales	38
B.3 La especialidad del Régimen Foral: el caso de Vizcaya	39
B.4 Obligaciones formales	42
B.5 La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004	43
B.6 La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008	44
B.7 Armonización internacional de la normativa contable	45
IV. TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL	45
IV.A Consideraciones generales	45
IV.B Instrumentos fiscales de protección al medio ambiente	46
IV.C Competencias autonómicas	48
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	49
1º. Sobre la creación de empresas en Castilla y León y su tributación	49
A. Creación de un régimen especial para las microempresas	50
B. Creación de una auténtica "Ventanilla Única Autonómica" para empresas de nueva creación, con puntos de asesoramiento para el inicio de la actividad y colaboración en el "Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores"	51
C. Creación de un "Documento único electrónico" para las pequeñas empresas de nueva creación	51

D.	Reducción o supresión de las tasas y precios públicos autonómicos que puedan afectar al inicio de la actividad empresarial y, de forma inmediata, la realización de convenios con los Ayuntamientos y el Estado para la gestión del alta cuando sea necesario	52
d.1	<i>Devengo de una sola tasa por inserción de anuncios en publicaciones oficiales</i>	52
d.2	<i>Devengo de una sola tasa por la autorización de empresas de nueva creación</i>	52
d.3	<i>Supresión de los hechos impositivos consistentes en el simple cambio de titularidad</i>	53
d.4	<i>Vinculación de todas las tasas medioambientales a la adopción de medidas que contribuyan a la protección del medio ambiente</i>	53
E.	Gestión mediante la "Ventanilla Única Autonómica" de las tasas estatales y municipales	53
F.	Estudio de reducciones finalistas del tipo impositivo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales para la adquisición de terrenos en parques tecnológicos, así como, en algunos casos, la deducción del Impuesto de Operaciones Societarias	54
G.	Supresión del "Recurso Cameral Permanente" y de forma inmediata la realización de Convenios con las Cámaras para la gestión del alta en el tributo	55
H.	Incrementar la colaboración social en la aplicación de los tributos que afectan a las empresas de nueva creación	55
2º.	Sobre la actividad empresarial y el IRPF	56
A.	Localización empresarial y el IRPF	56
B.	Diferencias en el Régimen tributario autonómico por el IRPF	56
C.	Economías de opción	57
D.	Beneficios fiscales en el IRPF	57
E.	Asesoramiento al empresario persona física	57
F.	Sobre la vinculación de todas las actividades al mismo régimen tributario	58
G.	Sobre el IRPF en empresas y el incremento de empleo	59
H.	Economía de opción tributaria en la determinación de los rendimientos netos	59
3º.	Sobre la actividad empresarial y el Impuesto sobre Sociedades	59
A.	Economías de Opción e Impuesto sobre Sociedades	59
B.	Sobre el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades	60
C.	Los beneficios fiscales en las distintas Comunidades Autónomas	60
D.	El Impuesto sobre Sociedades y el Régimen Foral	61
E.	Sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004	62
F.	Sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008	62
G.	La nueva legislación contable	63
H.	Influencia de los factores fiscales en las decisiones empresariales	63
4º.	Sobre la tributación medioambiental	64
A.	Sobre la calificación de los tributos	64
B.	La "solución económica" y los daños medio ambientales	64
C.	Los impuestos ambientales o ecológicos	65
D.	La tributación medioambiental en Castilla y León	66
E.	Impuestos medio ambientales y costes empresariales	66
F.	Impuestos medioambientales y desarrollo sostenible	67

I. INTRODUCCIÓN

Para la Unión Europea es una prioridad promover la creación de empresas de reducida dimensión a través de la flexibilización de los requisitos exigidos y tratando de reducir los costes de su puesta en marcha, entre los cuales se encuentran los costes fiscales.

La actual situación de crisis económica plantea además el objetivo de evitar que una buena parte de las empresas de nueva creación, más vulnerables a la crisis, desaparezcan.

El instrumento fiscal podría resultar clave en este momento para tratar de conseguir una diferencia cualitativa a favor de las empresas de Castilla y León.

Nuestro Informe trata de describir las diversas figuras fiscales que inciden en el proceso de creación de una empresa en la Comunidad de Castilla y León, poniendo de manifiesto los problemas que provoca la proliferación de figuras tributarias que afectan a la empresa en el momento de su puesta en marcha.

Vamos a hacer referencia a los tributos que afectan a la empresa, con independencia de la forma jurídica que adopte (persona física o jurídica), aunque es evidente que en Castilla y León la modalidad de actividad empresarial más importante es la ejercida por empresarios personas físicas.

Asimismo, conviene precisar que nos referiremos a las obligaciones, tanto materiales como formales, que imponen los tres niveles de administración implicados, es decir, la Administración Central, la Administración Autonómica y la Administración Local.

En el Documento Técnico que acompaña este Informe aparece toda la información detallada junto a numerosos cuadros y gráficos ilustrativos de los planteamientos que se expresan en el mismo.

Como disposiciones normativas de carácter general, hay que destacar en primer lugar el *Estatuto de Autonomía de Castilla y León*, el cual debe ser interpretado armónicamente con la *Ley Orgánica 8/1980, de 8 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas* y la *Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas* del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Constituyen asimismo el cuadro normativo de este Informe las Leyes Autonómicas 9/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y 10/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2008, y el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, que aprueba el nuevo texto refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Cabe señalar también la Ley 5/2008, de 25 de septiembre, de subvenciones de Castilla y León; la Ley 12/2001, de 20 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León y el Real Decreto 899/2007, de 6 de julio que aprueba el nuevo reglamento de incentivos regionales (y la reforma del mismo operada por el Real Decreto 171/2008, de 8 de febrero, por el que se delimita la zona de promoción económica de la Comunidad de Castilla y León).

II. TRIBUTOS QUE GRABAN LA CREACIÓN DE EMPRESAS

Existe una serie de tributos locales que afectan a todo empresario, con independencia de que adopte la forma de persona física o persona jurídica.

II.A Supuestos de empresas de nueva creación

El **Impuesto de Actividades Económicas** es un impuesto local obligatorio sobre el cual las Comunidades Autónomas no tienen competencias. Aunque ha perdido importancia desde el punto de vista cuantitativo (ya que la *Ley Reguladora de las Haciendas Locales* declara exentos a todos los sujetos pasivos, salvo en el caso de las personas jurídicas con un importe neto de la cifra de negocios superior a 1.000.000 de euros), desde el punto de vista formal no ha ocurrido lo mismo, puesto que sin la preceptiva declaración de alta no se puede iniciar la actividad empresarial, dado que esa declaración es exigida a su vez para darse de alta en el IVA y constituir el origen de otras figuras fiscales y parafiscales como el Recurso Cameral Permanente.

El mismo planteamiento puede ser aplicable respecto del **Impuesto Municipal de Construcciones, Instalaciones y Obras**, al tratarse de un tributo que debe satisfacerse con carácter previo a la puesta en marcha de la actividad empresarial constructora.

Las empresas también deben satisfacer el **Impuesto de Bienes Inmuebles** o el de **Vehículos de Tracción Mecánica**, pero más por la titularidad de dichos bienes que por la actividad empresarial considerada en si misma.

A este respecto, cabe recordar que el CES, en su *IIP 1/02 sobre Fiscalidad Municipal en Castilla y León y Áreas limítrofes*, recomendaba a los Ayuntamientos de nuestra Comunidad Autónoma que orientasen la fiscalidad municipal hacia el apoyo a las pequeñas empresas y a las iniciativas de autoempleo y economía social, con fórmulas novedosas de apoyo a estas empresas, tales como el aplazamiento del pago en sus cargas fiscales durante la fase de inicio de su actividad.

En segundo lugar, toda empresa de nueva creación, ya sea persona física o persona jurídica, tiene la obligación de darse de alta en la correspondiente Cámara de Comercio y de pagar el denominado **Recurso Cameral Permanente**.

Para comprender esta figura, calificada como exacción parafiscal, resulta clave la *Sentencia del Tribunal Constitucional 107/1996, de 12 de junio*, en la que se declaró conforme a la Constitución, no sólo la exigencia del Recurso Cameral Permanente, sino la afiliación obligatoria a las Cámaras de Comercio, al considerarlas parte de la Administración del Estado, teniendo en cuenta las funciones que cumplen.

En tercer lugar, hay que señalar que la creación de nuevas empresas resulta afectada por un conjunto de *tasas* que deben satisfacerse al inicio de la actividad por los dos hechos imponibles que definen las mismas con carácter general, es decir, la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público y la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público.

Se analizan a continuación tres grupos de tasas: *las municipales, las estatales y las autonómicas*.

1. TASAS MUNICIPALES

Destaca por su importancia la *tasa municipal por otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos*, dentro de las tasas que gravan la prestación de servicios, y que constituye un requisito previo para el otorgamiento de la licencia de apertura.

La tasa se aplica no sólo por la primera instalación del establecimiento, sino por cualquier variación o ampliación e incluso alteraciones que modifiquen las características iniciales del local, incluso el cambio de titulares.

Al mismo nivel de importancia, y dentro del mismo grupo, se encuentran la *tasa municipal por el otorgamiento de las licencias urbanísticas*, que es requisito previo para la realización de cualquier actividad empresarial de la construcción y actuar sin la misma implica situar toda la actividad constructiva en la ilegalidad.

Otra tasa municipal que está adquiriendo cada día más importancia es la *tasa por licencia ambiental*, de carácter previo al inicio de la actividad y que, al igual que en el caso de la *tasa por licencia de apertura*, se debe pagar por los primeros establecimientos, los cambios o modificaciones sustanciales de actividad, los

traslados y los traspasos o cambios de titular, aunque se suele especificar en este caso que sólo tendrá que abonarse la tasa cuando varíe o se amplíe la actividad que viniera desarrollándose en los mismos.

Existen otras muchas tasas en el ámbito municipal que pueden incidir en el proceso de creación de una empresa, y destacan, en particular, las que hacen referencia a la *utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público*. Debe tenerse en cuenta que sin la autorización que genera la tasa es imposible el inicio de la actividad empresarial.

No se debe olvidar que ninguna de las tasas anteriores es incompatible con las demás y por tanto, es perfectamente posible que una empresa de nueva creación, además de pagar la tasa por la licencia de apertura, tenga que abonar la tasa por la licencia medioambiental, al tratarse de un establecimiento que pueda afectar al medio ambiente, debiendo satisfacer además otra tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

2. TASAS ESTATALES

Al igual que en el ámbito municipal, algunas tasas o precios públicos estatales serán imprescindibles para el inicio de la actividad empresarial, tanto en lo que se refiere a la prestación de servicios públicos, como en el caso de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

El marco jurídico de los citados tributos viene definido por leyes estatales.

3. TASAS AUTONÓMICAS

No se aprecian diferencias sustanciales entre la regulación de Castilla y León y de las Comunidades Autónomas limítrofes en materia de tasas autonómicas.

En este conjunto de normas, algunas afectan de forma destacada a la creación de empresas. Se pueden señalar, dentro de la *Ley 12/2001, de 20 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, las siguientes:

- *Tasa del Boletín Oficial de Castilla y León*

En algunas empresas es necesario realizar anuncios previos al comienzo de la actividad. El pago de esta tasa es concurrente, en determinados supuestos, con el pago de la tasa estatal que se satisface por la inscripción en el Registro Mercantil. Además, para inscribir la constitución de una sociedad en el Registro Mercantil es requisito imprescindible la publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de la mencionada constitución.

- *Tasa en materia de industrias agroalimentarias*

Esta tasa, que se debe satisfacer por la autorización para el comienzo del ejercicio de la actividad, cobra especial importancia en nuestra Comunidad

Autónoma, por el peso del sector agroalimentario en la economía regional, y además, porque se va produciendo una acumulación de tasas de la Comunidad en esa fase tan importante que es la creación de la empresa.

- *Tasa por actuaciones administrativas relativas a actividades agrícolas*

Esta tasa, que se genera por la inscripción en el Registro de Maquinaria Agrícola, de derechos y plantaciones relacionadas con el viñedo, de empresas dedicadas al acondicionamiento de granos para la siembra, de establecimientos fitosanitarios y zoonosanitarios y de comerciantes productores de plantas vegetales y otros objetos de procedencia vegetal, merece la misma valoración que la anterior.

- *Tasa en materia forestal y vías pecuarias*

En este caso, el hecho imponible de la tasa se genera por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, como pueden ser los montes donde se realizan los aprovechamientos o la utilización de las vías pecuarias.

- *Tasa en materia de protección medioambiental*

Se puede extender a esta tasa lo expuesto con respecto a la tasa en materia medioambiental, pero el debate en materia medioambiental debería tal vez, centrarse en la eficiencia de las medidas adoptadas.

En la cuantificación de esta tasa, no se tiene en cuenta el ahorro energético que pueda suponer una determinada actividad, la utilización de energías alternativas menos contaminantes o la mejora en la eliminación de residuos.

Se podría considerar que muchos tributos calificados como medioambientales, en realidad no están dirigidos a evitar la contaminación, sino que más parecen tener un fin recaudatorio.

En este sentido, cabe reiterar la recomendación del CES, contenida en su *IIP 1/02 sobre Fiscalidad Municipal en Castilla y León y Áreas limítrofes*, en el sentido de que se deberían introducir cambios en las tasas municipales para apoyar acciones e iniciativas empresariales de contenido ecológico y dirigidas a la protección y defensa del entorno medioambiental, entre otras.

- *Tasa en materia de industria y energía*

El hecho imponible de esta tasa son las autorizaciones preceptivas para el ejercicio de la actividad industrial y energética y afecta por tanto a la creación de nuevas empresas. También en este caso se da una concurrencia de distintas tasas sobre la misma empresa y sobre la misma actividad.

- *Tasa en materia de minas*

Esta tasa se exige por las concesiones y autorizaciones preceptivas en materia minera para el ejercicio de dicha actividad empresarial y también se produce en este caso una concurrencia de distintas tasas.

- *Tasa por la tramitación de licencias comerciales para grandes establecimientos comerciales de descuento duro*

Aunque esta tasa no afecta a las pequeñas y medianas empresas de nueva creación, sino a las grandes, se trata de otro tributo que debe satisfacerse al inicio de la actividad empresarial.

II.B Supuestos de transmisión de empresas

Hasta aquí se han analizado las figuras fiscales que afectan a las empresas de nueva creación. Ahora vamos a referirnos a la fiscalidad que recae sobre una empresa cuando se produce una adquisición, bien a título oneroso por compra o fusión por absorción, bien a título lucrativo por herencia, legado o donación.

En esta materia, la Junta de Castilla y León ha aumentado al límite las exenciones posibles y en la actualidad, la Comunidad cuenta con uno de los regímenes fiscales más favorables al respecto.

Hay que señalar también que las regiones limítrofes cuentan todas ellas con regímenes similares.

Dado que no es posible adoptar medidas en el IVA ni en el capítulo de operaciones societarias, como consecuencia de la aplicación del Derecho Comunitario, y que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se han agotado las posibilidades de actuación, sólo se podría actuar sobre las *Transmisiones Patrimoniales*.

A este respecto, cabe señalar algunas actuaciones de otras Comunidades Autónomas. Así, en Baleares, la adquisición de inmuebles situados en el Parque Balear de Innovación Tecnológica, cuenta con una reducción del tipo impositivo al 0,5%.

En La Rioja se aplica el tipo reducido del 4% para adquisiciones de inmuebles como sede social o centro de trabajo de sociedades constituidas por menores de 36 años.

En Galicia se reduce el tipo impositivo en un 50% para actos y contratos relativos a determinados negocios jurídicos en parques empresariales que sean consecuencia del Plan de dinamización económica o de dinamización prioritaria de Galicia. Además se aplica la deducción del tipo impositivo en un 95% del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la adquisición de terrenos por el Banco de Tierras de Galicia.

Por último, conviene recordar que en la adquisición de una empresa puede incidir el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

II.C Figuras tributarias específicas del empresario persona jurídica

Una vez analizados los tributos que afectan tanto al empresario persona física como al empresario persona jurídica, vamos a estudiar una serie de figuras tributarias que inciden de forma específica **sobre el empresario persona jurídica**, que se resumen a continuación:

1. OPERACIONES SOCIETARIAS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Se trata de un tributo que deben satisfacer todas las empresas que opten por la forma societaria desde el mismo momento en que se constituyen como tal, mediante el otorgamiento de la oportuna escritura pública de constitución. Es un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas, cuya recaudación se destina exclusivamente a la Comunidad. La gestión se atribuye totalmente a la Comunidad pero la capacidad normativa que ésta tiene es reducida y en ningún caso alcanza a la fijación de los tipos impositivos.

2. TASA POR PUBLICACIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL Y EN OTROS BOLETINES OFICIALES

Se trata de tasas estatales, reguladas por una Ley estatal, cuyo hecho imponible comprende la publicación de los anuncios necesarios para las sociedades en el Registro Mercantil y lógicamente, sólo afecta a las empresas que tengan una titularidad societaria.

Con carácter general la empresa, como contribuyente, debe atender a los requerimientos de al menos tres niveles de administración, el estatal, el autonómico y el local, y en algunos casos, obligaciones directamente emanadas de la normativa comunitaria. Son continuas exigencias de declaraciones, altas, suministros de información y se producen solapamientos y reiteraciones, que se traducen en la práctica en un importante coste fiscal indirecto, pues en muchos casos, para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el empresario debe contratar los servicios de un profesional externo.

III. TRIBUTACIÓN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

Entrando en el análisis de la tributación de las empresas se va a analizar el régimen fiscal aplicable a los rendimientos obtenidos de la actividad empresarial, en el supuesto de que se trate de un empresario persona física.

III.A En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto estatal, cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, de modo que éstas pueden asumir competencias en la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, y en determinadas deducciones.

En la *Ley 6/1999 de 27 de diciembre sobre Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas de Castilla y León* se incorporaron la reducción del 99% del valor de la explotación agraria (siempre que concurrieran determinados requisitos) y la reducción de la base imponible para las transmisiones de empresas individuales, negocios profesionales y participación en entidades de dimensiones reducidas, así como adquisiciones por personas con minusvalía.

La importancia de las Pymes en la economía castellana y leonesa (la mayor parte son empresas familiares, casi todas las empresas agrícolas, comercio minorista, sector hostelería), la aportación de este tipo de empresas a la creación de empleo, su mayor estabilidad, sus específicas dificultades en la transmisión sucesoria, justifican la adopción de estas medidas.

Por otra parte, las Comunidades Autónomas no podrán regular los tipos de gravamen autonómicos de la base liquidable especial, las deducciones reguladas por el Estado, ni los pagos a cuenta del impuesto.

Hay que subrayar que, de las competencias que el Estado cede a las Comunidades Autónomas, se excluyen las deducciones por inversiones empresariales, hecho por el cual, el margen que tienen las Comunidades para tratar de optimizar la localización de actividades empresariales bajo titularidad de una persona física es limitado y debe basarse en alguna de las competencias que sí tiene cedidas, esto es, minoración de la tarifa autonómica, deducciones por circunstancias personales y familiares y aumentos de los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual.

Al tratarse de beneficios que no recaen directamente sobre los rendimientos de las actividades empresariales, no se puede esperar que su incidencia en la localización de las empresas resulte significativa.

Las Comunidades Autónomas de Madrid, Valencia y La Rioja han introducido rebajas en la tarifa autonómica de la base imponible general, pero éstas no resultan determinantes en la decisión de localización de las actividades económicas, tratándose más bien de una cuestión testimonial.

La información publicada por el Ministerio de Economía y Hacienda sobre el IRPF muestra que, aunque los rendimientos de las actividades económicas representan la

segunda fuente de renta del IRPF, apenas suponen el 7,7% de la estructura porcentual, correspondiendo el 78,6% a los rendimientos del trabajo.

La Ley del IRPF considera rendimientos integros de actividades económicas “*aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*”.

La ordenación por cuenta propia de factores de producción constituye el verdadero elemento caracterizador de los rendimientos de actividades económicas y supone la asunción por el sujeto pasivo del riesgo que entraña la actividad.

No existe uniformidad total entre estos los conceptos rendimientos empresariales y rendimientos profesionales y en la vigente ley se siguen manteniendo diferencias puntuales, tales como las retenciones o la llevanza de libros-registros.

Puede afirmarse, como regla general, que en la actividad profesional prima más la faceta personal, cifrada en la mayor presencia del trabajo como factor de producción y en la posesión de unos conocimientos técnicos por parte del titular de la actividad.

Las diferencias tributarias entre las actividades profesionales y empresariales se reflejan especialmente en el campo de aplicación del *régimen de estimación objetiva*. Aunque teóricamente dicho régimen puede ser aplicable a todas las actividades económicas, en la práctica se aplica exclusivamente a determinadas actividades empresariales.

Para la determinación de los rendimientos netos se aplica, con carácter general, la normativa del Impuesto de Sociedades, con la pretensión de que la regulación del IRPF en lo que atañe a la determinación de los rendimientos de actividades económicas sea lo más neutral posible respecto a la forma jurídica.

Junto al tradicional régimen de estimación directa, se sigue manteniendo el régimen de estimación objetiva para las pequeñas y medianas empresas susceptibles de estar incluidas en dicho régimen.

Hay que subrayar que, salvo prueba en contrario, el rendimiento de las actividades económicas se imputa al sujeto pasivo que aparece como titular de las mismas.

En cuanto a la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cabe señalar que existen tres regímenes aplicables:

- *Estimación directa*, que se aplicará como régimen general, y que admite dos modalidades: *normal* y *simplificada*.
- *Estimación objetiva*, que se aplica de forma voluntaria.
- *Estimación indirecta*.

El régimen de determinación de la base imponible más adecuado a la naturaleza del IRPF es el de estimación directa, pero hay que tener en cuenta que para aplicarlo correctamente es preciso disponer de una contabilidad detallada de los gastos e ingresos, y que este requisito puede generar alguna dificultad a determinados contribuyentes.

La implantación progresiva del régimen de estimación objetiva ha originado críticas vinculadas a la quiebra del principio de capacidad económica, ya que al hacer tributar a los sujetos en función de una renta estimada o media que puede alejarse de la obtenida en realidad, se puede generar un exceso de gravamen para unos contribuyentes y un defecto para otros.

Como consecuencia, los empresarios individuales que tienen rendimientos reales inferiores a los que resulten de aplicación de los módulos correspondientes, renunciarán a esta modalidad, que sólo utilizarán las empresas que resulten beneficiadas.

La estimación objetiva constituye la modalidad preferida por el legislador. Si la actividad es susceptible de fijar sus rendimientos conforme al régimen de estimación objetiva será éste el que procede aplicar, salvo que el sujeto renuncie expresamente al mismo, en cuyo caso se aplicaría la modalidad simplificada de la estimación directa, que tiene carácter preferente sobre la normal.

A continuación, se explica brevemente cada uno de los tres regímenes.

A.1 Estimación directa normal

En cuanto a la *estimación directa normal*, recordemos que es aplicable a todas las actividades económicas. Esta modalidad es incompatible con la estimación directa simplificada y con la estimación objetiva. Cuando un mismo titular desarrolle varias actividades económicas y determine los rendimientos en una de ellas conforme al régimen de estimación directa normal, está obligado a aplicar la misma modalidad al resto de sus actividades económicas.

En momentos económicos difíciles, la vinculación de todas las actividades al mismo régimen tributario puede penalizar la creación de nuevas actividades económicas.

La opción por esta modalidad requiere la renuncia previa a la estimación objetiva y a la modalidad simplificada de la estimación directa.

La modalidad normal sólo se aplicará de forma inmediata y automática cuando las actividades no sean susceptibles de determinar sus rendimientos por el método de estimación objetiva y siempre que su volumen de ingresos durante el ejercicio anterior supere los 600.000 euros.

La modalidad de *estimación directa simplificada* se aplica a todas las actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades

desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros, salvo que se renuncie a su aplicación.

La renuncia tiene efectos durante un periodo mínimo de tres años, transcurrido el cual, y salvo revocación expresa de aquella, se prorroga tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad.

La denominación de modalidad simplificada responde a la simplificación que entraña respecto a la modalidad normal y que afecta, por una parte a la determinación de los gastos, y por otra, a las obligaciones de índole contable y registral.

Las dificultades que fueron surgiendo para aplicar con carácter general el método de determinación directa motivaron la articulación del método de estimación objetiva.

A.2 Estimación objetiva

La *estimación objetiva* por módulos constituyó una de las aportaciones más significativas de la *Ley del IRPF de 1991*, en la cual se señalaba que la novedad consistía en abandonar el sistema tradicional de determinación del rendimiento por la aplicación de un coeficiente sobre la cifra de ventas, para acudir a otro más realista: un conjunto de signos, índices, módulos o coeficientes generales o característicos de determinados sectores de actividad.

No obstante, este régimen genera inexactitud en la determinación de las bases tributarias, al tomarse en cuenta los resultados medios de las empresas de cada sector o actividad. Esta circunstancia hace que los que se encuentren por debajo de esa media renuncien a este sistema cuando lo consideran en exceso gravoso y que sean las empresas con beneficios reales por encima de la media las que permanezcan en este régimen.

Esta modalidad se aplica conjuntamente con los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El primer requisito para la aplicación de este régimen es que la actividad esté incluida en la correspondiente *Orden de Módulos*, y el segundo, que el contribuyente no haya renunciado a su aplicación.

La renuncia tiene efectos por un periodo mínimo de tres años, transcurrido el cual, se entiende prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera ser aplicable.

La renuncia a la estimación objetiva en una actividad se extiende a todas las actividades incluidas en la Orden Ministerial que realice el mismo titular. Este hecho puede generar discriminaciones injustificadas en relación con actividades no vinculadas, aunque se pretende evitar el uso interesado de este régimen con fines elusivos de la carga impositiva.

Hay que señalar que la estimación objetiva resulta de aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas y no renuncien a dicho régimen.

En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas acogidas a la estimación objetiva se distinguen dos regímenes diferenciados: el régimen general y el régimen específico para las actividades agrícolas y ganaderas.

Esta última modalidad se condiciona al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA. Los agricultores deben buscar su mejor economía de opción, considerando conjuntamente ambos regímenes.

Por una parte, el régimen de estimación objetiva resulta, con carácter general, más beneficioso para el agricultor que el régimen de estimación directa, pero también con carácter general, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca penaliza sus intereses económicos. Así, mientras que el agricultor percibe por sus ventas la compensación del 9% o del 7,5%, un número significativo de sus compras y de sus gastos tributan al 16%. Esta diferencia obliga al agricultor a valorar en cada caso la mejor opción fiscal, considerando de forma conjunta el IRPF y el IVA.

A.3 Estimación indirecta

En último lugar, vamos a analizar la modalidad de *estimación indirecta*. Este método se caracteriza por acudir a indicios con base en los cuales se pueda fijar la base imponible, ante la imposibilidad de hacerlo de otro modo, al no disponer ni de datos reales ni de módulos objetivos que permitan proceder de manera más fundada en la realidad.

Esto puede ocurrir por alguna de las circunstancias siguientes:

- Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- Resistencia, negativa u obstrucción a la actuación inspectora.
- Incumplimiento sustancial de deberes contables.
- Incumplimiento del deber de presentar declaraciones o presentación de declaraciones defectuosas.
- Desaparición por causa de fuerza mayor de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

En estos supuestos, existen tres medios de estimación a los que se puede acudir:

- Datos y antecedentes que sean relevantes.
- Elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como ingresos y gastos que sean normales en el sector económico propio de la actividad.

- Signos, índices o módulos, o datos que concurren en los obligados tributos, según los antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

Entre todos ellos, resulta especialmente aplicable, siempre que sea posible por la actividad realizada, el método de estimación objetiva por signos, índices o módulos.

Otro aspecto importante al estudiar el régimen fiscal de las empresas reside en su domicilio fiscal, ya que en función del mismo, las actividades económicas resultarán gravadas de diferente modo.

Los sujetos residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales, o de sus intereses económicos.

El primer efecto de la residencia en España es la universalidad de la sujeción. La sujeción por ser residente en España abarca la totalidad de la renta del contribuyente, con independencia de dónde se haya generado.

Igualmente, la fijación del domicilio fiscal resulta determinante para la financiación de las Comunidades Autónomas, pues la *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas* establece que éstas participarán en la recaudación líquida que se obtenga en cada ejercicio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como que se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del IRPF producido en su territorio.

A este respecto, cabe recordar que el CES, en su *IIP 2/06 sobre la evolución de financiación autonómica y sus repercusiones para la Comunidad de Castilla y León*, hacía un breve repaso al Régimen foral, también llamado Régimen de concierto o convenio. *“La especialidad del régimen foral se encuentra en que dichos territorios tienen derecho a la gestión y a la recaudación de los tributos concertados, entregando una aportación o “cupo” al Estado, precisamente para “levantar las cargas comunes”, o, en términos actuales, para financiar sus cargas generales. Todos los impuestos del sistema fiscal, incluso los más importantes, como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el IVA, están “concertados”, gestionando únicamente el Estado la Renta de Aduanas y los relativos al tráfico exterior.*

La característica más relevante del sistema de concierto (o convenio) es que en él, la autonomía financiera es mucho más amplia que en el sistema común, pivotando sobre los ingresos y no sobre los gastos. En el Sistema Foral, la Comunidad se financia con los tributos “concertados” recaudados por ella misma (o por los territorios históricos) y una parte (un cupo) se transfiere al Estado para cubrir las cargas generales de éste no asumidas por la Comunidad Autónoma.

Muchas críticas se han formulado antes y después de la aprobación de las normas estatutarias del País Vasco y de Navarra, pero la validez de tales y de otras críticas depende más que del sistema en sí, de cómo se aplique. Los resultados efectivos financieros están resultando claramente favorables para las comunidades forales en comparación con los proporcionados por el sistema común, siendo ésta una de las razones que explican la periódica puesta en cuestión de todo el sistema de financiación autonómica.”

La cesión parcial de la recaudación se completa con la cesión de determinadas competencias normativas. El ejercicio de estas competencias por parte de las Comunidades Autónomas se ha centrado principalmente en política social y no presenta, en principio, diferencias significativas que puedan justificar la localización de empresas en una Comunidad diferente a Castilla y León.

Las variables que determinan la localización dependen básicamente de otros aspectos extrafiscales y de variables macroeconómicas.

A modo de ejemplo, podemos señalar que las deducciones autonómicas en el IRPF apenas resultan significativas en el conjunto de deducciones del impuesto. De acuerdo con los datos publicados por el Ministerio de Economía y Hacienda correspondientes al ejercicio 2005, las deducciones autonómicas representaron el 1,4% del total de deducciones del impuesto, siendo las deducciones aplicables a la inversión en vivienda habitual las que mayor porcentaje suponen. En resumen, deducciones que guardan poca relación con la actividad empresarial.

En otro orden de cosas, el Instituto de Estudios Fiscales ha publicado un documento sobre opiniones y actitudes fiscales de los españoles, según el cual la sensación de los ciudadanos respecto al fraude fiscal, es que los empresarios son vistos como los más defraudadores y la conclusión es que la ciudadanía tiene la sensación de que los empresarios sujetos al IRPF defraudan más que los que tributan por el Impuesto sobre Sociedades. Esta sensación, que en nada favorece a los empresarios personas físicas, tiene su origen en la creencia de que existe falta de rigor en el cumplimiento de las obligaciones contables para estos empresarios. Por el contrario, las exigencias contables a que están sometidas las personas jurídicas reducen la sensación de fraude, al entender que estas empresas están más controladas.

Parece claro que la reducción de la defraudación pasa, entre otros factores, por simplificar la gestión de los tributos y minorar su complejidad, especialmente en el cumplimiento de las obligaciones formales y en la llamada colaboración social, mediante la celebración de acuerdos con instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, así como con personas o entidades que realicen actividades económicas, cuando su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración Tributaria.

La realidad refleja que casi un 40% de los ciudadanos no conocen ni utilizan los servicios de asesoramiento de la Agencia Tributaria y que, además, no existe una relación directa entre el grado de conocimiento y el grado de utilización.

Una vez analizado el IRPF como tributo que afecta exclusivamente al empresario individual vamos a estudiar el régimen fiscal de los rendimientos de las empresas en el Impuesto sobre Sociedades.

III.B En el Impuesto sobre Sociedades

El *Impuesto sobre Sociedades* se define como un tributo estatal, de carácter directo y naturaleza personal, que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Al ser un tributo estatal no cedido a las Comunidades Autónomas, se aplica de manera uniforme en todo el territorio nacional sometido a régimen común, con las particularidades propias de los territorios extrapeninsulares.

En los territorios forales, País Vasco y Navarra, el impuesto se aplica conforme a su propia normativa, que presenta en determinados supuestos diferencias significativas.

Las posibles economías de opción se generan, respecto a los regímenes tributarios forales, particularmente por la diferencia de tipos de gravamen.

B.1 Régimen general

El hecho imponible del Impuesto de Sociedades está constituido por la obtención de renta por el sujeto pasivo, con independencia de su fuente.

Como regla general, son sujetos pasivos de este impuesto todas las personas jurídicas, así como determinadas entidades que carecen de personalidad jurídica (fondos de inversión, uniones temporales de empresas, fondos de pensiones, grupos de sociedades, etc.), que tengan su residencia en territorio español.

El domicilio fiscal de las empresas será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso el domicilio fiscal será el lugar en que la empresa realice la gestión o dirección. En los supuestos en los que no pueda establecerse el lugar del domicilio conforme a los criterios señalados, prevalecerá para la determinación del domicilio fiscal aquel *donde radique la mayor parte del inmovilizado.*

En función de su grado de sujeción al Impuesto sobre Sociedades, se pueden distinguir tres grupos de entidades:

- Entidades plenamente sujetas al Impuesto, sin exención alguna. Este supuesto constituye el régimen general de tributación del Impuesto sobre Sociedades.
- Entidades plenamente exentas del Impuesto. Se declara exención total de las Administraciones Públicas en atención a criterios subjetivos.

- Entidades parcialmente exentas. Aplicable a determinadas entidades que carecen de ánimo de lucro: las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro, las uniones, federaciones y confederaciones, cooperativas, colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores, partidos políticos, etc.

El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, matizado que en ningún caso podrá exceder de doce meses. La duración del ejercicio social puede coincidir o no con el año natural y ser igual o inferior a doce meses.

La base imponible es el importe de la renta en el periodo de imposición, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y se determinará, con carácter general, por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.

La base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable establecido, de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y de las demás normativas de desarrollo.

La Ley de Impuesto sobre Sociedades otorga al sujeto pasivo al derecho de compensar la base imponible negativa de un periodo con las rentas positivas generadas en los periodos que concluyan dentro de los quince años inmediatos y sucesivos, salvo que se trate de empresas de nueva creación, que pueden diferir el cómputo de este plazo hasta el primer ejercicio en que obtengan bases imponibles positivas.

La Ley del Impuesto sobre de Sociedades se remite directamente al resultado contable para determinar los ingresos y los gastos computables fiscalmente y se limita a regular aquellos ingresos y gastos que requieren un criterio diferente al contable en cuanto a su calificación, valoración o imputación dando lugar a los ajustes fiscales.

En lo que se refiere a los gastos, existen unos requisitos de deducibilidad: que el gasto esté justificado, que esté contabilizado y que esté imputado correctamente al ejercicio de su devengo.

Siguiendo el esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, el tipo de gravamen se aplica sobre la base imponible para determinar la cuota tributaria.

El tipo de gravamen se ha visto especialmente afectado por las modificaciones operadas por la *Ley 35/2006, de IRPF* y de modificación parcial de las *Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio*.

Uno de los incentivos principales para la localización de las empresas es el tipo de gravamen. No obstante, hay que diferenciar el tipo general de gravamen establecido en la *Ley de la presión fiscal efectiva* que soportan los sujetos pasivos, en la que

influyen las deducciones y bonificaciones. En los territorios forales, el tipo de gravamen siempre ha sido considerablemente inferior al vigente en el territorio común, lo que ha provocado conflictos entre las diferentes administraciones implicadas.

Junto a la diferencia de tipos de gravamen en el ámbito interno, hay que tomar en consideración las diferencias que se aprecian en los países de nuestro entorno político y económico. A este respecto, debe señalarse que el gobierno portugués ha anunciado que reducirá los impuestos a las pequeñas y medianas empresas que tengan beneficios hasta 12.500 euros. Se ha anunciado que en el *Impuesto sobre el Rendimiento Colectivo* (equivalente a nuestro *Impuesto sobre Sociedades*), las compañías portuguesas tributarán al 12,5% sobre los primeros 12.500 euros. A partir de esa cifra, el tipo aplicable será de 25%.

España aplica el quinto tipo más alto de la Unión Europea en el Impuesto sobre Sociedades, del 30%, mientras que en el Impuesto sobre la Renta ocupa el octavo lugar, con un tipo máximo del 43%.

Según datos de Eurostat, el tipo máximo medio de los 27 países en el ejercicio 2008 se sitúa en el 23,6%, porcentaje que en UE-15 alcanza el 26,5%.

En relación con la tributación mundial, la misma fuente señala que éste es el cuarto año consecutivo en el que los tipos en Europa se encuentran por debajo de los países de Latinoamérica y el sexto en relación con Asia-Pacífico. En definitiva, en los últimos once años los tipos medios de los países de la OCDE son superiores a los de Europa.

Una vez obtenida la cuota tributaria, se pueden aplicar diversos beneficios fiscales, en forma de deducciones y/o bonificaciones. La doble imposición tiene lugar cuando, entre los resultados sometidos a tributación, se incluyen rentas que ya han tributado previamente en otra sociedad. Este hecho puede producirse, tanto en el ámbito nacional como en el internacional y por ello, el Impuesto sobre Sociedades distingue entre los mecanismos para evitar la doble imposición interna y la doble imposición internacional.

Por otra parte, la *Ley del Impuesto sobre Sociedades*, con la finalidad de incentivar determinadas inversiones o actividades, contempla la instrumentación de determinados beneficios fiscales en forma de bonificaciones de la cuota del impuesto. En resumen, estas bonificaciones son:

- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Bonificación por actividades exportadoras.
- Bonificación por actividades de prestación de servicios públicos locales.

Por último, cabe señalar que la *Ley del Impuesto sobre Sociedades* pretende fomentar determinadas actividades a través de las deducciones, con la idea de

mejorar, mediante el uso de incentivos fiscales, las asignaciones de recursos productivos que se consideran ineficaces.

Así, las deducciones por la realización de actividades de investigación y desarrollo, así como por actividades de exportación y por gastos de formación profesional, tienen por finalidad fomentar conductas favorecedoras de la competitividad y de las posibilidades de crecimiento a largo plazo de las empresas que las realizan y de la economía en general.

Por su parte, el objeto de las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros, no es otro que el de la conservación del patrimonio histórico y el fomento de algunas industrias relacionadas con la cultura.

Lo que se puede apreciar es que la *Ley del Impuesto sobre Sociedades*, al mismo ritmo que ha reducido el tipo de gravamen, ha recortado progresivamente con carácter general los beneficios fiscales, es decir, lo que se rebaja por un lado se aumenta por otro.

Las únicas deducciones que no se han visto afectadas por la nueva reforma han sido las correspondientes a inversiones de interés cultural y a inversiones por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

La repercusión de las bonificaciones y las deducciones difiere de unas Comunidades Autónomas a otras. Estos beneficios fiscales tienen una transcendencia importante en Melilla, Ceuta y Canarias, como consecuencia de bonificaciones específicas y también, como consecuencia de las deducciones por doble imposición, en Madrid y Cataluña.

Las Comunidades Autónomas en las que menos deducciones se aplican son Extremadura, La Rioja, Castilla-La Mancha y Murcia, encontrándose Castilla y León en una posición intermedia.

Como conclusión, cabe señalar que, salvados los territorios forales y las circunstancias aplicables a Melilla, Ceuta y Canarias, la rebaja del tipo impositivo efectivo se produce por circunstancias propias del dinamismo, proyección económica y características de las empresas y no por la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas.

B.2 Regímenes especiales

Para completar este análisis del Impuesto sobre Sociedades hay que hacer una referencia a los regímenes especiales de este Impuesto, los cuales se aplican por la actividad realizada, por la especialidad de su objeto social o por la naturaleza de los hechos, actos u operaciones que realizan.

Cabe destacar, por su importancia, los siguientes:

- Colaboración empresarial (UTES, agrupaciones).
- Instituciones de inversión colectiva.
- Consolidación fiscal (grupos).
- Sociedades patrimoniales.
- Sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
- Empresas de reducida dimensión.

B.3 La especialidad del Régimen Foral: el caso de Vizcaya

Volviendo a la importancia de la localización de las actividades económicas existen diferencias significativas en el Impuesto sobre Sociedades entre la normativa estatal y la normativa foral de Vizcaya, siendo esta última el reflejo más significativo de las de territorio foral y generando una importante conflictividad jurídica. Es por ello que se van a estudiar las diferencias entre la normativa estatal y la normativa foral de Vizcaya.

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto concertado de normativa autonómica. Esta característica conlleva que la regulación, sin perjuicio de la necesaria armonización fiscal con el régimen estatal, presente singularidades propias en determinados aspectos, singularidades que pueden incidir directamente en el importe final de la cuota tributaria, respecto al cálculo que se obtendría de aplicar la normativa estatal.

La repercusión en la cuota tributaria del distinto régimen común o foral depende de las distintas circunstancias económicas de cada sujeto pasivo, por lo que tienen que considerarse éstas para poder valorar en cada caso al concreto beneficio fiscal que deriva de la aplicación de una u otra normativa.

Además debe valorarse también el carácter permanente o temporal de los beneficios fiscales.

Con carácter general, será de aplicación la normativa foral a todos los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

Esta regla general presenta dos excepciones que hacen referencia a los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera superado la cifra de siete millones de euros:

- Cuando hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco, aunque tengan su domicilio fiscal en territorio común, quedan sometidos a la normativa autonómica.
- Cuando hubieran realizado en el territorio común el 75% o más de sus operaciones y tengan su domicilio fiscal en el País Vasco no quedarán sometidos a la normativa autonómica.

El elemento definitivo para la sujeción a la normativa foral no es, por tanto, el domicilio fiscal, sino el lugar donde se realicen las operaciones.

Las diferencias más notables entre las regulaciones del Estado y de la Diputación Foral de Vizcaya se concretan en los siguientes aspectos:

a) Estimaciones de renta

En la norma estatal, las cesiones de bienes y derechos se presumen retribuidas por su valor normal de mercado, mientras que la normativa foral se remite al valor que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo.

b) Base imponible

Aunque la base imponible se calcula de forma idéntica en ambas normativas, la norma foral presenta unos beneficios fiscales que repercuten en la cuota final del impuesto y que se resumen a continuación:

- Amortizaciones. La norma foral presenta un régimen más beneficioso.
- Provisiones. Con anterioridad al ejercicio 2008, se contemplaban diferencias que favorecían el sujeto pasivo afectado por la normativa foral en provisiones para insolvencias y en provisiones para riesgos y gastos.
- Reglas de valoración. En la valoración de bienes adquiridos por permuta, canje o conversión se declara la no sujeción al impuesto de la plusvalía generada cuando la sociedad se limite a modificar el valor nominal de sus acciones o participaciones, sin que se altera el porcentaje de participación de los accionistas y sin que se produzca restitución de aportaciones.

Se incrementan los coeficientes de corrección monetaria de las rentas derivadas de transmisiones del inmovilizado.

- Rentas no computables. No se integran en la base imponible las rentas positivas que derivan de la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación o hundimiento, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades empresariales. Además si el importe de las ayudas es inferior al de las pérdidas en esos elementos, la diferencia negativa puede integrarse en la base imponible.
- Exención de beneficios extraordinarios. El régimen tributario de las plusvalías reinvertidas siempre ha diferido en ambas normativas, y ha sido más favorable en la norma foral.

c) Tipos de gravamen

La norma foral establece, con carácter general, un tipo del 28%; para las pequeñas empresas, con carácter general, el 24%; para las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas el 20% y para las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas y de reducida dimensión, el 18%.

d) Deducciones

Las diferencias más significativas que presenta la normativa foral respecto a la estatal son las siguientes:

- Deducción por doble imposición interna. Se amplía el plazo en la normativa foral, de siete o quince años.
- Deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos. La norma foral mantiene la deducción del 10% por inversiones en activos fijos materiales nuevos, deducción que ha desaparecido en territorio común.
- Reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético. Esta deducción ha sido establecida por la normativa foral.
- Deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica. El régimen de esta deducción es similar al de la regulación estatal, pero con diferencias tales como que la base de deducción se minora en el 67,5% de las subvenciones recibidas (65% en la Ley estatal); se amplía la deducción adicional del 10% a los proyectos cuya realización se encargue a entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología; se amplía el porcentaje de deducción del 10 al 15% para las actividades de innovación tecnológica consistentes en la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, ISO 14000 (no contemplado en la normativa estatal), GMP o similares, sin incluir los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.
- Deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético. En este caso, la normativa foral amplía el coeficiente general estatal (del 10% al 15%) e incluye expresamente dentro de la deducción las inversiones y gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados y en vehículos industriales o comerciales, que contribuyan a reducir la contaminación atmosférica.
- Deducción por gastos de formación profesional. Se mantiene la deducción del 10% en la normativa foral.
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, mutualidad de previsión social o a entidades de previsión social voluntaria que actúen como instrumento de previsión social empresarial. Mantiene el mismo porcentaje que la regulación estatal (10%), pero se aplica a todos los trabajadores con independencia de sus retribuciones anuales.
- Deducción por creación de empleo en colectivos con especiales dificultades de inserción laboral. La regulación estatal no contempla esta deducción general por creación de empleo.

- Normas comunes de deducciones. La normativa foral presenta, con respecto a la estatal, algunas diferencias en esta materia: se eleva el límite de aplicación de las deducciones del 35% al 45% de la cuota íntegra; se amplía el cómputo del plazo general para la aplicación de las deducciones de 10 a 15 años; y se difiere el plazo general para la aplicación de las deducciones hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos.

B.4 Obligaciones formales

La Ley del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento, ordenan practicar la oportuna retención sobre las rentas sujetas a este Impuesto. Se somete a la obligación de retención o ingreso a cuenta:

- Los rendimientos del capital mobiliario.
- Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos o rifas.
- Las contraprestaciones obtenidas por sociedades como consecuencia de la atribución del cargo de administrador o consejero en otras sociedades.
- Los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.
- Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.
- Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de Instituciones de inversión colectiva.

A partir de 1 de enero de 2007 el porcentaje de retención aplicable ha quedado fijado en el 18%.

Al tiempo de presentar la declaración del Impuesto, los sujetos pasivos están obligados a efectuar una autoliquidación a cuenta; así como a ingresar su importe o a solicitar la devolución que proceda.

El plazo para presentar la declaración es de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo y se puede presentar telemáticamente.

La Ley establece para los empresarios la obligación genérica de llevanza de contabilidad conforme a lo establecido en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Asimismo, la normativa establece para todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades la obligación de legalización de libros y presentación de cuentas según lo señalado en la legislación mercantil.

B.5 La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004

Parece interesante completar este análisis de las diferencias en el Impuesto sobre Sociedades entre la normativa estatal y la normativa foral, explicando brevemente la *Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004*, como uno de los ejemplos que mejor refleja la conflictividad planteada con la normativa fiscal del País Vasco.

La citada sentencia fue consecuencia del recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, por la Diputación Foral de Guipuzcoa y de las Juntas Generales de Guipúzcoa, por la Diputación Foral de Vizcaya y de las Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, por la Confederación Empresarial Vasca y por la Diputación Foral de Álava y Juntas Generales de Álava o la Sentencia de 30 de septiembre de 1999 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la citada Federación de Empresarios de La Rioja se basaba en que los beneficios fiscales contemplados en las Normas Forales recurridas constituían “ayudas de Estado”, y por tanto, debían haber cumplido la obligación de notificación previa a la Comisión.

Los recurrentes alegaban que la falta de notificación y la ejecución de la ayuda con anterioridad a que la Comisión la aprobara, conllevaba la ilegalidad de las medidas.

La sentencia reconoce la autonomía financiera de los Territorios Históricos Vascos, pero señala que la misma está condicionada por la propia Ley del concierto, que fija las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites.

El Tribunal Supremo fundamenta su fallo respecto a todos los artículos de las Normas Forales recurridas.

Como consecuencia de las diferentes consideraciones realizadas en el análisis de cada uno de los preceptos de las Normas Forales recurridas, el Tribunal Supremo concluye que cabe considerar “inicialmente” incluibles en el concepto de Ayudas de Estado las medidas fiscales que se resumen a continuación:

- El régimen de amortizaciones.
- La consideración como gasto deducible de las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las sociedades de desarrollo industrial regional y las sociedades de Promoción de Empresas.
- La deducción hasta el límite de las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, el importe de la depreciación monetaria producida sobre la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido, o desde el día que se adquirió el mismo.

- Las reducciones en la base imponible del 99%, 75%, 50% y 25%.
- El artículo que fijaba el tipo general del Impuesto en el 32,5%.
- La deducción, con carácter general, del 15% por inversiones en activos fijos materiales nuevos.
- La deducción de la cuota líquida del 10% de las cantidades destinadas a la reserva especial para producciones productivas.
- La deducción por inversiones en adquisición de valores de renta variable.
- La posibilidad de compatibilizar la libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición con la deducción por creación de empleo.
- El artículo referido al régimen especial para las pequeñas empresas.
- El artículo que definía los centros de dirección, de coordinación y financieros.
- El artículo que permitía el régimen beneficioso de los centros de dirección, de coordinación y financieros.
- El artículo que establecía el régimen tributario especial de las sociedades de promoción de empresas.

La utilización del término “inicialmente” puede entenderse como que el Tribunal deja abierta la posibilidad de una convalidación posterior o a la necesidad de una ratificación por otras instancias, salvo que se refiera a la posibilidad de considerar las medidas anuladas dentro de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del anterior artículo 92 del Tratado (actual artículo 87), que recogen una serie de supuestos que serían compatibles con el régimen de “Derecho Europeo”.

Ha sido la referencia al concepto de “ayuda de Estado” del Derecho Comunitario Europeo la que se ha considerado en la mayoría de las ocasiones para argumentar la declaración de nulidad, en base a que “el ordenamiento comunitario rechaza la creación de incentivos que fomenten, en perjuicio de otra, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas”.

B.6 La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008

También parece oportuno hacer mención de la reciente *Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, conocida el pasado mes de septiembre que, ha dado un giro radical respecto a la jurisprudencia interna, al reconocer que las tres Haciendas Forales pueden fijar un tipo de Impuesto sobre Sociedades inferior al del resto del Estado.

Esta sentencia es consecuencia de la cuestión planteada ante la Corte de Luxemburgo por el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), que acumulaba un buen número de recursos de los gobiernos de La Rioja y de Castilla y León y de la patronal de La Rioja contra las rebajas fiscales que se recogían en las Normas Forales del País Vasco.

La Corte de Luxemburgo señala también que es el TSJPV quien debe determinar con precisión si el País Vasco “cumple con todos los requisitos de autonomía fiscal exigibles”, que permiten mantener un sistema de capacidad y autonomía propio, diferente al resto del Estado.

B.7 Armonización internacional de la normativa contable

Con la incorporación de España a la Comunidad Económica se inició un largo proceso de armonización de nuestra normativa que culminó con la publicación, en julio de 2007, de la *Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable, para su armonización internacional con base en la Normativa de la Unión Europea* y del *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* y del *Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas*. Esta reforma entró en vigor el 1 de enero de 2008 y afecta a todas las empresas.

Los cambios más relevantes que contiene la *Ley 16/2007* afectan al Código de Comercio (Secciones Segunda y Tercera) y a la *Ley de Sociedades Anónimas* (Secciones Primera a Séptima). En el documento técnico que acompaña a este Informe se describen detalladamente todas las modificaciones.

IV. TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

Terminamos este Informe con un análisis de los **tributos medioambientales**, los cuales, como tales tributos, cumplen dos finalidades, conforme se establece en el *artículo 2* de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*: son medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos y, además, sirven como instrumentos de la política económica general.

IV.A Consideraciones generales

Además de la reglamentación directa, por parte de la Administración, para la protección del medio ambiente, existe también la llamada “**solución económica**”, que propugna mecanismos de mercado y sistemas de precios para combatir los daños medioambientales.

Los controles directos por parte de la Administración, son los mecanismos más utilizados, aunque presentan falta de flexibilidad, con un carácter estático y poco incentivador de mejoras tecnológicas. En cambio, la *“solución económica”* supone menores costes y resulta idónea para motivar e incentivar los procesos productivos menos contaminantes.

Según la teoría económica, existen diferentes instrumentos económicos para corregir la ausencia de un precio de mercado para los bienes ambientales a través de la internalización de la externalidad negativa. La contaminación que se produce en el medio ambiente se genera fuera del mercado por lo que este no compensa económicamente los costes sociales, que se convierten así en una externalidad negativa.

La internalización compensaría los daños producidos al medio ambiente al aproximar los precios al coste social de los recursos empleados. Esta teoría constituye el fundamento del principio *“quien contamina paga”* establecido por la OCDE y por la Unión Europea. Este principio permite la internalización de las externalidades negativas y, a su vez, imputa los costes a los agentes responsables de la contaminación.

Es necesario apuntar que el principio anteriormente citado pudiera interpretarse como una licencia para contaminar, ya que el agente contaminador podría optar entre aplicar medidas necesarias para contaminar menos y pagar menos, o pagar el impuesto y seguir contaminando sobre la base de su análisis coste-beneficio. Es decir, los agentes que tengan costes de reducción de contaminación por debajo del impuesto, adoptarán las medidas necesarias para llevar a cabo esa reducción. Por el contrario, los agentes que tengan costes de reducción por encima del impuesto, lo pagarán y seguirán contaminando.

IV.B Instrumentos fiscales de protección al medio ambiente

Dentro de los instrumentos fiscales de protección del medioambiente están los **cánones y/o las tasas**, que se definen como la cantidad a pagar proporcional a la contaminación emitida. El máximo apogeo de esta figura se ha producido en la gestión medioambiental del agua.

La doctrina económica distingue tres categorías:

- Los destinados a cubrir los costes de las medidas de control de la contaminación.
- Los dedicados a incentivar la reducción de la contaminación por parte del productor de la misma.
- Los que gravan la renta económica obtenida de un foco productor de contaminación.

La efectividad de estos gravámenes requiere que los mismos inciten a la disminución de las emisiones contaminantes hasta un nivel en el que la tasa unitaria igual al coste marginal del control de la contaminación. Por encima de dicho nivel sería más rentable económicamente pagar el gravamen que reducir la contaminación.

Otros instrumentos impositivos son los **impuestos ambientales o ecológicos**, que deben responder a la finalidad de modificar el desarrollo de determinadas actividades o fuentes potenciales de contaminación ambiental.

En esta dirección, por la que han optado Países Bajos, Finlandia, Suecia, Noruega y Dinamarca, destaca la apuesta por la potenciación de la imposición indirecta sobre el consumo de bienes que generan riesgo para el medio ambiente, y que se centran, fundamentalmente, en la energía y en las emisiones de carbono.

La teoría económica presenta también como alternativa, los **mecanismos de negociación** entre contaminadores y contaminados, que ha generado la compraventa de los "derechos de contaminación", técnica implantada inicialmente en EEUU y que se consagró en el protocolo de Kyoto.

Los **sistemas de depósito-reembolso** son instrumentos adecuados para incentivar la reutilización y el reciclaje de residuos. Consiste en pagar un depósito cuando se adquieren determinados productos o envases que se reembolsará cuando se devuelvan después de su uso. Este sistema es especialmente adecuado en el caso de electrodomésticos, recambios de automóviles, botellas de cristal y de plástico, latas de metal, etc.

Otro mecanismo de mercado, dentro del sistema general de normalización, lo constituyen las **ecoetiquetas**, con las que se pretende incorporar los costes ambientales de la producción y distribución de los productos al precio de venta. Este sistema tiene carácter voluntario, es decir, nada impide la existencia en el mercado de productos que no posean la etiqueta.

La regulación de la etiqueta ecológica comunitaria se realizó por la Unión Europea en el *Reglamento 880/1992/CEE, del Consejo, de 23 de marzo de 1992*, y fue completado por la *Decisión 93/326/CEE, de la Comisión, de 13 de mayo de 1993*, y por la *Decisión 93/517/CEE, de la Comisión, de 15 de septiembre de 1993*. La ecoetiqueta española fue creada por *Reglamento General de 8 de junio de 1993*, con el objetivo de garantizar que el producto satisface la legislación medioambiental comunitaria y nacional.

Otro instrumento de protección ambiental, incorporado por el *Quinto Programa Comunitario de actuación en materia de medio ambiente*, es el **sistema comunitario de gestión y auditorías ambientales** que, según el *Reglamento 761/2001, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo*, supone la participación, con carácter voluntario de organizaciones, para la evaluación y mejora del comportamiento

medioambiental de dichas organizaciones y la difusión de la información pertinente al público y otras partes interesadas.

Finalmente, los **acuerdos y convenios ambientales** también son un instrumento de mercado de carácter cooperador y autorregulador. Nacen, principalmente, de las consultas hechas a la industria y a los Estados miembros para la elaboración de libros blancos o programas específicos.

IV.C Competencias autonómicas

El artículo 156 de la *Constitución Española* reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el ejercicio y la ejecución de sus competencias. Además, el artículo 157, establece que las Comunidades Autónomas tienen competencia para establecer sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales siempre que no recaigan sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

Estas limitaciones constitucionales se desarrollan en la *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)*, en la que se fijan las condiciones para que las Comunidades Autónomas establezcan sus propios tributos (artículo 6), además de recoger los principios de territorialidad y no interferencia (artículo 9).

Además, las Comunidades Autónomas deben tener en consideración los principios consagrados en los Tratados constitutivos de la Comunidad Europea, que prohíben limitaciones internas en la realización de actividades y de tránsito de productos entre los Estados miembros que pueden llegar a afectar al establecimiento de impuestos medioambientales por las Comunidades Autónomas.

Ratificado por el Tribunal Constitucional, en diversas sentencias, se puede afirmar que las Comunidades Autónomas tienen plena potestad legislativa para establecer tributos de carácter extrafiscal, como puede ser el caso de los impuestos medioambientales. Es decir, trascienden al hecho recaudatorio, para llegar a ser instrumentos de política económica general, conforme se establece en el artículo 2 de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.

Los límites en el establecimiento de tributos propios de las Comunidades Autónomas se concretan en los siguientes:

- No pueden gravar hechos imposables ya sometidos a imposición por el Estado.
- No pueden gravar materias reservadas por la legislación local a los entes locales, salvo que previamente se haya autorizado legalmente y se hayan establecido las medidas correspondientes para compensar la posible minoración de ingresos por aquellos.

- No pueden gravar bienes o derechos situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma.
- No pueden trasladar cargas tributarias a otras Comunidades Autónomas.
- No pueden impedir la libre circulación de personas, capitales, bienes o servicios.

La política medioambiental de Castilla y León no se ha traducido hasta el momento en el establecimiento de impuestos propios medioambientales. Por el contrario, hay otras Comunidades Autónomas que sí que tienen establecidos impuestos medioambientales, como es el caso de Extremadura, Castilla-La Mancha, Asturias, Aragón, Andalucía o Navarra, lo que supone para las empresas un coste añadido que podría motivar su deslocalización en busca de territorios con una menor presión fiscal. Por otra parte, las actividades que soportan una mayor presión tributaria suelen tener un alto valor de su inmovilizado, por lo que la búsqueda de economías de opción no resulta fácil.

Cabe plantearse si el establecimiento de un impuesto sobre la producción de un producto puede afectar o no a los límites establecidos por el artículo 157 de la *Constitución española* y por el artículo 9 de la *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)*. Estos artículos prohíben que los tributos propios de las Comunidades Autónomas comporten cargas trasladables a otras Comunidades o afecten de manera efectiva a la ubicación de las empresas dentro del territorio español.

La forma de evitar el perjuicio sería compensar a los sujetos pasivos que satisfacen el impuesto, previsión contemplada en el artículo 17 de la *Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico*, que establece la posibilidad de incluir un suplemento territorial, que podrá ser diferente en cada Comunidad Autónoma o entidad local, en las facturas que deban satisfacer los consumidores de energía para el caso que las actividades eléctricas o gasistas que fueran gravadas con tributos de carácter autonómico o local, cuya cuota se obtuviera mediante reglas no uniformes para el conjunto del territorio nacional.

Dado que la posibilidad del suplemento nunca se ha materializado en la práctica, los impuestos de estas características representan un coste fijo que soportan las empresas fabricantes de los productos gravados, debido a la falta de repercusión efectiva a los consumidores, minorando así los rendimientos empresariales, aunque resulta complejo cuantificarlo.

V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El tejido empresarial de Castilla y León se caracteriza por el pequeño tamaño de sus empresas (casi el 95% de las mismas tienen menos de 10 asalariados), con las dificultades que ello conlleva, especialmente para lograr una adecuada financiación.

Una de las herramientas más poderosas con las que cuentan los poderes públicos es la fiscalidad. Ciertamente es que en nuestro ordenamiento actual, muchas prácticas discriminatorias en materia fiscal están prohibidas, en aras a la consecución del objetivo de la libre competencia. Pero no es menos cierto que existen aún grados de libertad por explorar en la mejora del tratamiento fiscal de la actividad empresarial, buscando un impulso mínimo, pero a veces determinante, para la consecución de una posición competitiva de las empresas de nuestra Comunidad Autónoma.

1º. Sobre la creación de empresas en Castilla y León y su tributación

A. CREACIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECIAL PARA LAS MICROEMPRESAS

El principio sentado por el libro Verde sobre el Espíritu Empresarial en Europa de *“pensar primero en lo pequeño”* debe concretarse en contemplar de forma especial esta clase de empresas, que podrían tener un mínimo de dos empleados y un máximo de diez.

Teniendo en cuenta sus características, entre las que destaca el reducido número de trabajadores, sería interesante facilitar la transformación de esta clase de empresas en sociedades o cooperativas ya que, en la práctica, es lo que ocurre en las microempresas si se desenvuelven con éxito. Debe igualmente contemplarse la posibilidad de imputar como capital social o aportación de los trabajadores la modalidad de capitalización en la percepción de la prestación por desempleo.

Es en esta clase de empresas, cualquiera que sea la forma jurídica que adopten, donde hay que concentrar las medidas de apoyo y promoción, especialmente las que se refieren a la aprobación de un *“Documento único electrónico”*, a la aplicación del *Real Decreto 1515/2007 en materia contable y a la actuación de la “Ventanilla única autonómica”*, a las que nos referiremos seguidamente, como punto de asesoramiento y verdadero gestor administrativo al servicio de las microempresas. La existencia de *CEICAL, S.A.* como sociedad participada por la Comunidad Autónoma para contribuir a la creación de pequeñas y medianas empresas puede ser un instrumento útil en este aspecto.

En particular, el CES considera muy recomendable, aunque no se trate en sentido estricto de una medida fiscal, avanzar en soluciones a los problemas de financiación en general de la pequeña y mediana empresa, dado que esta es una de las causas esenciales de la crisis actual.

B. CREACIÓN DE UNA AUTÉNTICA “VENTANILLA ÚNICA AUTONÓMICA” PARA EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN, CON PUNTOS DE ASESORAMIENTO PARA EL INICIO DE LA ACTIVIDAD Y COLABORACIÓN EN EL “CENSO DE EMPRESARIOS, PROFESIONALES Y RETENEDORES”

El CES considera que podría resultar muy útil para las empresas de nueva creación que existiera una “*Ventanilla Única Autonómica*”, con puntos de asesoramiento para el inicio de la actividad y colaboración en el *Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores*, a través de la cual la Administración Autonómica debe actuar a través de la mencionada ventanilla como un auténtico gestor administrativo, no sólo dando información, sino gestionando directamente el alta en los diferentes registros, bases de datos y declaraciones de inicio de actividad que se refieran a competencias de la Comunidad de Castilla y León, pero también las que afecten a otras Administraciones, en aplicación del principio constitucional de coordinación.

En todo caso, parece razonable que esta actividad se centralice en la Administración de la Comunidad Autónoma, al ser la que más competencias tiene y, por lo tanto ante la que más trámites hay que realizar.

De igual manera sería conveniente que la Junta, con un programa de apoyo, ayude a todos los empresarios y profesionales que así lo deseen en la cumplimiento de las nuevas obligaciones de información que impone el *Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio*, cumpliendo una función de asesoramiento permanente de estos contribuyentes, en colaboración, cuando ello sea posible, con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Por último debe recordarse que, en virtud del *artículo 49.3 de la Ley 21/2001 del sistema de financiación autonómica*, las *Comunidades Autónomas pueden prestar el Servicio de Recaudación de los ingresos obtenidos en su territorio por cualquier otra Administración Pública* con la que se concierte dicho servicio.

C. CREACIÓN DE UN “DOCUMENTO ÚNICO ELECTRÓNICO” PARA LAS PEQUEÑAS EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN

En orden al cumplimiento del objetivo anterior, el CES considera que resulta imprescindible la implementación del aludido “*Documento único electrónico*” para unificar todos los trámites y obligaciones tributarias por medios telemáticos. La Agencia Estatal de Administración Tributaria tiene modelos muy avanzados y bases de datos actualizadas que sin duda compartiría con la Administración Fiscal Autonómica en virtud del principio Constitucional de Coordinación entre la Hacienda Estatal y Autonómica consagrado en el *artículo 156 de la Constitución*.

D. REDUCCIÓN O SUPRESIÓN DE LAS TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS AUTONÓMICOS QUE PUEDAN AFECTAR AL INICIO DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y, DE FORMA INMEDIATA, LA REALIZACIÓN DE CONVENIOS CON LOS AYUNTAMIENTOS Y EL ESTADO PARA LA GESTIÓN DEL ALTA CUANDO SEA NECESARIO

Teorías económicas sostienen que se debería tratar de reducir los costes fiscales y agilizar la gestión de los tributos con el objetivo de incentivar la creación de empresas. Dado que en la actualidad no existen grandes diferencias en la regulación de tasas y precios públicos en Castilla y León y en las Comunidades Autónomas limítrofes, se podría adquirir cierta ventaja en este sentido. En concreto, se podría racionalizar las figuras existentes, reordenarlas y, sólo en algún caso, su supresión o reducción.

En concreto, la doctrina plantea las siguientes medidas en materia de tasas y precios públicos:

d.1 Devengo de una sola tasa por inserción de anuncios en publicaciones oficiales

Llama la atención la concurrencia de tasas de la Comunidad Autónoma sobre la inscripción en Registros Oficiales de empresas de nueva creación. En este sentido, consideramos que debe reconducirse la fiscalidad al pago de una sola tasa que permita la producción de efectos jurídicos frente a todos de la primera inscripción en el *Boletín Oficial de la Comunidad*, evitando que para el inicio de una actividad una empresa deba inscribirse en varios registros y pagar en todo caso las correspondientes tasas.

Se considera que de la primera publicación se puede trasladar automáticamente la inscripción a las bases de datos de cada Consejería competente. Es decir, si por ejemplo ya se ha inscrito una Sociedad en el *Registro Mercantil* y se ha publicado dicha inscripción en el *Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma*, ésta debería producir efectos para un órgano de la Comunidad, como la Consejería de Medio Ambiente, si resulta preciso incluir dicha Sociedad en un registro de dicha Consejería, mediante una simple operación informática que no genera costes y que no justifica la exigencia de una tasa. Se trataría así por una parte, de evitar que una empresa de nueva creación deba inscribirse en varios registros de la Comunidad y por otra parte que deba pagar varias tasas, incrementando así el coste de la puesta en marcha de su actividad.

d.2 Devengo de una sola tasa por la autorización de empresas de nueva creación

En el Documento Técnico que acompaña este Informe se ha demostrado que una misma empresa puede estar obligada a solicitar diversas autorizaciones

y a pagar por ello varias tasas. Este es el caso por ejemplo de una industria agroalimentaria, que tendrá que solicitar la autorización por actividades industriales, agrícolas –si tiene características especiales– y en su caso de medio ambiente.

Para articular este modelo, podría establecerse en la *Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco*, un sistema de incompatibilidades mediante supuestos de no sujeción en las tasas que impidan la doble imposición que se genera por la concurrencia de tasas sobre una misma actividad.

d.3 Supresión de los hechos impositivos consistentes en el simple cambio de titularidad

En el mismo sentido, cuando no hay modificaciones en las actividades realizadas o en el establecimiento donde se lleva a cabo la actividad, carece de justificación la exigencia de pagar una tasa por el simple cambio de titularidad y por ello, el Consejo propone la supresión de los hechos impositivos consistentes en el simple cambio de titularidad empresarial.

d.4 Vinculación de todas las tasas medioambientales a la adopción de medidas que contribuyan a la protección del medio ambiente

En materia medio ambiental, diversas posturas se muestran a favor de vincular directamente los gravámenes (tasas medioambientales), a la adopción de medidas que contribuyan a la protección del medio ambiente, incentivando de este modo la utilización adecuada de los recursos.

Para hacer más eficiente esta política, podrían establecerse exenciones totales o parciales de las aludidas tasas para aquellas empresas de nueva creación que presenten proyecto de ahorro energético, eliminación de residuos, utilización de energías alternativas menos contaminantes, y en general, de elementos de fomento del aprovechamiento ecológico de los recursos y de la protección del medio ambiente.

E. GESTIÓN MEDIANTE LA “VENTANILLA ÚNICA AUTONÓMICA” DE LAS TASAS ESTATALES Y MUNICIPALES

Respecto de otras tasas, desde el CES reiteramos la propuesta de que las declaraciones de alta o los tributos cuyo pago constituye requisito previo para la actividad empresarial se gestionen de forma centralizada por la Administración de la Comunidad en la “*Ventanilla Única Autónoma*”. De particular importancia resultan en este caso la licencia municipal para la apertura de establecimientos y las licencias urbanísticas, cuya gestión y el pago de la correspondiente tasa representan una condición de inexcusable cumplimiento para la creación de la empresa.

Por ello también una vez más proponemos la firma de Convenios entre nuestra Administración Pública Autonómica y los Ayuntamientos para que se pueda gestionar ante la mencionada *ventanilla autonómica* la obtención de la licencia y el pago de la tasa.

El Consejo considera que debe elaborarse a tal efecto un *Convenio modelo* que pueda servir para cuantas actuaciones similares deban ser realizadas.

F. ESTUDIO DE REDUCCIONES FINALISTAS DEL TIPO IMPOSITIVO DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES PARA LA ADQUISICIÓN DE TERRENOS EN PARQUES TECNOLÓGICOS, ASÍ COMO, EN ALGUNOS CASOS, LA DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO DE OPERACIONES SOCIETARIAS

Además de las ayudas ya existentes en nuestra Comunidad Autónoma, desde el Consejo proponemos que se estudien otras medidas de reducciones finalistas en el tipo impositivo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en la misma dirección de los beneficios fiscales reconocidos, por ejemplo, en la *Comunidad Autónoma de Baleares*, en la que se ha establecido una reducción del tipo impositivo al 0,5% en la adquisición de inmuebles situados en el *Parque Balear de Innovación Tecnológica*.

Desde otras Comunidades Autónomas limítrofes se han abordado beneficios o exenciones parciales en este mismo impuesto, en la búsqueda de objetivos concretos de interés comunitario.

Podrían servir como ejemplo iniciativas tomadas en el **Principado de Asturias** y en las Diputaciones Forales de **Vizcaya** y **Guipuzcoa** pero el modelo más elaborado es el que incorpora la Ley 7/2007, de 21 de mayo de Medidas Administrativas y Tributarias para la conservación de la superficie agraria útil y del Banco de Tierras de **Galicia**, que ofrece un modelo de gestión y de instrumentos interesante por la proximidad de los problemas que trata de resolver, con los existentes en nuestra Comunidad.

De igual forma, desde el CES queremos destacar el tipo reducido del 4% en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales que existe en la *Comunidad Autónoma de La Rioja* y por ello especialmente relevante al ser limítrofe con Castilla y León, *para adquisiciones de inmuebles como sede social o centro de trabajo de sociedades constituidas por menores de 36 años y explorarse la posibilidad de que la deuda tributaria por el concepto de Operaciones Societarias sea deducible de los restantes capítulos del Impuesto, es decir, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, en los supuestos de constitución de sociedades, con determinados requisitos, sólo para jóvenes empresarios y para el caso de que la creación de la empresa vaya acompañada de la adquisición de un inmueble.

G. SUPRESIÓN DEL “RECURSO CAMERAL PERMANENTE” Y DE FORMA INMEDIATA LA REALIZACIÓN DE CONVENIOS CON LAS CÁMARAS PARA LA GESTIÓN DEL ALTA EN EL TRIBUTO

Con esta propuesta, no se trata de modificar la naturaleza de las Cámaras de Comercio, se trata de suprimir el *Recurso Cameral Permanente*. La Comunidad puede apoyar a estas Cámaras y garantizar su financiación, pero no a través de la exigencia de un “*tributo*”. El *Recurso Cameral Permanente* tiene un respaldo no sólo legal sino fundado en una *Sentencia del Tribunal Constitucional*, (STC 107/1996, de 12 de junio) pero en el CES consideramos que con esta propuesta debería reabrirse el debate sobre esta carga que tienen que soportar las empresas, de evidente carácter regresivo, y que incurre en un fenómeno de doble imposición con el resto de los tributos que recaen sobre los rendimientos de las actividades económicas.

H. INCREMENTAR LA COLABORACIÓN SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS QUE AFECTAN A LAS EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN

El CES considera que debe incrementarse la colaboración con aquellas entidades que representan a los empresarios y trabajadores de las empresas de nueva creación. El artículo 92 de la *Ley 58/2003, Ley General Tributaria*, prevé la posibilidad de establecer Convenios con organizaciones representativas de sectores e intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. En concreto, es posible por ejemplo, la realización de estudios e informes en relación con la estimación objetiva y la fijación de sus signos, índices o módulos.

No es necesario destacar la importancia que puede tener esta posibilidad para los empresarios que inician su actividad (*artículo 92.3.a.*). Pero asimismo es relevante la letra c) del mismo precepto que se refiere a la “*simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias*” o la asistencia, presentación y remisión de declaraciones, comunicaciones, autoliquidaciones y a su correcta cumplimentación (*letras d. y e. del artículo 92.3*).

Por su parte, el artículo 79 del *Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria* y de desarrollo de las normas comunes de la aplicación de los tributos, aprobado por el *Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio*, indica que se pueden establecer convenios de colaboración con las instituciones y entidades a que se refieren los apartados c) y e), a fin de facilitar al máximo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Estas previsiones son perfectamente aplicables a la Administración Tributaria Autonómica, estableciendo convenios con las mencionadas instituciones y organizaciones, personas o entidades que realicen actividades económicas. En particular, la colaboración con las entidades que representan a los pequeños empresarios resulta especialmente aconsejable para este Consejo.

2º. Sobre la actividad empresarial y el IRPF

A. LOCALIZACIÓN EMPRESARIAL Y IRPF

El ejercicio de las competencias cedidas por parte de las Comunidades Autónomas en el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, que se han centrado principalmente en política social, *no presentan diferencias significativas que puedan justificar la localización de empresas en una Comunidad diferente a la de Castilla y León*. Debe recordarse que la posibilidad de deducciones por inversiones empresariales se excluye, como no podría ser de otra forma, por la prohibición de las ayudas de Estado, de las competencias cedidas.

Las minoraciones de las tarifas autonómicas que han realizado determinadas Comunidades Autónomas tampoco resultan determinantes en la localización de las actividades económicas desarrolladas bajo la titularidad de una persona física, más bien se trata de una cuestión casi testimonial y con poca trascendencia económica. Así, un empresario madrileño que declare una base liquidable de 100.000 euros se ahorra 204,13 euros respecto a un castellano y leones, por ejemplo; diferencia que en absoluto justifica por sí misma un cambio de localización de la empresa.

El CES considera que las variables que determinan la localización dependen básicamente de *otros aspectos no vinculados al IRPF y de variables socioeconómicas*.

B. DIFERENCIAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO AUTONÓMICO POR EL IRPF

Como regla general, la economía de opción por el ejercicio de la actividad económica *bajo la titularidad de una persona física responde a la diferencia de tipo impositivo con el Impuesto sobre Sociedades*. Si los beneficios empresariales van a estar sujetos en el IRPF a un tipo inferior al 30 por 100, existe un incentivo favorable a la titularidad individual del negocio. Si los beneficios van a tributar por encima del 30 por 100 (tipo aplicable con carácter general a partir del ejercicio 2008), la fiscalidad favorece la titularidad social. En este punto, como han demostrado los estudios económicos realizados al respecto hasta la fecha, sólo la rebaja del tipo del *Impuesto de Sociedades* para el primer tramo del régimen especial de empresas de reducida dimensión podría constituir un verdadero estímulo para buscar economías de opción a través de la elección de la forma jurídica del ejercicio de la actividad.

Salvada esta situación, y junto con las repercusiones importantes respecto a la responsabilidad patrimonial de los titulares de las "empresas", desde el Consejo podemos mantener que en el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* el diferente régimen tributario según el mayor o menor ejercicio de las competencias cedidas por el Estado a las Comunidades Autónomas *no resulta significativo a la hora de localizar la empresa en una u otra Comunidad Autónoma*.

C. ECONOMÍAS DE OPCIÓN

Otro factor determinante en la búsqueda de economías de opción resulta *de la compatibilidad o no de los regímenes de determinación de los rendimientos netos en el IRPF con determinados regímenes especiales en el IVA, como el simplificado o el régimen especial de la agricultura, ganadería o pesca.*

Así, por ejemplo, el régimen de módulos en el IRPF se condiciona para los agricultores al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA. Los agricultores deben buscar su mejor economía de opción considerando conjuntamente ambos regímenes. Si bien con carácter general el régimen de estimación objetiva resulta para el agricultor más beneficioso que el régimen de estimación directa, también, con carácter general, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca penaliza sus intereses económicos. Así, mientras que el agricultor percibe por sus ventas la compensación del 9 o del 7,5 por 100, un número significativo de sus compras y de sus gastos tributan al 16 por 100. Esta diferencia obliga al agricultor a valorar en cada caso la mejor opción fiscal considerando de forma conjunta el IRPF y el IVA.

En definitiva, el CES entiende que *cada sujeto pasivo debe procurar su mejor economía de opción atendiendo a sus propias circunstancias económicas y a la viabilidad de su empresa.*

D. BENEFICIOS FISCALES EN EL IRPF

Las variables que determinan la localización empresarial dependen básicamente, como ya se ha indicado, de otros aspectos no vinculados al IRPF y de variables socioeconómicas.

En efecto, las medidas puntuales de beneficios fiscales contemplados por las distintas Comunidades Autónomas, a juicio de este Consejo, no tienen el suficiente peso para determinar la localización de una actividad económica sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las deducciones autonómicas en el IRPF apenas resultan significativas en el conjunto de deducciones del Impuesto. Así, y de acuerdo con los datos publicados por el Ministerio de Hacienda correspondiente al ejercicio 2005, (último dato conocido) las deducciones autonómicas representaron el 1,4% del total de deducciones del Impuesto.

E. ASESORAMIENTO AL EMPRESARIO PERSONA FÍSICA

Consideramos en el Consejo que las Comunidades Autónomas deberían potenciar sus servicios de asesoramiento a los empresarios facilitando el cumplimiento y diligenciado de las obligaciones formales y de sus deberes de colaboración.

Como Administración más próxima a los ciudadanos que el Estado, nuestra Comunidad Autónoma debería seguir apostando de una forma decidida por *soluciones telemáticas que facilitaran el cumplimiento de las obligaciones y deberes al contribuyente empresario persona física*.

A juicio del CES nuestra Comunidad Autónoma de Castilla y León debe ayudar decididamente a los empresarios personas físicas, facilitando servicios de ayuda específicos para este colectivo, aconsejando sobre las economías de opción y facilitando programas telemáticos específicos de ayuda para cumplir sus obligaciones y deberes tributarios. *La delimitación legal del domicilio fiscal de las personas físicas determina significativamente la localización de las empresas*.

F. SOBRE LA VINCULACIÓN DE TODAS LAS ACTIVIDADES AL MISMO RÉGIMEN TRIBUTARIO

La normativa actual establece la exigencia de la misma modalidad de determinación de los rendimientos para todas las actividades realizadas por el mismo sujeto pasivo. La regulación conjunta se basa en el principio de unidad, en considerar al titular de la actividad económica como un único empresario, al margen del número y de la clase de actividad que realice, empresarial, profesional, artística, deportiva o agraria.

Sin embargo, este principio de unidad *limita las posibilidades de economías de opción del contribuyente, y puede llegar a producir discriminaciones injustificadas que penalizan la promoción de nuevas actividades económicas cuando su ejercicio obligue al cambio de la modalidad de determinación de los rendimientos para las actividades que ya se venían ejerciendo*.

Entendemos en el CES que el volumen de una actividad económica o su simple ejercicio, cuando no esté incluida en la Orden de Módulos, por ejemplo, *no puede perjudicar el ejercicio del contribuyente de optar libremente por la modalidad de determinación de rendimientos que más le interese para el resto de sus actividades*.

En momentos económicos difíciles, como los actuales, la vinculación de todas las actividades al mismo régimen tributario puede penalizar la generación de nuevos proyectos empresariales.

La extensión de los efectos de la renuncia a todas las actividades desempeñadas por el mismo titular, aunque pueda parecer congruente con la finalidad de la estimación objetiva, que no es otra que la de simplificación de las obligaciones contables y formales de los titulares de actividades económicas que no tienen una organización administrativa que les facilite la determinación de sus rendimientos en estimación directa, *podría generar discriminaciones injustificadas en relación con actividades no vinculadas*.

G. SOBRE EL IRPF EN EMPRESAS Y EL INCREMENTO DE EMPLEO

Con la finalidad de valorar el esfuerzo fiscal de cada contribuyente y su relación con el beneficio de la actividad, el CES considera que debería descargarse la connotación negativa de la estimación objetiva que se fundamenta, como señaló la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas " *en la necesidad de contar con sistemas que, con gran rapidez y bajo coste, aseguren un mínimo de recaudación respecto a una masa de contribuyentes que, en ocasiones, no tienen capacidad para asumir los costes indirectos que supone el sistema de estimación directa*".

En todo caso, y como incentivo al empleo, el Consejo opina que *deberían incrementarse los porcentajes de minoración por el incremento de empleo en las empresas gravadas en el IRPF, y de forma particular en las que determinan sus rendimientos netos en régimen de estimación objetiva*. Si no se ponderan en su justa medida la contratación de trabajadores puede resultar un impedimento para su contratación.

Parece evidente para este Consejo que el incremento de empleo también debería considerarse como incentivo fiscal especial en las dos modalidades del régimen de estimación directa.

H. ECONOMÍA DE OPCIÓN TRIBUTARIA EN LA DETERMINACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS NETOS

Además de los trámites ya clásicos para la implantación de una empresa por una persona física (estudio del análisis de mercado, ubicación, necesidad de recursos humanos, necesidades de financiación, forma jurídica, permisos y licencias municipales, seguros, y plan de negocio), el Consejo considera que debe buscarse *la mejor economía de opción tributaria en la determinación de los rendimientos netos*.

Para ello debe tenerse en cuenta el tipo de actividad, el importe de la cifra de negocio, el importe del volumen de gastos, el número de trabajadores, y el resto de las actividades realizadas por el titular, por sus ascendientes o descendientes y por sus "socios" en otras entidades en régimen de atribución de rentas.

3º. Sobre la actividad empresarial y el Impuesto sobre Sociedades

A. ECONOMÍAS DE OPCIÓN E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades (IS) es un Impuesto estatal no cedido a las Comunidades Autónomas. Las Comunidades Autónomas de régimen común, no tienen competencia normativa alguna sobre este Impuesto, lo que permite asegurar que

el Impuesto se aplica en igualdad de condiciones en todas las Comunidades Autónomas de régimen común, con las particularidades propias para las empresas ubicadas en Canarias, Ceuta y Melilla, y que se traducen, como es sabido, en incentivos fiscales para dichas empresas.

Considera el CES que las posibles economías de opción se generan, por tanto, respecto a los regímenes tributarios forales, en particular el de la *Comunidad Autónoma del País Vasco*, y respecto a los regímenes aplicables en el resto de los países de nuestro entorno económico, particularmente por la diferencia de tipos de gravamen.

B. SOBRE EL TIPO DE GRAVAMEN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Uno de los incentivos principales para la localización de las empresas es evidentemente el tipo de gravamen. Junto a la diferencia de tipos de gravamen en el ámbito interno, como consecuencia de los regímenes forales, algunas teorías doctrinales consideran que tampoco puede olvidarse las diferencias que se aprecian en los distintos países de nuestro entorno político y económico. A este respecto debe señalarse que el Gobierno portugués ha anunciado que reducirá los impuestos a las pequeñas y medianas empresas que tengan beneficios hasta 12.500 euros. Se ha anunciado que en el Impuesto sobre el Rendimiento Colectivo (IRC), equivalente a nuestro IS, las compañías portuguesas tributarán al 12,5%, sobre los primeros 12.500 euros. A partir de esta cifra, el tipo aplicable será del 25%. Las empresas de reducida dimensión representan un porcentaje muy significativo respecto al total de los sujetos pasivos. Así, en el año 1998 representaban en España el 61,98% y en el año 2003 representaban el 84,51%.

España aplica el quinto tipo más alto de la UE en el Impuesto sobre Sociedades, del 30%, mientras que en el Impuesto sobre la Renta ocupa el octavo lugar, con un tipo máximo del 43%. Según los datos difundidos por Eurostat, la media de de los veintisiete países en el ejercicio 2008 se sitúa en el 23,6%, un porcentaje que en la UE-15 sube al 26,5%.

C. LOS BENEFICIOS FISCALES EN LAS DISTINTAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Las deducciones y bonificaciones fiscales difieren de unas Comunidades Autónomas a otras. Estos beneficios fiscales tienen una trascendencia importante en Melilla, Ceuta y Canarias, como consecuencia de bonificaciones específicas, y también, como consecuencia de las deducciones por doble imposición internacional, en Madrid y Cataluña. Las Comunidades Autónomas en las que se aplican menos deducciones fiscales son Extremadura, La Rioja, Castilla-La Mancha y Murcia. Estas Comunidades presentan, por tanto, los tipos impositivos efectivos (TIEs) más altos. Castilla y León se encuentra en una situación intermedia.

Las Comunidades que más se han aprovechado de las deducciones por doble imposición internacional han sido Madrid, Cataluña, País Vasco y Asturias. Y en el resto de deducciones las más beneficiadas han sido Navarra y País Vasco.

Por deducciones, y en el último periodo con datos contrastados (1998-2003) se comprueba que en Castilla y León las deducciones por doble imposición *han representado sobre la base imponible una media de 1,67%, y el resto de deducciones el 1,97%*.

Durante el mismo periodo, la Comunidad Autónoma que más contribuyó a la cuota líquida del Impuesto fue Madrid, con un 39,21%, seguido de Cataluña (20,04%), Valencia (8,53%), Andalucía (8,53%), Galicia (6,73%), La Rioja (3,78%), Aragón (2,83%), y Castilla y León (2,71%). Las que contribuyeron menos fueron Extremadura, Navarra, Cantabria y Canarias.

En todo caso, parece evidente para este Consejo *que, salvados los territorios forales y las circunstancias aplicables a Melilla, Ceuta y Canarias, la rebaja del Tipo Impositivo Efectivo se produce por circunstancias propias del dinamismo, proyección económica y características de las empresas, y no por la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas*.

D. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EL RÉGIMEN FORAL

El *Impuesto sobre Sociedades* es un Impuesto concertado en los territorios forales. Esta característica conlleva que la regulación foral, sin perjuicio de la necesaria armonización fiscal con el régimen estatal, *presente singularidades propias en determinados aspectos, singularidades que pueden incidir directamente en el importe final de la cuota tributaria*.

La repercusión en la cuota tributaria del distinto régimen común o foral depende de las distintas circunstancias económicas de cada sujeto pasivo, por lo que el CES considera *que tienen que ponderarse éstas para poder valorar en cada caso el concreto beneficio fiscal que deriva de la aplicación de una u otra normativa*.

El elemento definitivo para la sujeción de los sujetos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros a la normativa común o foral no es, por tanto, el lugar del domicilio fiscal de la sociedad, *sino el lugar donde realicen sus operaciones*.

Se consideran domiciliados en el País Vasco a los sujetos pasivos del Impuesto que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión. Si no pudiera establecerse el domicilio conforme a los criterios anteriores se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

E. SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE DICIEMBRE DE 2004

La *Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004* mantiene que la regulación de las “ayudas de Estado” puede hacerse valer ante los Tribunales nacionales por cualquier ciudadano europeo sin que resulte justificada una exclusión discriminatoria de los españoles que, según el criterio que resulta de la sentencia que se revisa, habrían de limitar la fundamentación de su pretensión a los postulados del Derecho interno.

En opinión de este Consejo la misma Sentencia reconoce la autonomía financiera de los Territorios Históricos Vascos pero señala que la misma esta condicionada por la propia *Ley del Concierto*, que fija las bases para el ejercicio de las potestades tributarias autonómicas vascas y sus límites. Igualmente destaca que una de las finalidades esenciales de dicha Ley, conforme se desarrolla en su artículo 4, es lograr una efectiva armonización fiscal entre los tributos que se recaudan en el País Vasco y en el territorio común. También señala que el principio de igualdad pretende garantizar la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en relación con los deberes tributarios, que evite ciertamente la configuración de sistemas tributarios verdaderamente privilegiados en el territorio nacional.

F. SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS DE 11 DE SEPTIEMBRE DE 2008

La reciente *Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de septiembre de 2008*, ha producido un giro significativo respecto a la jurisprudencia interna, al admitir la autonomía de las tres Haciendas Forales para fijar tipos del Impuesto de Sociedades diferentes a los aplicables en el resto de España. Esta Sentencia es consecuencia de la cuestión planteada ante la Corte de Luxemburgo por el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), que acumulaba un buen número de recursos de los gobiernos riojano y castellano y leonés y de la patronal de La Rioja, contra las rebajas fiscales que se recogían en las últimas modificaciones forales del País Vasco.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, basándose en el precedente establecido por la *Sentencia sobre la fiscalidad de las islas Azores*, acudió al europeo para que éste aclarara si, de acuerdo con la legislación de la UE, la fiscalidad vasca podía ser diferente a la vigente en el resto de España. El objetivo de esta cuestión era poner fin a las disputas en torno a la decisión de 2005 de las tres autoridades forales vascas de situar en el 32,5% el tipo del Impuesto sobre Sociedades frente al 35% vigente en el Estado español.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas constata que determinadas entidades infraestatales, como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma

del País Vasco, *cumplen el criterio de autonomía fiscal, ya que poseen un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central*. Igualmente, se señala que la autonomía en materia de procedimiento se cumple en la medida en que la decisión de la autoridad infraestatal haya sido adoptada sin que el Gobierno central pudiera intervenir directamente en su contenido. No obstante, la Corte de Luxemburgo señala que es el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV) quien debe determinar con precisión si el País Vasco *“cumple con todos los requisitos de autonomía fiscal exigibles”* que permiten mantener un sistema de capacidad y autonomía propio, diferente al resto del Estado.

G. LA NUEVA LEGISLACIÓN CONTABLE

España como Estado miembro de la Unión Europea estaba obligada a *adaptar su legislación en materia contable*. Así, la modificación de *la Cuarta y Séptima Directiva, en 2001 y 2003, obligó a introducir en nuestro ordenamiento mercantil como criterio de valoración el precio de mercado*. En la *Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social*, se incluye una *nueva regla 9 en el artículo 46 del Código de Comercio para incorporar el “valor razonable” a las cuentas consolidadas*. En este mismo texto legal, en concreto en la *Disposición final undécima*, se incorpora a nuestro Derecho Mercantil lo establecido en el *Reglamento 1606/2002*, relativo a la aplicación de *Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*, aunque solamente para aquellos aspectos que contemplaban como obligatorios en el citado Reglamento, es decir: la obligación de elaborar las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas empleando las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)* para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005.

Este largo proceso ha culminado con la publicación, de la *Ley 16/2007, de 4 de julio* de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en *la Normativa de la Unión Europea y del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre*, por el que se aprueba el *Plan General de Contabilidad y del Real Decreto el RD 1515/2007 de 16 de noviembre*, por el que se aprueba el *Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas*.

Considera este Consejo que el nuevo Plan presenta, significativas novedades y requiere un esfuerzo para adaptar la llevanza de la contabilidad a sus preceptos, que puede ser importante en nuestra Comunidad Autónoma dada la estructura de nuestro tejido empresarial.

H. INFLUENCIA DE LOS FACTORES FISCALES EN LAS DECISIONES EMPRESARIALES

En el CES parece confirmarse que los estudios económicos realizados al efecto y conocidos por el Consejo, concluyen *que en el territorio de régimen común los*

factores fiscales no resultan significativos en las decisiones organizativas de las empresas en España, y que son los aspectos extrafiscales y socioeconómicos los que explican el peso de los negocios societarios en la actividad empresarial.

Y ello es así porque en el territorio de régimen común las economías de opción fiscales en este Impuesto no dejan mucho margen al sujeto pasivo, salvo la búsqueda del tipo reducido aplicable al primer tramo de base imponible de las empresas de reducida dimensión.

4º. Sobre la tributación medioambiental

A. SOBRE LA CALIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Los tributos, como establece el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cumplen dos finalidades primordiales: *son medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos y sirven como instrumentos de la política económica general y atender la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*

La calificación de un tributo como fiscal o extrafiscal requiere, en definitiva, y como se ha reflejado en la doctrina constitucional, una *interpretación global y teleológica de la estructura del tributo en su conjunto, del objeto gravado, de sus elementos configuradores, de los obligados tributarios y de la propia voluntad del legislador.*

Técnicamente sólo la valoración conjunta de todos los aspectos señalados puede determinar la naturaleza y calificación del tributo.

B. LA "SOLUCIÓN ECONÓMICA" Y LOS DAÑOS MEDIO AMBIENTALES

La denominada "*solución económica*" *propugna la aplicación de instrumentos económicos para combatir los daños medioambientales.* Estos instrumentos utilizan los mecanismos de precios y sistemas de mercado para compatibilizar los intereses económicos privados de los agentes contaminantes con los intereses públicos y colectivos de protección ambiental, mediante fórmulas económicas de intervención y cooperación.

Según esta teoría económica, diferentes instrumentos económicos *constituyen procedimientos adecuados para corregir los fallos de la ausencia de un precio de mercado para los bienes ambientales* a través de internalizar la externalidad negativa de la contaminación. Y el tributo medioambiental, consideran sus defensores, *constituye un instrumento económico especialmente idóneo para la internalización del daño social producido por la contaminación.*

Dentro de los instrumentos fiscales de protección del medio ambiente, *los cánones y/o tasas han sido la denominación tradicional más aceptada para los*

gravámenes de contaminación, siendo entendidos como una cantidad a pagar proporcional a la contaminación emitida, constituyendo una variante de las tesis mantenidas por la llamada "escuela pigouviana".

El CES ha podido constatar que el máximo apogeo de esta figura se ha producido en la gestión medioambiental del agua, figura que está implantada en casi todas las Comunidades Autónomas, pero no en *Castilla y León*.

C. LOS IMPUESTOS AMBIENTALES O ECOLÓGICOS

Los impuestos ambientales o ecológicos representan un segundo estadio en la utilización de la política fiscal como mecanismo de protección del medio ambiente y el CES considera que deben de responder a la finalidad de modificar el desarrollo de determinadas actividades o fuentes potenciales de contaminación ambiental.

Es evidente que en el establecimiento de sus tributos propios, las Comunidades Autónomas deben respetar los límites establecidos en los *artículos 6 y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas*; límites que son los siguientes:

- Las Comunidades Autónomas no pueden gravar hechos imponible*s ya sometidos a imposición por el Estado*. Este límite ha sido interpretado por la doctrina del *Tribunal Constitucional*, en sus *Sentencias 37/1987, de 26 marzo, 186/1993, de 7 de junio, y 289/2000, de 30 de noviembre*, como prohibición de duplicidad de hechos imponible*s y no de materias imponible>s*.
- Las Comunidades Autónomas *no pueden gravar materias reservadas por la legislación local a los entes locales*, salvo que previamente se haya autorizado legalmente y se hayan establecido las medidas correspondientes para compensar la posible minoración de ingresos por aquéllos.

En interpretación de este límite, el *Tribunal Constitucional* ha señalado, a diferencia del supuesto anterior, que lo que se prohíbe es que se incida sobre materias imponible*s que la legislación local reserve a los entes locales*, lo cual supone una complejidad mayor a la del límite anterior. *La Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre*, que declaró la inconstitucionalidad del *Impuesto Balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (IBIIMA)*, señala expresamente que *"el segundo límite reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible"*.

- Las Comunidades Autónomas no pueden gravar bienes o derechos situados *fuera del territorio* de una Comunidad Autónoma.

- Las Comunidades Autónomas *no pueden trasladar* cargas tributarias a otras Comunidades Autónomas.
- Las Comunidades Autónomas *no pueden impedir la libre circulación* de personas, capitales, bienes o servicios.

D. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN CASTILLA Y LEÓN

La política medioambiental de Castilla y León no se ha traducido hasta el momento en el establecimiento de impuestos propios medioambientales. Esta situación, de hecho, supone una reducción de la carga impositiva en nuestro territorio respecto a la producción o transporte de determinados bienes, como la electricidad, por ejemplo, que están sujetos en otras Comunidades Autónomas a determinados tributos propios medioambientales.

Sin valorar a largo plazo las posibles incidencias o repercusiones de esta situación, no cabe duda que en la *actualidad las empresas castellanas y leonesas tienen una presión medioambiental reducida* si la comparamos con la que soportan empresas localizadas en Extremadura, Castilla-La Mancha, Asturias, Aragón, Andalucía o Navarra, por ejemplo. Estas Comunidades Autónomas, entre otras, han establecido impuestos medioambientales que suponen para las empresas un *coste añadido*.

No obstante, debe señalarse que son *determinadas actividades estratégicas las que soportan una mayor presión tributaria medioambiental*, por lo que la búsqueda de economías de opción no resulta fácil. La inversión de las deslocalizaciones hace inviable en la gran mayoría de los casos su traslado a otras Comunidades Autónomas. Así, la implantación o deslocalización de una central nuclear o térmica de producción de energía eléctrica difícilmente, por sus propias características, puede responder únicamente a la presión fiscal de los impuestos medioambientales.

E. IMPUESTOS MEDIO AMBIENTALES Y COSTES EMPRESARIALES

Los impuestos medio ambientales representan en las Comunidades Autónomas que los tienen establecidos un *coste añadido en la fabricación de los productos gravados.* *Ante la falta de repercusión efectiva del coste fiscal a los consumidores son las empresas fabricantes las que lo soportan económicamente.* Este coste minorra los rendimientos empresariales y *afecta de forma negativa* a la ubicación de empresas sujetas a los citados impuestos medioambientales.

Resulta complejo cuantificar la traslación a la rentabilidad final de la empresa los costes fiscales de los gravámenes autonómicos medioambientales, pero sí pueden afectar especialmente en las primeras instalaciones. Siendo cierto lo anterior, el CES considera que tampoco puede desconocerse *la necesidad de potenciar*

políticas incentivadoras del medio ambiente que garanticen de forma equilibrada el desarrollo sostenible.

F. IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES Y DESARROLLO SOSTENIBLE

Las empresas ubicadas en Castilla y León no resultan gravadas en la actualidad por impuestos medioambientales, impuestos que sí soportan determinadas empresas radicadas, por ejemplo, en Andalucía, Aragón, Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia y Navarra. En estas Comunidades Autónomas se ha establecido impuestos que gravan la emisión o depósito de sustancias contaminantes, instalaciones de transporte por cable o grandes establecimientos comerciales o áreas comerciales urbanas.

La ausencia de impuestos propios medioambientales supone en la actualidad una medida que, en principio, podría favorecer la localización de empresas en Castilla y León, pero también supone un posible riesgo de instalación de empresas contaminantes, aunque nada garantiza que en el futuro puedan implantarse este tipo de medidas fiscales en nuestra Comunidad.

Sirva como ejemplo la *Ley 13/2005, de 30 de diciembre de Aragón* que estableció varios tributos medioambientales en esa Comunidad y que en su conjunto permitía ingresar a las arcas públicas una cantidad semejante a la que se había dejado de obtener por la “práctica desaparición” del *Impuesto sobre Sucesiones*.

El CES considera necesaria la existencia de una adecuada política medioambiental que utilice los instrumentos administrativos a su alcance (incluido el posible establecimiento de tasas específicas) para limitar las deseconomías externas que la actividad económica puede generar en esta área.

