

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

## DOCUMENTO TÉCNICO

### AUTORES

**Alfonso M. García-Moncó**

Catedrático de Derecho Financiero  
y Tributario de la Universidad de Alcalá

**José Luis Peña Alonso**

Profesor Titular de Derecho Financiero  
y Tributario de la Universidad de Burgos

**Carlos Carbajo Nogal**

Profesor Asociado de la Universidad de León

**Rocío Herranz Benigno**

Becaria de Investigación

Las opiniones expresadas en el documento técnico corresponden a sus autores y su publicación no significa que el Consejo Económico y Social se identifique necesariamente con las mismas



PARTE II  
DOCUMENTO TÉCNICO

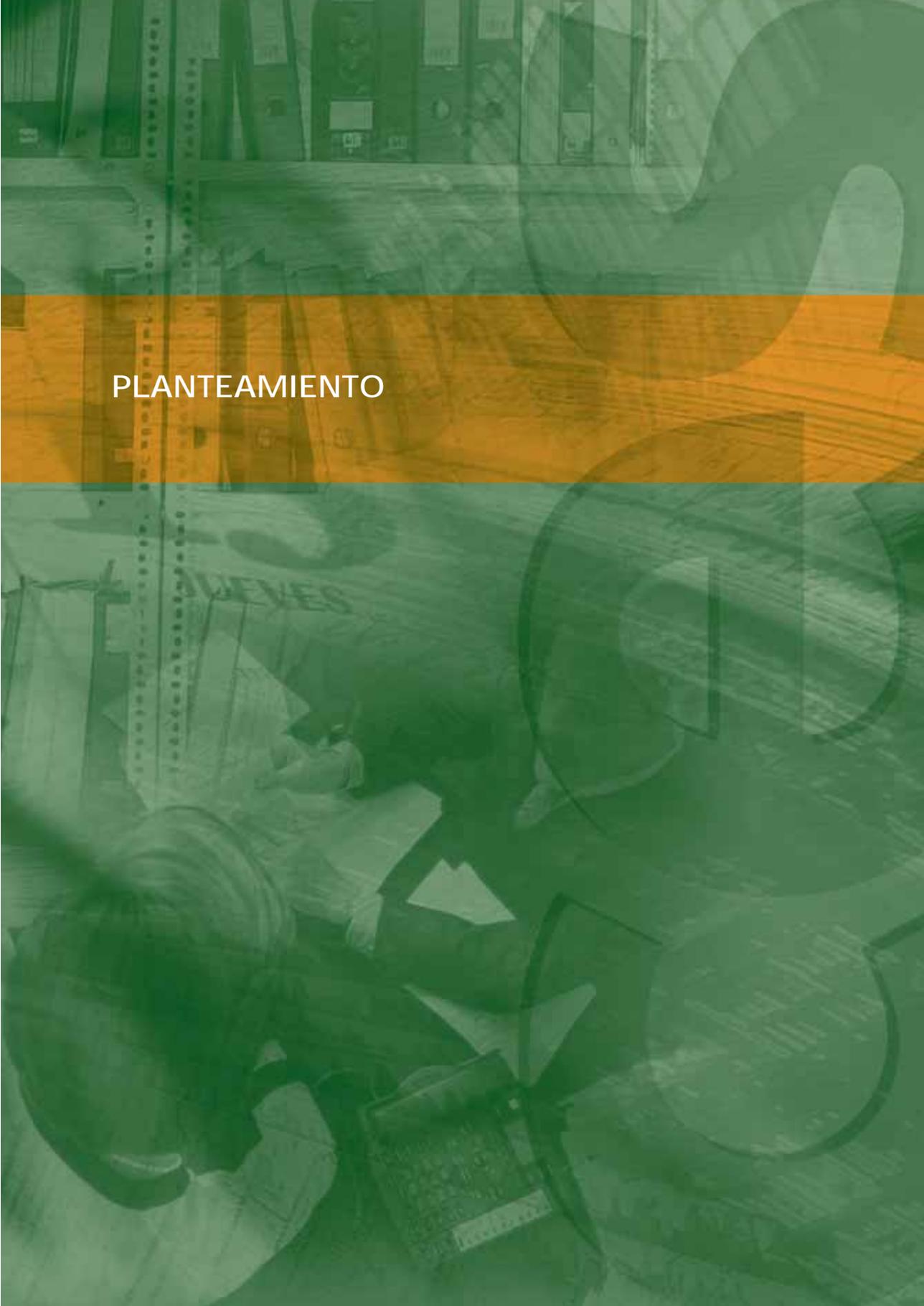
EL RÉGIMEN IMPOSITIVO AL QUE ESTÁN SOMETIDAS LAS EMPRESAS  
DE CASTILLA Y LEÓN Y SU RELACIÓN CON EL DE OTRAS  
COMUNIDADES AUTÓNOMAS

PLANTEAMIENTO .....	75
<b>I. ANÁLISIS DE LA REALIDAD ECONÓMICA DE CASTILLA Y LEÓN. UNA ESPECIAL CONSIDERACIÓN AL ÁMBITO EMPRESARIAL .....</b>	<b>79</b>
<b>A. Consideraciones generales .....</b>	<b>81</b>
<b>B. Principales indicadores económicos de Castilla y León .....</b>	<b>83</b>
<b>II. RÉGIMEN FISCAL DE LA CREACIÓN DE EMPRESAS EN CASTILLA Y LEÓN .....</b>	<b>91</b>
<b>A. Introducción .....</b>	<b>93</b>
<b>B. Marco normativo general .....</b>	<b>95</b>
<b>C. Tributos que afectan tanto al empresario persona física como     al empresario persona jurídica .....</b>	<b>96</b>
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
<b>D. Tributos que afectan exclusivamente al empresario persona jurídica .....</b>	<b>112</b>
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 .....	113 114
<b>E. Obligaciones formales .....</b>	<b>115</b>
1. Introducción .....	115
2. Los Censos Tributarios .....	116
3. Obligaciones de información .....	117
<b>F. Observatorio fiscal de las empresas de nueva creación.     La cláusula de “trato fiscal más favorable” .....</b>	<b>119</b>

<b>III. RÉGIMEN FISCAL DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS EMPRESAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN CASTILLA Y LEÓN:</b>	
<b>ESTIMACIÓN DIRECTA, ESTIMACIÓN OBJETIVA</b> .....	121
<b>A. Consideraciones generales</b> .....	123
<b>B. Concepto de rendimientos de actividades económicas</b> .....	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
<b>C. Determinación de los rendimientos netos</b> .....	134
<b>D. Determinación de la base imponible</b> .....	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
<b>E. Domicilio fiscal de los contribuyentes. Localización fiscal de las actividades económicas en el IRPF</b> .....	184
1. Efectos .....	187
2. Competencias normativas cedidas .....	187
<b>F. Sensaciones de los ciudadanos respecto a las competencias de las comunidades autónomas en el IRPF</b> .....	189
<b>G. Anexos</b> .....	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
<b>IV. RÉGIMEN FISCAL DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS EMPRESAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES</b> .....	257
<b>A. Consideraciones generales</b> .....	259
<b>B. Hecho imponible, sujetos pasivos, período impositivo y devengo</b> .....	264
<b>C. Determinación de la base imponible</b> .....	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
<b>D. Cuota tributaria</b> .....	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

<b>E. Regímenes especiales</b> .....	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
<b>F. El Impuesto sobre Sociedades en Vizcaya</b> .....	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
<b>G. Gestión del impuesto</b> .....	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
<b>H. Valoración final</b> .....	375
<b>I. Anexos</b> .....	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



# PLANTEAMIENTO



## PLANTEAMIENTO

Este Proyecto pone de manifiesto la colaboración que debe existir entre la Universidad y las Instituciones que representan a la Sociedad Civil como el Consejo Económico y Social que, sensible siempre a los problemas reales, ha decidido hacer un esfuerzo de comprensión de la realidad empresarial para ofrecer soluciones y recomendaciones a las empresas de Castilla y León.

Para dar cumplida respuesta al objetivo del trabajo proponemos la siguiente metodología.

Con carácter general e introductorio se presenta el marco general de la realidad económica de Castilla y León. Y desde esta perspectiva, se analiza la situación actual del régimen tributario y se compara con el resto de las Comunidades Autónomas. Se estudia, en primer lugar, la tributación que afecta a la creación de las empresas, y a continuación, la fiscalidad que recae sobre las mismas mientras ejercen su actividad, sean personas físicas o jurídicas. Esta perspectiva permite realizar un enfoque dinámico de lo que supone para las empresas el sistema tributario poniendo el énfasis en uno de los aspectos que nos parece más importante, cual es, el **coste fiscal de la creación de una empresa**. No es necesario insistir en que, desde el punto de vista de la competitividad fiscal que se está generando entre Comunidades Autónomas, este dato es esencial para situar en las mejores condiciones posibles a Castilla y León como sede de creación de empresas. Se tratará de formular alguna propuesta concreta en el sentido de facilitar e incentivar la creación de empresas, siempre sin incurrir en la prohibición de ayudas fiscales derivada del Derecho comunitario.

Como es lógico, una buena parte del estudio se centra en el régimen tributario de las empresas mientras se mantienen activas, prestando especial atención al análisis comparativo con las demás Comunidades Autónomas y en particular con el de las regiones limítrofes, particularmente en los Impuestos cedidos en los que las distintas Comunidades Autónomas han ejercido las competencias cedidas, como los ITP-YAJD, IRPF. En el Impuesto de Sociedades, por el contrario, que se aplica de forma uniforme en todo el territorio nacional, se analizan las diferencias entre el régimen general y la Normativa Foral de Vizcaya, por ser ésta la referencia significativa de la tributación foral. En este ámbito, igualmente, haremos especial mención, dado el nivel de armonización existente, de la normativa comunitaria que les afecta, con

especial interés en los diferentes tipos de gravamen y en las propuestas armonizadoras de configuración del resultado contable.

También tenemos en cuenta los tributos medioambientales que inciden sobre la actividad empresarial. Aunque no se suele dedicar mucha atención a este aspecto, resulta importante por las propuestas futuras de tributación medioambiental que ya se han planteado a nivel estatal.

En todos los casos se lleva a cabo el análisis general y sistemático de los Impuestos que afectan a las empresas de Castilla y León, resaltando particularmente las diferencias o particularidades respecto a otras Comunidades Autónomas.

En la elaboración del trabajo se presta especial atención a los deberes formales que debe cumplir la empresa, porque constituyen, sin duda, un coste fiscal indirecto. En este sentido, se propondrán determinadas propuestas para reducir dichas obligaciones formales, simplificando en la medida de lo posible su cumplimiento.

Finalmente, el proyecto atiende especialmente a la posible evolución que se pueda producir en el marco jurídico tributario de la empresa, tanto desde la perspectiva de la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas, como desde el punto de vista de la evolución del Derecho Comunitario en la materia.



ANÁLISIS DE LA REALIDAD ECONÓMICA  
DE CASTILLA Y LEÓN. UNA ESPECIAL  
CONSIDERACIÓN AL ÁMBITO EMPRESARIAL



# I. ANÁLISIS DE LA REALIDAD ECONÓMICA DE CASTILLA Y LEÓN. UNA ESPECIAL CONSIDERACIÓN AL ÁMBITO EMPRESARIAL

## A. Consideraciones generales

En la situación actual de insuficiencia financiera, inestabilidad productiva, en definitiva, de la tan traída y llevada crisis económica, los problemas planteados, y por lo tanto su necesaria resolución para el bienestar de la sociedad, se acumulan. Esta puede ser una característica común a todos los períodos de turbulencia económica: la relación “problema-respuesta”.

En este sentido, el presente trabajo se plantea el objetivo de analizar de uno de los muchos aspectos de la vida económica en un espacio concreto que plantea una problemática propia. Esta especificidad hará necesaria la toma de medidas específicas y concretas, aplicadas a una parte de esa actividad económica que afecta de manera determinante al bienestar de la población.

Las empresas, como agente económico fundamental en el funcionamiento de nuestro sistema económico, desarrollan su actividad en continua relación con el resto de agentes económicos, es decir, las familias, y el sector público; además esta actividad se desarrolla en un espacio físico concreto y delimitado. Pero las empresas también se relacionan con agentes económicos de otros espacios físicos ajenos al suyo propio. La esencia del sistema económico de mercado así lo dice.

A la hora de afrontar la resolución de cualquier problema, parece necesario, como un primer paso, conocer la realidad en la que nos desenvolvemos. Intuitivamente los seres humanos realizamos este análisis de nuestro entorno, de cómo nos afecta su configuración, y como podemos obtener ventaja de la realidad que nos rodea. En el ámbito de la actividad económica este hecho resulta aún más evidente.

Son muchos los factores que condicionan la actividad de las empresas; desde la disponibilidad de factores, la relación con otras empresas, el medio físico en el que se desarrollan, hasta el marco institucional que le corresponde. Este último aspecto ha adquirido una vital importancia en los últimos tiempos: la forma en que la sociedad decide regular el conjunto de relaciones entre los agentes económicos. Su concreción se determina a través de la actuación de las Administraciones Públicas en su actividad.

La realidad actual, en la que las empresas deben nacer y crecer en un entorno altamente competitivo, genera no pocos problemas en el desarrollo de su actividad. Uno de las consecuencias de esta realidad es la asimetría en las relaciones entre empresas debido a la posible existencia de marcos institucionales distintos en cada ámbito geográfico. El problema se puede plantear, y parece necesario pues ofrecer respuestas que satisfagan los objetivos empresariales: mejorar su posición competitiva frente a empresas de otros ámbitos geográficos, o mejor aún, frente a empresas con un marco regulador distinto. No hay duda que un sector empresarial activo, dinámico, competitivo en definitiva, es una fuente de riqueza para la sociedad. La carencia de esa competitividad, generadora de una posición de desventaja frente a otras empresas, crea tensiones que de manera más o menos rápida se trasladan al conjunto de la sociedad.

Todo este planteamiento tiene una traslación a nuestra realidad: el desarrollo de la actividad empresarial en Castilla y León. Las empresas que llevan a cabo su actividad productiva en esta región están sujetas a un marco institucional concreto y determinado que va a condicionar su posición competitiva con respecto a sus rivales: a veces será una posición de ventaja, y en otros casos lo será de desventaja. Esta última situación nos lleva a enfrentarnos al problema de la pérdida de competitividad de las empresas regionales frente a las de otras zonas. El problema está planteado, por lo tanto urge una respuesta.

Uno de los aspectos que en mayor medida condicionan la competitividad empresarial es el régimen impositivo al que están sometidas. Ciertamente es que existe cada vez mayor uniformidad en el tratamiento fiscal de la actividad empresarial, ya no sólo a nivel regional o nacional, sino también, y con importancia creciente, a nivel supranacional; en nuestro caso, en el ámbito de la Unión Europea. Así lo exige la creciente internacionalización de la actividad económica, por lo que parece evidente la existencia de un marco regulador más o menos común en materia fiscal que garantice la igualdad competitiva entre empresas de distintos espacios geopolíticos. Este trabajo pretende, pues, ser un elemento esclarecedor de cómo el marco fiscal vigente y aplicable a las empresas de Castilla y León afecta a su posición competitiva, y por lo tanto, y en último extremo, a su capacidad de generar riqueza.

Pero no sólo el marco institucional condiciona la posición competitiva de las empresas; siendo de una vital importancia no es el único: existen otros factores también determinantes de dicha posición, como pueden ser los factores históricos, los culturales, los sociales, etc. No debemos olvidar en ningún caso la propia estructuración económica de la región, como uno de los aspectos que más condicionan la actividad diaria de nuestras empresas. A la hora de plantear la resolución de un problema como la competitividad empresarial, se hace necesario un análisis de la realidad económica del espacio donde ésta se desarrolla. Conocer pues la situación de

las principales variables de influencia económica en Castilla y León es un paso inicial oportuno para enfrentarnos de manera más certera a una realidad concreta y poder ofrecer mejor respuesta a los problemas planteados.

## B. Principales indicadores económicos de Castilla y León

Un estudio detallado de la estructura económica de Castilla y León exigirá el tratamiento de un conjunto de variables significativas y que van a tener una influencia determinante la actividad empresarial. Desde aspectos como dotación de factores, dinamismo económico, estructuración productiva, hasta la relación con otras empresas de distintos ámbitos geográficos, o con el Sector Público, nos ayudarán a mostrar de una manera más clara la realidad económica en la que se desenvuelven las empresas regionales. Analicemos pues algunos de estos aspectos.

### 1. Medio físico

La Comunidad Autónoma de Castilla y León constituye el mayor espacio regional del territorio nacional, con una superficie de 94.223 km<sup>2</sup>, lo que supone un 18,7% del total del territorio. La especificidad orográfica del territorio también va a ser un factor condicionante; la región sufre un problema de aislamiento físico tanto con las zonas costeras de nuestro entorno, como con el centro de península, principales motores de la actividad económica.

La existencia de importantes cadenas montañosas que han actuado como limitadoras de las relaciones comerciales con otras zonas ha hecho que exista un aislamiento histórico de nuestras empresas, más centradas en los mercados locales que en los exteriores. Además, esta limitación geofísica ha condicionado la existencia de competencia en los mercados locales, poco accesibles para empresas de otras zonas. Este hecho ha determinado una dinámica localista en las empresas castellanas y leonesas. Las nuevas vías de comunicación han ayudado en los últimos años a superar estas deficiencias de conexión con otros mercados.

### 2. Población

La población ha actuado en Castilla y León como otro elemento altamente condicionador de la actividad empresarial. La baja densidad de población, 26,6 hab./km<sup>2</sup> frente a los 87,4 hab./km<sup>2</sup> de España hacen que nos enfrentemos a un territorio con fuertes problemas de despoblación, por lo tanto con mercados poco dinámicos. La evolución de la población en comparación con la del conjunto de España corrobora esta afirmación: mientras que en España la población ha crecido en la última década

un 12,7%, en Castilla y León lo ha hecho tan solo un 0,58%, es decir apenas unas 15.000 personas. Este dato ha hecho que haya una pérdida de peso relativo de la población regional, pasando de 6,3% al 5,6%.

Estos datos, además, encierran otra realidad poblacional al contrastarlos con los datos de crecimiento vegetativo, de un -0,35% en el periodo 1996-2006. Y es que el incremento de población se explica con los flujos migratorios, fundamentalmente del extranjero, con un aporte de prácticamente 160.000 personas en la última década.

Se puede concluir, a tenor de los datos referentes tanto a población como a medio físico, que las empresas regionales no se enfrentan a las mejores condiciones posibles: mercados de difícil acceso, excesivamente distanciados, poco activos en cuanto a potenciales consumidores y con una dificultad de dotación del factor trabajo debido a su escaso potencial en la oferta de mano de obra.

### 3. Estructura productiva regional

La característica fundamental de la estructura productiva de Castilla y León es el importante peso del Sector Primario. En un mundo económico tendente a la terciarización económica, parece un factor claramente limitador de la actividad económica para la región. Aunque desde el año 2000 se observa una caída del peso relativo de este sector hasta situarse en un 7,3% del total la economía regional, sigue siendo muy superior a la media nacional, 1,5%.

El comportamiento de otros sectores siguen la tendencia nacional. Así se observa un mayor peso del sector de la construcción, situándose su peso relativo cercano al 12%. El sector industrial y el energético tienen una pérdida relativa de peso, tendencia habitual en un proceso de modernización de la actividad económica. Así se constata a la hora de analizar los datos referentes al sector servicios, donde se observa un incremento del peso relativo del 2%, llegando en 2005 a situarse en el 61,2%.

Si analizamos los datos en términos de crecimiento sectorial, medido en términos de crecimiento acumulado del Valor Añadido Bruto a coste de factores, se constata que en la primera mitad de la década el comportamiento regional fue ligeramente inferior al nacional, un 15,5% frente a un 16,3%. A nivel sectorial, se constata un comportamiento especialmente negativo en el sector energético y en el industrial con tasas de crecimiento sensiblemente inferiores a la media nacional, entorno a 10% en el sector energético y de un 5% en el industrial.

No obstante, el sector agrario sigue manteniendo una importancia relativa mayor con respecto al conjunto nacional, 12%, con un decrecimiento acumulado del Valor Añadido Bruto a coste de factores inferior en 0,6% al nacional. Estos datos no hacen más que corroborar la tendencia de la economía regional hacia el sector primario, teniendo claras dificultades de crecimiento en el sector industrial. Las par-

ticularidades de las empresas agrarias, fuertemente implantadas en la región, en su funcionamiento, y por lo tanto en su tratamiento fiscal van a generar una necesidad de tratamiento específico de su problemática.

#### 4. Crecimiento económico

Si analizamos los datos agregados de crecimiento económico medido en términos de Producto Interior Bruto (PIB), observamos que la evolución de esta magnitud en Castilla y León ha sido levemente inferior a la española en la primera mitad de la década, 16,5% frente a 17,2%. Sin embargo, y a pesar de lo dicho, si se ha constatado un desempeño mejor de la economía regional en este periodo si lo comparamos con los últimos años de la década anterior, con diferenciales mucho más abultados.

A nivel provincial se ha constatado una asimetría en las tasas medias de crecimiento, siendo sustancialmente inferiores en las provincias del este regional, con Ávila (27%) y Soria (28,2%), a la cabeza, frente a provincias del centro y oeste comunitario como Zamora (38,2%) y Salamanca (34,2%).

Otro dato interesante a nivel de crecimiento del PIB provincializado, es el comportamiento de Valladolid, con tasas de crecimiento en el período 2000-2004 del 31,8%, inferior a la media nacional, del 33,3%. Si tenemos en cuenta que esta provincia genera el 22,6% del PIB regional, la evolución del crecimiento regional, como se indicaba más arriba, no ha sido todo lo favorable que cabría esperar.

#### 5. Mercado de trabajo

Dos de las magnitudes más esclarecedoras cuando observamos el comportamiento del mercado de trabajo son la tasa de actividad y la tasa de paro. En ambos casos podemos decir que en los últimos años ha habido una evolución muy pareja con respecto a los datos nacionales.

La tasa de actividad comunitaria ha estado sensiblemente por debajo de la nacional desde 1995, aunque la evolución ha sido muy pareja en la Comunidad y en el Estado Español, con tasas de 53,1 y 58,3 respectivamente.

La tasa de paro se ha reducido significativamente en los últimos diez años, pasando a nivel comunitario de un 20,9% a un 8,2%. Esta tasa ha discurrido de forma paralela a la nacional, aunque en este caso, la regional sea algo más favorable, situándose a nivel nacional en 2006 en un 8,5%. La distribución, tanto por sexos como por edades, también nos aporta información significativa en cuanto al comportamiento del mercado laboral. En cuanto al impacto del paro por sexos, este es mucho más pronunciado en las mujeres, situándose entorno a los diez puntos por encima de la tasa masculina.

En cuanto a grupos de edad, la mayor incidencia del paro se sitúa en los grupos más jóvenes, aunque con una clara tendencia a la reducción en los últimos años. Aquí podríamos encontrar un dato positivo, aunque podría estar enmascarando una salida de jóvenes hacia otras regiones con mercados laborales más activos. Mientras que en los grupos de edad media la tasa de paro, a mediados de la década, se situaba en niveles entre el 5% y el 7%, en los grupos de hasta 24 años soportaban tasas de desempleo de entre un 25% y un 15%. Como uno de los factores explicativos de esta situación podríamos destacar un insuficiente proceso formativo en los individuos más jóvenes, lo que lleva a las empresas a requerir mano de obra más experta, es decir de edad más avanzada.

La estructura productiva regional se va a ver reflejada también en el mercado laboral. Así, es el sector servicios el que mayor nivel de población ocupa, con un 57%. Destaca el alto nivel de empleo del sector agrario, con un 14%, sustancialmente alto en comparación con la media nacional de un 3,2%, lo cual denota una utilización intensiva de mano de obra en este sector. Esta situación añade un plus de pérdida de competitividad a este sector clave en la economía regional.

## 6. Precios y salarios

La evolución de los precios y los salarios son otro dato más en la caracterización de una economía, ofreciéndonos información acerca de las tensiones generadas en los mercados y de la capacidad de ese entramado económico para solventarlas.

En cuanto a la evolución de los precios, Castilla y León ha tenido en los últimos años un comportamiento ligeramente menos inflacionista que la media nacional. Ello ha contribuido a que la inflación acumulada en los últimos diez años sea un punto inferior a la nacional. Este dato positivo puede, sin duda alguna, enmascarar una debilidad de los mercados de bienes y servicios, con una demanda demográficamente débil, y una oferta no excesivamente amplia.

La evolución salarial media desde el año 2000 ha sido pareja a la nacional; la "globalización" laboral, aunque a nivel nacional, actúa como freno a las grandes disparidades en cuanto a costes laborales, no siendo éste un factor determinante, al menos en lo positivo, de la competitividad empresarial de Castilla y León.

Uniendo la evolución de estas dos magnitudes concluimos que en Castilla y León se ha producido un incremento en el poder adquisitivo de los habitantes regionales mayor que en el resto del territorio nacional.

## 7. Tejido empresarial

Uno de los aspectos más interesantes en la medición de una economía es la caracterización de su tejido empresarial, como generador de riqueza. Los datos acerca de

la iniciativa empresarial, la densidad de empresas, su tamaño, su distribución sectorial nos aportaran información relevante a este respecto.

El ritmo de crecimiento en la creación de empresas desde 1996 ha sido de un 1,7% anual acumulativo, cifra esta muy inferior a la registrada en el conjunto nacional, donde se situó en niveles del 2,9%. Como consecuencia de este dato, el peso relativo del tejido industrial de Castilla y León ha sufrido una caída en este periodo, pasando del 5,8% al 5,2%, lo cual refleja un menor dinamismo empresarial en esta región, frente a otras zonas.

A pesar de estos datos, si es cierto que se ha producido un incremento en la densidad empresarial, medida en número de empresas por cada 1.000 habitantes, pasando de tasas de 55,2 a 64,9. El diferencial existente en esta variable con respecto al conjunto español se ha mantenido inalterable, al producirse un crecimiento paralelo al del conjunto del Estado.

En cuanto al tamaño de las empresas, este es claramente inferior al español. Mientras que en Castilla y León el 95% de las empresas tienen menos de 10 empleados, en el conjunto español esta cifra baja al 93,9%. Por contra, las empresas de más de 200 empleados suponen un 0,1% en la región frente al 0,2% de media nacional. Esta mayor atomización empresarial en la región va a suponer una dificultad añadida en la búsqueda de la competitividad.

A nivel sectorial, si excluimos el sector agrario, por sus especificidades propias, la composición del tejido empresarial regional, no difiere en exceso de la nacional, con un mayor peso del sector de la construcción, aunque con tendencias similares.

## 8. Innovación y nuevas tecnologías

Uno de los factores más determinantes en la consecución de la competitividad empresarial es, sin lugar a dudas, el esfuerzo innovador de las empresas. La consecución de alguna nota diferenciadora respecto a la competencia está en la esencia misma del funcionamiento del sistema de mercado. Este objetivo se puede conseguir de distintas formas, pero, sin discusión alguna, la que aporta mayores beneficios es la incorporación al proceso productivo de avances tecnológicos, innovadores, y con un efecto en cadena, tanto hacia delante como hacia atrás respecto a la actividad productiva.

La incorporación de esos avances a través de desarrollos propios y no adquiridos en el mercado, es lo conocemos como I+D+i. La parte de la renta que una economía destina a esta faceta es un excelente indicador de su salud económica. Nadie hoy discute la productividad de ese gasto, tanto en la creación elementos diferenciadores en las empresas como en la creación de riqueza.

El indicador de Gasto en I+D+i es fiel reflejo del carácter dinamizador de una economía. Si analizamos los datos de este indicador en Castilla y León observamos el esfuerzo inversor realizado en la última década, situándose actualmente en niveles del 0,90% del PIB anual. Este incremento ha sido similar al producido en el conjunto del país.

Analizando los sectores de ejecución de este gasto, observamos algunos datos de interés. El primero de ellos es el notable incremento del gasto en I+D+i de las empresas, pasando de suponer un 31,6% del gasto total en Castilla y León en 1995, a un 55,5% en 2005. Esto ha supuesto una caída relativa de las instituciones tradicionalmente investigadoras, los centros universitarios, que pasan del 58,1% al 36,2%. Si comparamos estas cifras con el conjunto nacional, constatamos el gran esfuerzo inversor que han realizado las empresas regionales, partiendo de una situación de inferioridad hasta situarse por encima de la media.

Es de destacar el menor peso relativo de la Administración Pública regional en el gasto en I+D+i con respecto a la Administración Central, un 8,3% frente a un 17%. En este sentido, parece deducirse que la investigación en la región recae en las empresas y en las instituciones universitarias, con una menor importancia relativa de otros centros investigadores específicos.

## 9. Sector exterior

La creciente internacionalización de la actividad económica añade un plus de complejidad al análisis de la realidad en la que desarrollamos esa vertiente de la actividad humana. Ahora se hace necesario analizar la relación entre agentes económicos situados en espacios geopolíticos distintos, sometidos a regulaciones distintas, con culturas económicas dispares, además de otros factores diferenciadores de índole no directamente económica, como los culturales, religiosos, idiomáticos, etc.

La posibilidad de redimensionamiento que ofrece a nuestras empresas la búsqueda de nuevos mercados es clave para la salud económica de nuestra región. La consecución de nuevos mercados, es decir, el aumento de nuestras expectativas, así como la salida a producciones no asumidas por los mercados locales, son efectos lo suficientemente importantes para ser analizados en detalle.

El grado de internacionalización de la economía regional ha sufrido un significativo retroceso en los primeros años de la presente década. Este hecho se constata analizando los datos referentes al grado de apertura de la economía regional: en 2000 era de un 47,81% respecto del PIB, frente a un 46,59% de media nacional. Por el contrario, en 2005 esos porcentajes eran respectivamente de 37,19% y 42,85%. Se infiere de estos datos una ralentización en el proceso de internacionalización de nuestra economía regional.

Analizando el nivel de importaciones y exportaciones en Castilla y León, observamos que el comercio exterior en nuestra región creció más lentamente que el del conjunto nacional. Frente a un crecimiento acumulativo en el periodo 1995-2005 de las exportaciones regionales del 7,4%, las del conjunto nacional lo hicieron a una tasa del 8,3%. La tendencia en las importaciones es similar, con crecimientos en las regionales del 7,7% frente a 10% en las nacionales. Estos datos reflejan, por tanto, una pérdida de peso relativo del sector exterior regional frente al nacional.

Sin embargo, la evolución de la tasa de cobertura (exportaciones/importaciones) en la región, se ha mostrado más benévolamente que la nacional, situándose en 97,4%, frente a 66,5% la nacional. Esto indica que las exportaciones castellanas y leonesas prácticamente igualan en valor a las importaciones. Aquí, el efecto de una única empresa, con un peso relativo extraordinario en la economía regional, perteneciente a un sector altamente exportador, como es el automovilístico, resulta determinante para ofrecer esa tasa de cobertura anormalmente favorable.

## 10. Sector público

La presencia del sector público en la actividad económica de los países más desarrollados es una característica del actual orden económico. Esa participación, variable de unos países a otros países, variable también en el tiempo, y medida en Gasto Público/PIB, ha oscilado entre niveles del 30% al 40% e incluso superiores. Este caudal de fondos inyectados en el flujo habitual de una economía se ha mostrado como determinante en su funcionamiento, tanto favorable como desfavorable.

En función de la gran importancia que este agente tiene para la marcha del sistema económico, será vital conocer su estado de salud: un sector público sano será beneficioso para el conjunto de la economía; por contra, un sector público enfermo será un elemento claramente distorsionador. Uno de los indicadores de la salud del sector público será su nivel de endeudamiento, debido al ya conocido efecto dual de esta variable económica.

El endeudamiento regional, medido como porcentaje del PIB, se ha mantenido estable entorno al 3% durante la última década. Se constata, además, que esta cifra es muy inferior a la de la mayoría de Comunidades Autónomas, entorno a un 50%. En función de estos datos vemos que la deuda de la Administración Regional por habitante se situó en 2005 en una de las cifras más bajas de España, 549 €.

Estos datos hacen que el sector público de Castilla y León aún muestre cierta capacidad de endeudamiento, con la posibilidad de actuar de locomotora económica en fases recesivas del ciclo económico. Esta posibilidad, correctamente manejada por los poderes públicos, puede ser una importante herramienta para la búsqueda de la competitividad empresarial.





# RÉGIMEN FISCAL DE LA CREACIÓN DE EMPRESAS EN CASTILLA Y LEÓN



## II. RÉGIMEN FISCAL DE LA CREACIÓN DE EMPRESAS EN CASTILLA Y LEÓN

### A. Introducción

Hace mucho tiempo que se es consciente, sobre todo en el ámbito de la Comunidad Europea, de que una de las claves de la actividad económica y la generación de empleo está en facilitar la creación de nuevas empresas de reducida dimensión. Ya en 1997 la Recomendación sobre la mejora y simplificación de las condiciones para la creación de nuevas empresas, de 22 de abril de 1997 (97/344/CEE) planteaba la necesidad de construir un entorno lo más favorable posible para dichas empresas reduciendo al máximo los costes, incluidos los fiscales, de su puesta en marcha. Posteriormente tanto en el Consejo Europeo de Ámsterdam en el que se constituyó el grupo BEST, es decir el grupo operativo para la simplificación del entorno empresarial, como en el Consejo Europeo de Lisboa en el año 2000 en el que se aprobó la Carta Europea de la Pequeña Empresa, ha insistido en este objetivo. Más recientemente en la Conferencia de Ministros Europeos de Pymes celebrada en Aranjuez en 2002, se reiteró la necesidad de establecer fórmulas societarias sencillas y mejor adaptadas a las pequeñas empresas y el libro Verde sobre el “El Espíritu Empresarial en Europa” basado en el documento COM (2003) 27, enunció en esta materia el principio de “pensar primero en lo pequeño” que debe impulsar la ayuda y el apoyo a las pequeñas empresas de nueva creación.

Resulta evidente por tanto que para la Comunidad Europea es una prioridad promover la creación de empresas de reducida dimensión flexibilizando los requisitos exigidos y reduciendo los costes de su puesta en marcha y en particular los fiscales. Esta es también nuestra prioridad en la primera parte del presente trabajo en el ámbito concreto de la Comunidad de Castilla y León.

Una nueva circunstancia se ha venido a unir a las razones expuestas para apoyar la creación de nuevas empresas. Nos referimos al evidente **contexto de crisis** en el que nos desenvolvemos. No hace falta decir que las pequeñas empresas de nueva creación son el sector más vulnerable del mercado y el que primero padecerá las consecuencias de la aludida crisis desde el encarecimiento del crédito, hasta el aumento de la morosidad y la reducción de la demanda. Por ello, lo que hasta ahora era una

política recomendable se convierte en este momento en una política de imperiosa y urgente necesidad. No sólo se trata ya de incentivar la creación de empresas reduciendo sus costes y flexibilizando los requisitos para ponerlas en marcha sino también de evitar que una buena parte de las recientemente creadas no desaparezcan. Pero también una crisis puede ser una oportunidad para mejorar el tejido productivo de la región reordenándolo hacia los sectores más competitivos en el futuro. El instrumento fiscal es aquí clave para conseguir una diferencia cualitativa a favor de las empresas de Castilla y León. Por ello muchas de las propuestas que plantearemos se orientarán al seguimiento y asesoramiento de las empresas ya creadas.

En orden a lograr el expresado objetivo, trataremos ante todo de fijar las diversas figuras fiscales que inciden sobre la creación de una empresa en el ámbito territorial de Castilla y León, poniendo de manifiesto los diversos problemas que provoca esta proliferación de figuras tributarias que afecta al momento decisivo de la puesta en marcha de una empresa. Es decir, más allá de la simple enumeración de tributos y de las obligaciones que estos implican, haremos una presentación problemática de los mismos, advirtiendo de la situación existente.

Debemos hacer una aclaración previa y es que nos referiremos en primer lugar a los tributos que afectan indistintamente a la empresa cuyo titular es una persona física como a la que tiene por titular a una persona jurídica, para luego dedicarnos a las características específicas del régimen fiscal que afecta a las empresas revestidas de personalidad jurídica. No obstante, conviene desde el primer momento llamar la atención sobre un hecho. **La modalidad de actividad empresarial más importante es sin duda la ejercida por empresarios personas físicas.**

De la trascendencia de dicha modalidad a efectos de la creación de empresas hay que destacar que según los últimos datos existentes a 31 de diciembre de 2005, **representa el 75% de las empresas creadas** frente a sólo un 18,3% de sociedades mercantiles, un 6,5% de comunidades de bienes y un 0,2% de Cooperativas. Además con la información disponible en la misma fecha, el porcentaje de empresas que han utilizado las ventanillas únicas existentes en España resulta abrumadoramente favorable a este tipo de empresas que en algunos casos casi alcanza el 85% como en Las Palmas de Gran Canaria (84,3%) o lo supera como en Sevilla (85%) y Albacete (87,4%). Esta tendencia se confirma en aquellas provincias y ciudades de Castilla y León donde han funcionado dichas ventanillas únicas como Salamanca (88,3%), Soria (85,9%), Valladolid (78,5%), Burgos (73,6%), Segovia (78,8%), Ávila (76,7%), León (68,0%), Palencia (80,8%) y Miranda de Ebro (76,2%).

Una primera conclusión es evidente. Nuestro trabajo debe prestar especial atención al empresario persona física porque éste sigue siendo el núcleo esencial de las nuevas empresas creadas. Por tanto, sus problemas y dificultades son los problemas y dificultades de la creación de empresas en Castilla y León. Otra verdad se pone de

manifiesto inmediatamente. Todos los intentos realizados hasta ahora para conseguir que esta clase de empresario utilice la personalidad jurídica y en particular la societaria para la realización de actividades no han tenido éxito y nos referimos en concreto a la Sociedad de Responsabilidad Limitada Nueva Empresa que ha tenido una escasa repercusión práctica (Ley 2/1995, de 23 de marzo de sociedades de responsabilidad limitada, modificada por la Ley 7/2003, de 1 de abril). En este punto es donde adquiere también todo su sentido la protección a la empresa familiar y en particular a las llamadas sociedades familiares que vienen siendo apoyadas por la Comunidad con diversas normas y que deben seguir siendo potenciadas.

Asimismo es necesario precisar que nos referiremos a las obligaciones tanto materiales como formales que imponen los tres niveles de administración implicados, es decir la Administración estatal, la Administración Autonómica y la Administración local teniendo presente igualmente la posible repercusión de la normativa comunitaria.

## B. Marco normativo general

Es preciso distinguir en este punto las disposiciones de naturaleza general que afectan a nuestro estudio y las de carácter sectorial que inciden de forma particular en cada figura tributaria. Estas últimas las iremos analizando en lo que nos interesan, es decir, como determinantes del régimen fiscal de la creación de nuevas empresas.

En lo que concierne a las primeras debemos destacar ante todo el Estatuto de Autonomía de Castilla y León, aprobado por la Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero, que recientemente ha sido reformado por la Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre y que en su Título VI relativo a la Economía y Hacienda, contiene el ordenamiento tributario básico de la Comunidad Autónoma. Esta Ley Orgánica debe ser interpretada armónicamente con la Ley Orgánica 8/1980, de 8 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas, como señala su disposición final y su desarrollo se producirá en el marco de 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.

Igualmente constituirán el cuadro normativo de este informe las Leyes Autonómicas 9/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Financieras y 10/2007, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2008, primera norma de esta naturaleza realizada al amparo de la Ley 2/2006, de 3 de mayo de la Hacienda y del Sector Público de la Comunidad. Como consecuencia de la habilitación prevista en la Ley 9/2007, de Medidas Financieras, de 27 de diciembre, se ha elaborado un nuevo texto refundido que sustituye al aprobado por el Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo, sobre Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado, –que al

haber sufrido diversas modificaciones por la Leyes de Medidas- era necesario actualizar. Así se ha hecho por el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre (BOCyL, de 1 de octubre) que aprueba el nuevo texto refundido y que es otra de las normas generales que se deben tener presentes. Por su parte, la Ley 5/2008, de 25 de septiembre, de Subvenciones de Castilla y León, modifica algunos preceptos de leyes de Medidas financieras anteriores y constituye el marco jurídico en el que desenvuelve la actividad en materia de Subvenciones de la Comunidad. Asimismo tiene un ámbito general la Ley 12/2001, de 20 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León.

Por último, también se ha tenido en cuenta 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.

## C. Tributos que afectan tanto al empresario persona física como al empresario persona jurídica

### 1. El Impuesto de Actividades Económicas y otros tributos locales

Uno de los tributos que hay que plantearse en todo caso para las empresas de nueva creación es el Impuesto de Actividades Económicas (artículos 78 a 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). El impuesto afecta tanto al empresario persona física como al empresario persona jurídica y es de carácter obligatorio (artículo 59.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

Ciertamente este Impuesto Municipal ha perdido importancia desde el punto de vista cuantitativo pero no así desde el punto de vista formal puesto que sin la preceptiva declaración de alta no se puede iniciar la actividad empresarial dado que la declaración es exigida a su vez para darse de alta en el IVA y constituir el origen de otras fiscales y parafiscales como el Recurso Cameral Permanente. Al respecto el cuadro normativo es el siguiente. Son sujetos pasivos del impuesto tanto los empresarios personas físicas como los empresarios personas jurídicas (artículo 83) pero la Ley les declara exentos a todos salvo en el caso de las personas jurídicas hasta un importe neto de la cifra de negocios de 1.000.000 €, (artículo 82.1.c.). Pero precisamente por ser sujetos pasivos, el artículo 90.2 del Texto Refundido de la Ley les impone también a todos la obligación de presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para la inclusión en la matrícula del impuesto.

Al ser un impuesto local obligatorio poco pueden hacer las Comunidades Autónomas en relación con el mismo a pesar de que siempre hemos considerado que se trataba de un impuesto sin justificación, dado que la única capacidad contributiva susceptible de ser gravada es la renta que produzca en la actividad económica que ya tributa en otros impuestos como el IRPF y el impuesto de Sociedades. Para cumplir la función censal en absoluto es necesario la exigencia de un impuesto, basta con establecer la obligación administrativa de formular declaraciones. Por eso siempre hemos abogado por su supresión.

Pero si no se puede lograr su desaparición definitiva si consideramos que se puede aplicar la propuesta que formularemos a través de todo el trabajo, cual es que la Comunidad Autónoma mediante Convenios con el Estado, es decir, en este caso la Agencia Estatal de Administración Tributaria –que es la que se encarga de la gestión censal y elaboración de la matrícula del impuesto (artículo 91.1)– sea quien se responsabilice de recibir y canalizar hacia la AEAT la declaración de alta para lograr una de las propuestas del presente proyecto, es decir, la creación de una auténtica ventanilla única en la Comunidad Autónoma para empresas de nueva creación que no sólo se ocupe de la fase inicial sino de hacer el posterior seguimiento de la actividad empresarial con programas específicos de apoyo.

El anterior planteamiento puede ser aplicable asimismo respecto del Impuesto Municipal de Construcciones, Instalaciones y Obras. La problemática con carácter general es la misma que la del impuesto anterior. Se trata de un tributo que debe satisfacerse con carácter previo a la puesta en marcha de la actividad empresarial constructora. Este impuesto regulado en los artículos 100 a 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sustituyó en su momento a diversas licencias que se satisfacían por la realización de las actividades constructivas. Por ello, el artículo 100.1 del citado Texto Refundido lo exige ahora por la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido dicha licencia o no.

También una empresa debe satisfacer el Impuesto de Bienes Inmuebles o el de Vehículos de Tracción Mecánica pero más como consecuencia de la titularidad de dichos bienes que por la actividad empresarial considerada en sí misma. En todo caso, respecto del Impuesto de Bienes Inmuebles hay que recordar a los efectos de nuestro trabajo, la bonificación que puede alcanzar el 90% de la cuota del impuesto, para los inmuebles que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria tanto de obra nueva como de rehabilitación, siempre que los interesados lo soliciten antes del inicio de las obras como se dispone en el artículo 74 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y con una duración de tres años.

En el Impuesto de Bienes Inmuebles, en lo que se refiere a los de naturaleza rústica, también hay que mencionar la bonificación del 95% prevista en el artículo 74 del

Texto Refundido, de la cuota del Impuesto para los bienes rústicos de las Cooperativas Agrarias y de Explotación Comunitaria de la Tierra, en los términos de la legislación de Cooperativas, es decir, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre de Régimen Fiscal de Cooperativas.

En lo que concierne al Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica, participa de la situación que tienen todos los tributos locales al margen de las competencias de las Comunidades Autónomas, si bien en este caso debería contemplarse alguna clase de exención para las empresas de nueva creación que necesiten un vehículo para su actividad.

Con carácter general para todos los tributos locales no se debe olvidar lo previsto en el artículo 49.3 último párrafo de la Ley 21/2001, del sistema de financiación que establece: *“De la misma manera cualquier otra Administración Pública podrá concertar con la Administración autonómica por razón del territorio, la recaudación del rendimiento de sus tributos en dicho territorio, a través de los servicios que establezcan al amparo del apartado 1 de este artículo”*. De forma que es perfectamente posible que la Comunidad Autónoma se encargue de la recaudación de determinados tributos locales.

## 2. El Recurso Cameral Permanente

Otra de las cargas que tiene que asumir necesariamente toda empresa de nueva creación es, no sólo pagar el llamado recurso cameral permanente, sino darse de alta de forma obligatoria en la correspondiente Cámara de Comercio, tanto en el caso de empresarios personas físicas como en el de empresarios personas jurídicas.

El marco normativo de esta figura calificada como exacción parafiscal tiene su punto de partida en el artículo 2.c) de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos que remite la regulación de los recursos de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación a su legislación específica. Esta legislación específica viene constituida por la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación que, en lo que se refiere a los tipos de gravamen, se modificó por la Ley 51/2002 y por el artículo 62 de la Ley 12/1996, de 30 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

En la comprensión de esta figura es 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 (confirmada por la Sentencia 154/1996, de 3 de octubre). No había sido esta misma posición la que había prevalecido en el caso de las Cámaras de la Propiedad Urbana a quienes se privó de su

carácter administrativo y en consecuencia de la naturaleza tributaria de sus cuotas y por tanto también de la obligatoriedad en la afiliación. Cualquiera que fueran las razones de este trato diferenciado a estas dos manifestaciones del corporativismo, lo cierto es que las Cámaras han pervivido con su peculiar configuración y que el aludido recurso cameral es sin duda un tributo aunque sólo sea porque cuando no se efectúa el pago se requiere por la vía de apremio regulada en los artículos 163 a 173 de la Ley General Tributaria actuando como agente recaudador la AEAT mediante convenios suscritos con cada Cámara de Comercio.

Nuestra posición aquí es que dado que las Comunidades Autónomas no se pueden oponer a una regulación estatal, que tiene además el respaldo del Tribunal Constitucional, se debe actuar en dos direcciones. De un lado, proponer que al igual que se firman convenios en el orden recaudatorio con la AEAT, se firme un convenio con la Comunidad Autónoma para que la gestión del alta en la Cámara y por tanto en la matrícula del Recurso Cameral Permanente, se realice a través de la ventanilla única de la Comunidad. Si se gestiona bien dicha actuación cruzando la información disponible en otras bases informáticas tributarias, se podrán depurar muchos errores frecuentes, como la imputación de la condición de empresarios a quienes no lo son.

De otro lado, la Junta debe reabrir el debate no sobre la existencia de las Cámaras de Comercio sino sobre la exigencia de su Recurso Cameral. La financiación de las Cámaras se debe reorientar a programas de ayudas sostenidos por las Comunidades y otras instituciones públicas y privadas pero no mediante la exacción de un tributo que nosotros consideramos injustificado y una manifestación evidente de la doble imposición con otros impuestos como el IRPF y el Impuesto de Sociedades que ya gravan la capacidad contributiva de las empresas. Como argumentos en contra de este tributo basta utilizar el voto particular emitido por Álvaro Rodríguez Bereijo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario y Magistrado y Presidente del Tribunal Constitucional, a la ya citada sentencia junto con otros tres magistrados.

Del despropósito que representa esta figura, baste decir que es el único caso conocido de aplicación de una tarifa regresiva. En efecto, mientras que para el empresario persona física la cuota surge de girar un 0,15% fijo sobre los denominados rendimientos de actividades económicas en el IRPF, en el caso de los sujetos pasivos del impuesto de sociedades se debe satisfacer una cuota en función de una escala de tipos impositivos que comienza por un 0,75% y termina en un 0,01% en relación inversamente proporcional al tamaño de la base imponible que, como es sabido, viene constituida por el resultado contable de la sociedad. Así por poner los ejemplos del mínimo y el máximo posible, para una base desde 0,01 € hasta 60.101,21 € se debe pagar el 0,75% y para las bases de 34.040.484,18 € en adelante se satisface una cuota del 0,01%.

Expresada de forma más directa, la situación anterior, se puede afirmar que cuanto más se gana menos se paga.

Obviamente, el marco jurídico descrito afecta de forma proporcionalmente superior a las empresas de nueva creación, que siempre estarán en los primeros tramos de la escala. De forma adicional se debe añadir que la configuración actual de gravamen es discriminatoria para las empresas que se crean sin forma societaria, puesto que por sólo este hecho, tributan al 15% si su titular es una persona física y sólo un 0,75% si son personas jurídicas, teniendo en cuenta que la base sobre la que aplican los expresados porcentajes es básicamente la misma, es decir, el rendimiento neto de la actividad empresarial. Dicha circunstancia abona, a corto plazo, una vez más la conveniencia de incentivar el ejercicio de la actividad empresarial mediante la creación de una sociedad.

Por todas las razones expuestas consideramos que esta es exactamente la política fiscal contraria a la que debe proponerse y por ello entendemos que es muy conveniente que desde la Junta de Castilla y León se reabra el debate sobre la aludida figura tributaria.

### 3. Las tasas y precios públicos, estatales, autonómicos y locales exigidos por la creación de nuevas empresas

Uno de los núcleos más evidentes de la imposición que afecta a la creación de nuevas empresas, es el conjunto de tasas que deben satisfacerse al inicio de la actividad por los dos hechos imponible 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.

#### 3.1 TASAS MUNICIPALES

Comenzando, por la prestación de servicios, destaca por su importancia desde nuestra perspectiva de analizar el marco fiscal de la creación de nuevas empresas y priorizando lo que se refiere al empresario persona física, la **tasas municipal por otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos**, prevista en el artículo 20.4.i) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. El presente tributo se establece en todos los municipios al amparo de lo previsto en el artículo 57 del citado Texto Refundido y su hecho imponible es la actividad municipal tanto técnica como administrativa tendente a verificar si los establecimientos industriales y mercantiles reúnen todas las características necesarias exigidas por las ordenanzas y reglamentos para su normal funcionamiento como requisito previo para el otorgamiento de la licencia de apertura.

La tasa se aplica normalmente, 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. Se entiende a estos efectos por local o establecimiento cualquier inmueble que no se dedique exclusivamente a vivienda y en el cual se desarrolle de forma directa o subsidiaria una actividad sujeta al Impuesto de Actividades Económicas.

Resulta evidente, pues, que el pago de esta tasa es un presupuesto inevitable para la puesta en marcha de una empresa. Lo que no se puede aceptar es que se deba satisfacer la tasa por el simple cambio de titularidad. Si lo que se pretende es verificar que un local está en condiciones para su apertura al público y dichas condiciones no se han modificado, carece de justificación la exigencia de la tasa que sólo debe devengarse por la actividad administrativa de verificación de las condiciones del establecimiento y no por el cambio de titularidad que es, hoy en día, un trámite instantáneo en una base informática. Este criterio es el que debe prevalecer en cualquier tasa que grave operaciones administrativas que no tienen ningún coste para la Administración.

Al mismo nivel de importancia, y también en el sector de tasas que se exigen por la prestación de servicios, se encuentra **la tasa municipal por el otorgamiento de las licencias urbanísticas** exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana, establecida en el artículo 20.4.h) de la misma ley. No es necesario indicar que sin el pago de esta tasa es imposible contar con la preceptiva licencia, que es requisito previo para la realización de cualquier actividad empresarial de la construcción, y que actuar sin la misma implica situar toda la actividad constructiva en la ilegalidad. Por ello, el devengo del tributo se produce cuando se inicia la actividad municipal de comprobación y se concreta en la presentación de estudios previos, anteproyectos, proyectos básicos o proyectos de ejecución.

Otra tasa municipal que viene adquiriendo cada día más importancia, es la **tasa por licencia ambiental** y que, por su carácter previo al inicio de la actividad empresarial, es también otro coste que debe satisfacer cualquier empresa de nueva creación. La citada tasa se impone a la actividad municipal desarrollada con motivo del ejercicio de una actividad en establecimientos o locales de negocio, tendentes a verificar si los mismos reúnen las condiciones requeridas para su normal funcionamiento como presupuesto necesario para el otorgamiento de la oportuna licencia. De la misma forma que la tasa devengada por la licencia de apertura, se debe pagar el presente tributo por los primeros establecimientos, los cambios o modificaciones sustanciales de actividad, los traslados y los traspasos o cambios de titular, pero acertadamente 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. Se incluye como supuesto obligado en el que se devenga la tasa todo establecimiento

dedicado habitualmente al ejercicio del comercio, de la industria o de negocio y por lo tanto de creación de cualquier empresa que pueda afectar a la seguridad, a la salud de las personas o el medio ambiente.

Hay además otras muchas tasas en el ámbito municipal que pueden incidir en el proceso de creación de una empresa. En particular, destacan las que hacen referencia a la segunda modalidad de hecho imponible de la tasa, cual es **la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público** a las que se refiere el artículo 20.3 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Hay que tener en cuenta que sin la autorización que genera la tasa es imposible el inicio de la actividad empresarial. Piénsese, por ejemplo, en las tasas exigidas por la ocupación de terrenos de uso local con cualquier finalidad lucrativa (artículo 20.3.l.) y la instalación de quioscos, puestos, barracas, espectáculos, atracciones (20.3.m. y n.), así como industrias callejeras y ambulantes (20.3.n.) hasta la tasa exigida por portadas, escaparates y vitrinas (20.3.ñ.).

Para terminar esta referencia al anterior conjunto de licencias municipales debemos advertir que ninguna de ellas es incompatible con las demás –según las diferentes regulaciones que hemos manejado– 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. Tal sería el caso, por ejemplo de un establecimiento de hostelería con salida de humos y utilización de terrazas, veladores, mesas y sillas en la vía pública.

En todas estas tasas la situación jurídica es la misma. La Comunidad Autónoma no puede actuar modificando, reduciendo o suprimiendo los tipos porque se trata de tasas reguladas por una Ley estatal, –la Ley de Haciendas Locales– y de competencia municipal. Ahora bien, lo que es posible es firmar convenios con los Ayuntamientos para que la tramitación de la licencia se gestione a través de la ventanilla única autonómica que gestionará la obtención de la misma para remitir luego toda la documentación al Ayuntamiento competente. Igualmente sería posible, en aplicación del artículo 49.3, último párrafo de la Ley 21/2001, ya citada, que la recaudación de las tasas la llevara a cabo la Comunidad Autónoma mediante la firma del oportuno convenio.

---

### 3.2 TASAS ESTATALES

Lo mismo podemos decir de las Tasas estatales que afectan a la creación de empresas. Partiendo de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos de 13 de abril y continuando por la Ley 25/1998 de 13 de julio de modificación del régimen legal de las

tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público que incorpora la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre que fijó el marco de constitucionalidad de las referidas tasas y los precios públicos considerados prestaciones patrimoniales públicas, llegamos a tener el cuadro normativo en que se desenvuelven los aludidos gravámenes. Al igual, por tanto, que en el caso del 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 puede ser la publicación en el Boletín Oficial del Estado o en el caso de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público el otorgamiento de una concesión, por ejemplo, de una autopista sin la cual evidentemente no pueden comenzar a funcionar dicha empresa.

Al venir definido el marco jurídico de los presentes tributos por leyes estatales, poco pueden hacer las Comunidades Autónomas al respecto aunque sí creemos se pueden facilitar la gestión de las mismas a través de la ventanilla única autonómica.

---

### 3.3 TASAS AUTONÓMICAS

Es en el ámbito de las tasas autonómicas donde más se puede actuar lógicamente. Aquí no sólo se puede mejorar en la gestión agilizando los trámites y centralizando las actuaciones ante la ventanilla única autonómica sino también y lo que es mucho más importante actuando sobre los tipos de gravamen, al menos en las que afectan directamente a la actividad empresarial. Debe valorarse al respecto que según los datos suministrados por el Consejo Económico y Social (*Situación económica y social de Castilla y León en 2007*, Tomo I, pág. 211), en los Presupuestos de 2007, el Capítulo relativo a las tasas y otros ingresos, representaba sólo el 2,7% del total de los ingresos, es decir 259.982 €. La supresión o reducción de alguna tasa no representa por tanto un perjuicio grave para la estructura de ingresos de la Comunidad, pero sí representan una carga real para las empresas de nueva creación. Por su parte el artículo 37 de la Ley 10/2007, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para el año 2008, establece un incremento en las tasas de un 2%.

El marco jurídico de las tasas autonómicas viene establecido en primer lugar por el Estatuto de Autonomía de Castilla y León aprobado por Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre que en su Título VI regula la Economía y Hacienda de la Comunidad, en segundo lugar, por la Ley Autonómica 12/2001, de 20 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad, en tercer lugar por la Ley 10/2007, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2008 que ya hemos citado y en cuarto lugar, por la Ley 9/2007 de 27 de diciembre de Medidas Financieras que introduce en sus artículos 8 a 12 diversas modificaciones

en las tasas e incorpora una nueva disposición transitoria quinta en la Ley 12/2001. Asimismo, forman parte del citado marco normativo, la legislación estatal ya aludida, es decir, la LOFCA en su artículo 7, la Ley 21/2001 como desarrollo de la anterior y la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos de 13 de abril junto con la Ley 25/1998 de 13 de julio de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Debemos adelantar también que no se aprecian diferencias sustanciales con la regulación existente en las Comunidades Autónomas limítrofes (véase con carácter general, la obra *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, ed. Dykinson, 2005 que analiza pormenorizadamente las tasas autonómicas equivalentes en otras comunidades) y por lo tanto este es un sector donde la Comunidad Autónoma de Castilla y León puede adquirir ventaja con una regulación más racional de algunas tasas, la reordenación de otras como todas las derivadas de la inserción de anuncios en publicaciones oficiales y la supresión o reducción de algunas.

En este conjunto de normas se prevén algunas figuras que afectan de forma destacada a la creación de empresas. En efecto, podemos relacionar las siguientes, reguladas todas ellas en la Ley 12/2001.

#### A. TASA DEL BOLETÍN OFICIAL DE CASTILLA Y LEÓN (ARTÍCULOS 21 A 24)

Como es lógico en algunas empresas es necesario realizar anuncios previos al comienzo de la actividad. Además esta tasa es concurrente con la de carácter estatal que se satisface por la inscripción en el Registro Mercantil cuando se trata de sociedades regulada en los artículos 19 a 25 de la Ley 25/1998 de 13 de julio sobre modificación del régimen legal de las tasas y que se refieren a las tasas que se recaudan por el Ministerio de Justicia por dicha inscripción. Recuérdese además que, precisamente, para inscribir la constitución de una Sociedad en el aludido Registro Mercantil es requisito imprescindible la publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de la mencionada constitución.

Esta tasa ha generado una gran litigiosidad, incluso cuando los anuncios se publicaban en los Boletines de las Diputaciones Provinciales. Posteriormente se ha producido abundante Jurisprudencia sobre su hecho imponible y sobre quienes eran sujetos pasivos de la misma, tanto por la venta de ejemplares como por la inserción de anuncios (Véase con carácter general *Isabel Gil Rodríguez, Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, ed. Dykinson, 2005, págs. 191 a 216). Vistos los problemas que ha ocasionado, debería modificarse la redacción del artículo 21, en orden a que la publicación en dicho Boletín produzca efectos con carácter general en toda la Administración Autonómica de acuerdo a lo que posteriormente expondremos, por su concurrencia con

otras inserciones obligatorias de anuncios, al menos en lo que se refiere a empresas de nueva creación.

#### B. TASA EN MATERIA DE INDUSTRIAS AGROALIMENTARIAS

Esta tasa, como otras que relacionaremos seguidamente, es la que se debe satisfacer por la autorización para el comienzo del ejercicio de la actividad. Como dice el artículo 59 de la Ley 12/2001, la tasa se exige por *“los servicios técnicos o administrativos necesarios para la inscripción en los correspondientes Registros Oficiales de la instalación de nuevas industrias agroalimentarias...”*. Destacamos esta tasa, ante todo, por la importancia del sector agroalimentario en Castilla y León y porque, como se puede apreciar, se va produciendo la acumulación de tasas de la Comunidad en esa fase tan importante para nosotros que es la creación de la empresa.

Obsérvese que si esta industria agroalimentaria es una sociedad, como es lo habitual, también tendrá que pagar, además de los tributos de carácter general, las dos tasas que acabamos de mencionar, porque deberá publicar en el Boletín Oficial de la Comunidad el acto de constitución de la Sociedad que, por supuesto, de forma previa debe inscribirse en el Registro Mercantil. Ahora, por tanto debe satisfacer otra tasa por su inscripción en otro Registro Oficial, el de las industrias agroalimentarias. En concreto, se deberá pagar esta tasa por la inscripción en el Registro Industrial Único, el Registro de Envasadores y Embotelladores de Vinos y Bebidas Alcohólicas y el Registro de Productos Enológicos.

Mientras que consideramos plenamente justificadas las tasas que se generan por los servicios de autorización, supervisión y control de las actividades empresariales, porque de forma obligatoria debe comprobarse la regularidad de las actividades e instalaciones, creemos que las múltiples tasas que se deben satisfacer por la inscripción en registros de la Comunidad, una vez que se ha producido la inscripción inicial carecen de justificación y contribuyen tanto a incrementar los costes fiscales de creación de nuevas empresas como a aumentar sus obligaciones formales. Por lo expuesto valoramos positivamente que en el artículo 62 de la Ley se establezca una reducción del 95% de la cuota para los supuestos de cambio de titularidad a favor de los herederos forzosos. Esta es la dirección en que a nuestro juicio se debe avanzar porque si se piensa bien, realmente en un simple cambio de titularidad en un Registro, no hay apenas actuación administrativa y además existen otros registros públicos donde necesariamente se reflejará dicho cambio, cual es el caso del Registro de la Propiedad, el Registro Mercantil o el Catastro.

### C. TASA POR ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS RELATIVAS A ACTIVIDADES AGRÍCOLAS

La presente tasa, regulada en el artículo 63 de la Ley 12/2001, tiene el mismo hecho imponible que la anterior “inscripción en registros oficiales”, además de otras prestaciones de servicios y merece los mismos comentarios, a saber, importancia del sector, reiteración de tasas sobre la creación de empresas y en concreto concurrencia con otras que también recaen sobre la inscripción en registros. En particular esta tasa 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. Podemos dar por reproducidas aquí las consideraciones que hemos efectuado respecto de la tasa anterior.

### D. TASA EN MATERIA MEDIOAMBIENTAL

Está regulada en los artículos 82 a 85 de la Ley 12/2001 y adquiere especial relevancia en este momento. Su hecho imponible a efectos de la creación de empresas es el relativo a la evaluación de impacto ambiental que se configura como un requisito previo al ejercicio de la actividad empresarial en aquellos sectores en que de forma creciente se exige dicha evaluación. La importancia que destacábamos al principio es debido a que, de forma inevitable, la fiscalidad medioambiental será uno de los objetos de debate en el futuro de la financiación autonómica como alternativa a la crisis en la recaudación de los tributos cedidos, como el impuesto de Transmisiones Patrimoniales o a la desaparición del Impuesto de Sucesiones.

### E. TASA EN MATERIA FORESTAL Y VÍAS PECUARIAS

Nos encontramos ante una figura tributaria que se inscribe en la línea de las anteriores tasas por actuaciones relativas a actividades agrícolas y de gran importancia para la Comunidad de Castilla y León, por la trascendencia que tiene el sector para toda la región y en particular para alguna de sus provincias. Regulada en los artículos 86 a 89 de la Ley 12/2007, prevé el pago en el caso de las autorizaciones necesarias para la actividad forestal y por tanto afecta al inicio de este tipo de actividades empresariales. En el presente caso, se producirá el otro hecho imponible de las tasas es decir, no sólo se puede generar la misma por prestación de servicios sino 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.

### F. TASA EN MATERIA DE PROTECCIÓN MEDIOAMBIENTAL

Podemos extender aquí lo expuesto en relación con la tasa en materia medioambiental respecto de esta tasa prevista en los artículos 101 a 104 de la referida Ley

12/2001. No obstante, el debate en el tema de la protección medioambiental debe centrarse en la eficacia de las medidas adoptadas. Por ejemplo, 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. Es decir, desde nuestra perspectiva de reducir al máximo el coste fiscal de la creación de nuevas empresas, debería incentivarse con reducciones de la cuota fija de esta tasa a aquellas empresas que presenten un modelo de actuación ecológica. De otra forma se manifiesta aquí la verdadera objeción a muchos tributos calificados como medioambientales, pero que en realidad no están dirigidos a evitar la contaminación, sino que sólo tienen una finalidad puramente recaudatoria. Por ello debe ponerse especial cuidado en que todas las figuras que pretendan dicha finalidad, incluyan en su estructura elementos que contribuyan a una efectiva reducción de las actividades contaminantes.

#### G. TASA EN MATERIA DE INDUSTRIA Y ENERGÍA

Esta es otra tasa cuyo hecho imponible son las autorizaciones preceptivas para el ejercicio de la actividad industrial y energética y que, por lo tanto, afectan a la creación de nuevas empresas (artículos 140 a 143 de la Ley 12/2001). Obsérvese que en la Ley no se establece ningún sistema de incompatibilidades entre tasas y que, por lo tanto, pueden ser concurrentes, por ejemplo en este caso, la constitución de una sociedad para realizar una actividad industrial supondrá el pago de las tasas que se refieren a la inscripción de actividades en los registros públicos, las que se refieren al inicio de la actividad en concreto como la presente y otras que puedan estar relacionadas por ejemplo, la que se satisface por evaluación del impacto medioambiental.

En efecto, este tributo cubre la inscripción en el Registro Industrial de nuevas industrias y sus ampliaciones, según el valor de la inversión en maquinaria e instalaciones (artículo 143 de la Ley). Debemos insistir en que si la actividad administrativa de autorización es necesaria para llevar a cabo el control, la supervisión y verificación de las instalaciones y por tanto no tiene discusión la tasa que genera, no lo es la simple inscripción en un registro de la actividad que ya tiene que haber sido inscrita en otros registros de la Comunidad, mucho más en el caso de Sociedades que será lo normal que ya se habrán inscrito en el Registro Mercantil, especificando obligatoriamente su objeto social y publicando un anuncio en el Boletín Oficial de la Comunidad. Por lo tanto la tasa por la simple inscripción es redundante.

Igualmente debemos insistir en que la exigencia de una tasa por el simple cambio de titularidad no está justificada. Se trata de una actividad interna de la Administración que además no supone hoy en día más que una modificación de

una base de datos. Por ello, al igual que señalábamos al analizar la tasa en materia de industrias agroalimentarias consideramos que dicha modalidad de la presente tasa debe suprimirse. Quizá el legislador es consciente de esta situación y por ello en el artículo 142.4 se reduce en una 95% el gravamen para los supuestos en los que el cambio de titularidad sea a favor de los herederos forzosos del anterior titular, disposición que a diferencia de la regla general tenemos que valorar positivamente y aconsejar como la dirección en que debe avanzarse para la favorecer la creación de nuevas empresas.

Para completar el panorama de tasas concurrentes, téngase en cuenta en que si bien el artículo 143 establece que la inscripción de industrias agroalimentarias no está sujeta a la presente tasa, sí lo estará cuando sus instalaciones se rijan por reglamentos específicos, siendo posible por lo tanto que una empresa agroalimentaria tenga que pagar la tasa por la autorización e inscripción como industria de la expresada naturaleza y por añadidura la tasa en materia de industria y energía si sus instalaciones son de características especiales. Por último, el artículo 142.1 deja claro que el importe de las cuotas *“en ningún caso incluyen el coste de la publicidad de los expedientes, por lo que la inserción de los correspondientes anuncios, tanto en boletines oficiales como en otros medios de comunicación, serán de cuenta de los interesados”*. En consecuencia, se generan nuevas tasas que recaen una vez más sobre la misma empresa y sobre la misma actividad.

#### H. TASA EN MATERIA DE MINAS

De la misma índole que la anterior es la tasa que se exige por las concesiones y autorizaciones preceptivas en materia minera para el ejercicio de dicha actividad empresarial prevista en los artículos 147 a 150 de la Ley. En este caso adquieren especial relevancia las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que es en lo que consiste desde este punto de vista la actividad empresarial. Aquí se reproduce también la problemática que venimos describiendo respecto de las tasas que se satisfacen por la inscripción en registros oficiales y en particular el artículo 149.1 de la Ley reproduce exactamente el artículo 142.1 que acabamos de comentar y por lo tanto las tasas que se vayan generando por la inserción de los distintos anuncios en los boletines oficiales en ningún caso se pueden considerar incluidas en el importe de la tasa la ordenación, concesión, inspección o autorización de la actividad minera.

#### I. TASA POR LA TRAMITACIÓN DE LICENCIAS COMERCIALES PARA GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES DE DESCUENTO DURO

Aunque la presente tasa no afecta evidentemente a las pequeñas y medianas empresas de nueva creación sino a grandes empresas, lo cierto es que otro tributo que debe satisfacerse al inicio de la actividad empresarial. Debe llamarse asimismo

la atención de que a pesar de tratarse de una tasa no se ha incluido en la Ley de Tasas sino en la Ley 16/1992, de 19 de diciembre de Comercio de Castilla y León. Dicha técnica legislativa debe tratarse de evitarse porque acaba produciendo la dispersión de las fuentes normativas y sería aconsejable que posteriormente se incluya en la ley de Tasas mediante una modificación de la misma.

En el artículo 28 de esta Ley se prevé la tasa por la tramitación de la solicitud de licencia comercial específica para la instalación de grandes establecimientos comerciales y/o de descuento duro. La tasa lógicamente se exige en función de los metros cuadrados de la superficie a instalar y se debe pagar por adelantado.

---

#### 4. IMPUESTOS QUE SE DEBEN SATISFACER POR LA ADQUISICIÓN O SUCESIÓN EN UNA EMPRESA YA EXISTENTE

Hemos hablado hasta ahora de los tributos que afectan a la creación “ex novo” de una empresa pero debemos referirnos ahora 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.

Excluyendo la tributación por IVA sobre la cual no tienen capacidad normativa las Comunidades Autónomas la fiscalidad se ha centrado en la adquisición por sucesión hereditaria y por donación sobre todo en lo que se refiere a la llamada empresa familiar. El marco normativo ha partido de la regulación establecida en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio) en el que existe un régimen de exención parcial de la transmisión de la empresa familiar o de la sociedad familiar siempre que reúna un determinado tipo de requisitos.

La Junta de Castilla y León ha llevado a cabo un gran esfuerzo aumentando al límite las exenciones posibles y hoy en día cuenta con uno de los regímenes más favorables en cuanto a la adquisición por herencia o donación, (*Medidas normativas aprobadas por las Comunidades Autónomas de régimen común en materia de tributos cedidos*, vigentes para el año 2008, cuadros resumen, pág. 17 a 20). En concreto, la Ley 13/2005, de 27 de diciembre, de Medidas Financieras de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, aprobó las siguientes medidas. En primer lugar, la bonificación del Impuesto de Sucesiones por adquisiciones de empresas individuales, negocio profesional o participaciones en sociedades alcanza el 99% (artículo 21.1 y 2 del Texto Refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2008). En lo que se refiere a la adquisición por donaciones el impuesto cuenta asimismo con una bonificación del 99% para adquisiciones de explotaciones agrarias ubicadas en Castilla y León o derechos de usufructo sobre las mismas (artículo 20 del Texto Refundido) y también por adquisiciones de empresas individuales, negocio profesional o participaciones en sociedades. Hay que destacar

en este punto que Castilla y León es la única Comunidad Autónoma junto con Baleares que cuenta con una bonificación en Donaciones por las de carácter dinerario entregadas a descendientes menores de 36 años para la adquisición o constitución de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en Sociedades que alcanza el 99% de la cuota, mientras que en Baleares sólo es del 57%. Consideramos que dicha exención está en la dirección correcta para favorecer la creación de empresas y se inscribe en la línea que proponemos de sólo conceder beneficios tributarios puntuales con un impacto por tanto reducido en la recaudación del impuesto.

En todo caso hay que poner de relieve que las regiones limítrofes cuentan todas ellas con regímenes similares como se desprende de la documentación adjunta en el cuadro el sistema de beneficios fiscales existentes (Anexo, cuadro II, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 2008, adquisiciones “Mortis Causa” y cuadro II bis, adquisiciones “Inter Vivos”) en lo que se refiere a la adquisición de empresas por vía hereditaria que oscilan entre el 95% y el 100% pero no así, como hemos destacado, en lo que se refiere a donaciones dinerarias para la adquisición de empresas. Respecto de la empresa familiar igualmente casi todas las Comunidades Autónomas han aprobado modelos similares al existente en Castilla y León (véase el estudio comparativo de Juan Calvo Vergez, *Régimen Fiscal de la Empresa Familiar*, ed. Thomson-Aranzadi, 2006).

Para avanzar en el objetivo de incentivar al máximo la creación de empresas con el menor coste fiscal posible creemos que se pueden adoptar algunas medidas siguiendo nuestro principio básico de que los beneficios fiscales no deben ser lineales ni de carácter general sino tienen que ser beneficios puntuales y concentrados en las actividades que se quieren apoyar.

En este sentido y dado que no se pueden 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 de Sucesiones y Donaciones casi se han agotado las posibilidades de actuación, sólo resta introducir alguna modificación en el Capítulo de Transmisiones Patrimoniales. Así nos han parecido significativos algunos regímenes especiales existentes en otras Comunidades Autónomas.

En primer lugar, nos llama la atención el régimen que presenta en *Baleares la adquisición de inmuebles situados en el Parque Balear de Innovación Tecnológica con una reducción del tipo impositivo al 0,5%*.

En segundo lugar, 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* con determinados requisitos. Además se permite la

deducción del impuesto pagados por el Capítulo de Operaciones Societarias al constituirse la Sociedad. Dicho régimen se completa con un tipo del 0,4-0,5% en el concepto de Actos Jurídicos Documentados, del cual también puede deducirse el impuesto satisfecho por Operaciones Societarias. El régimen descrito, es el único supuesto en que se permite recuperar la deuda tributaria generada en Operaciones Societarias y es un modelo que podría extenderse a otros supuestos para reducir la carga fiscal que implica el referido tributo y que presenta la ventaja de que en principio se satisface el mismo para salvar cualquier obstáculo desde el punto de vista del Derecho Comunitario.

En tercer lugar, se inscriben algunas medidas adoptadas en *Galicia* muy relevantes por ser además una región limítrofe con Castilla y León. En concreto nos referimos también a la reducción del tipo impositivo en Transmisiones Patrimoniales 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. Aún es más relevante *la deducción también del tipo impositivo en un 95% del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la adquisición de terrenos por el Banco de Tierras de Galicia* que por la similitud de los objetivos que pretende alcanzar con la realidad existente en Castilla y León puede ser plenamente utilizable en esta región (artículo 25.1 de 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). La operatividad del modelo mencionado se pone de manifiesto por el hecho de otras regiones hayan decidido también crear un Banco de Tierras, como es el caso de la Comunidad Autónoma de Asturias y las Diputaciones Forales de Vizcaya y Guipúzcoa, las dos primeras igualmente limítrofes con Castilla y León.

Esta medida que aspira tanto a reordenar los terrenos susceptibles de explotación como a mejorar su aprovechamiento cumpliendo las exigencias medioambientales e incluso repoblar determinadas zonas, sigue la regla expuesta de ser un beneficio tributario concreto para las operaciones realizadas en el ámbito de operaciones del Banco y de carácter finalista porque si no se mantiene la actividad agraria durante los cinco años posteriores se pierde lógicamente la deducción (artículo 25.2 de la Ley 7/2007).

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 regulado en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales si en dicha adquisición se integran terrenos afectos a una actividad empresarial. Al respecto debe ponerse de manifiesto que el artículo 109 del Texto Refundido contempla la posibilidad de que las Ordenanzas Fiscales de cada Municipio establezcan una bonificación del 95% de la cuota del Impuesto devengada por los terrenos urbanos

afectos a la actividad empresarial de la construcción y transmitidos “mortis causa” en el ámbito de lo que venimos considerando empresa familiar, es decir, la transmisión entre cónyuges, ascendientes, descendientes y adoptantes y adoptados.

## D. Tributos que afectan exclusivamente al empresario persona jurídica

Además de las figuras tributarias que venimos analizando y que afectan tanto al empresario persona física como al empresario persona jurídica, hay algunas que inciden de forma específica sobre estos últimos. Veamos cuales son.

### 1. Operaciones societarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Nos encontramos ante un tributo que deben satisfacer todas las empresas que opten por la forma societaria desde el mismo instante en que se constituyan como tal mediante el otorgamiento de la oportuna escritura de constitución. Este impuesto tiene la particularidad de ser un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas, cuya recaudación se destina íntegramente a la Comunidad, atribuyéndose además la gestión totalmente a dicha comunidad, pero en el cual la capacidad normativa de aquellas es muy reducida y en ningún caso alcanza a la fijación de los tipos impositivos, entre otras razones por imperativo de la normativa comunitaria.

En efecto, el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales que en sus artículos 19 a 26 regula la modalidad de Operaciones Societarias que en su hecho imponible incluye la constitución o ampliación de capital de las sociedades, entre otras figuras. Su base imponible es el capital de la Sociedad (artículo 25.1) y el tipo impositivo actual es del 1% (artículo 26), siendo competencia de las Comunidades Autónomas la gestión y liquidación del Impuesto (artículo 56). Como particularidad importante indicaremos que a las Sociedades de Responsabilidad Limitada Nueva Empresa les está permitido aplazar el pago del impuesto.

Por su parte la Ley 21/2001, de 27 de diciembre del Sistema de Financiación Autonómico prevé en su artículo 25 la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas que se extiende como hemos dicho a su recaudación y gestión pero no a la capacidad normativa para decidir sobre el tipo impositivo ni en materia de bonificaciones y deducciones (artículo 41.1). En dicha regulación influye indudablemente el que se trata de un gravamen en la órbita del Derecho Comunitario dado que una exención parcial del mismo podría entenderse una Ayuda fiscal como especie de las

Ayudas de Estado prohibidas por el artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea al poderse considerar que distorsionan la libre competencia.

Buena muestra de ello es que el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado no contiene ninguna referencia a la modalidad de Operaciones Societarias, porque carece de competencia para regularla de forma específica. De todos modos se debe elevar al Consejo de Política Fiscal y Financiera la petición de que por Ley Estatal se devuelva el gravamen al 0,5% que existía cuando se aprobó el Texto Refundido, de modo que no pudiera interpretarse como un beneficio fiscal sino como una simple restitución al gravamen original.

Pocas son por tanto las posibilidades de actuación de la Comunidad Autónoma de Castilla y León sobre este tributo que, por otra parte, es la situación en la que se encuentran todas las demás comunidades. No obstante, el artículo 41.2 del citado Texto Refundido admite que las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. Por tanto, es perfectamente posible facilitar al máximo la gestión mediante la centralización en la ventanilla única autonómica de todos los trámites para el pago del impuesto, lo cual sí puede contribuir a favorecer la creación de nuevas empresas.

Únicamente existe la vía abierta en la *Comunidad Autónoma de la Rioja* para recuperar el impuesto pagado en otros conceptos del mismo tributo como Transmisiones Patrimoniales o Actos Jurídicos Documentados, lo cual constituye una posibilidad que se debe explorar para reducir este coste de la creación de sociedades. La ventaja del modelo es que permite salvar la objeción de que sea considerado contrario al Derecho Comunitario puesto que en todo caso se abona la deuda tributaria, sin perjuicio de que se recupere la misma por el expediente de considerarla deducible en otros capítulos del mismo impuesto.

## 2. Tasa por publicación en el Registro Mercantil y en otros Boletines Oficiales

Regulada en los artículos 19 a 25 de la Ley 25/1998, de 13 de julio de modificación legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, su 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. De la misma forma se debe satisfacer en algunos casos la tasa por insertar anuncios en el Boletín Oficial del Estado (artículos 12 a 18 de la Ley anteriormente citada) pero este supuesto es menos frecuente en el caso de la creación de pequeñas empresas de naturaleza societaria, mientras que la publicación en el Registro Mercantil es obligatoria.

Respecto de estas tasas, a diferencia de las autonómicas, nada puede hacer la Junta de Castilla y León, ni ninguna Comunidad Autónoma, al ser tasas estatales reguladas por una Ley estatal, salvo la de que se gestionen a través de la ventanilla única autonómica.

### 3. Especial referencia a la responsabilidad tributaria derivada de la condición de Administrador de Sociedades

Aunque no se trate de un tributo en particular, creemos necesario hacer una referencia a los supuestos de responsabilidad que se derivan de ser administrador de una persona jurídica. Aunque el empresario persona física asume toda clase de responsabilidades derivadas de su actividad, estas son más conocidas y no media la estructura jurídica de la sociedad que amplía y modifica dichas responsabilidades. En todo caso el ejercicio de la actividad empresarial bajo forma societaria debe hacerse con las debidas garantías y cautelas.

Las responsabilidades que pueden derivarse para el administrador de una sociedad pueden ser civiles, mercantiles, laborales, tributarias e incluso penales, además de otros supuestos sectoriales originados en legislaciones especiales como la responsabilidad medioambiental, desarrollada e incrementada por la Ley 26/2007, de 23 de octubre, del mismo nombre. Pero ahora queremos destacar las de naturaleza tributaria que se extienden por toda la Ley General Tributaria tanto para los administradores de hecho como de Derecho.

Por una parte, el artículo 42 establece la responsabilidad solidaria de los administradores por la realización de conductas infractoras. Por otra parte, el artículo 43 a) prevé una responsabilidad subsidiaria para los supuestos en que se considera al administrador responsable de la conducta realizada por la sociedad. En síntesis, se responde por una culpa "in vigilando" respecto de los que debieran haber cumplido la normativa tributaria, por haber adoptado acuerdos que supongan la infracción de dichas normas y por no haber cumplido directamente la mencionada normativa tributaria. En todos estos casos, el administrador puede responder no sólo de las deudas tributarias pendientes, sino también de las sanciones impuestas a la sociedad. Asimismo, el artículo 43 b) regula la responsabilidad que se mantiene una vez liquidada la sociedad, por las deudas tributarias impagadas. Existen otros supuestos de responsabilidad que se derivan de la condición de socio que se suman a las ya mencionadas, siendo de especial importancia los previstos en las letras g) y h) del citado artículo 43 introducidas por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal, respecto de la utilización abusiva o fraudulenta de la personalidad jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, extendiéndose la responsabilidad no sólo a las obligaciones tributarias pendientes sino también a las sanciones. De igual manera, es

conocida la especial responsabilidad que adquieren los contratistas y subcontratistas en la ejecución de obras y prestación de servicios (artículo 43 f.) respecto de tributos de terceros relacionados con su actividad y que pueden ser una carga especialmente gravosa para una empresa de nueva creación. Si añadimos las responsabilidades de naturaleza civil, mercantil, laboral y penal se puede describir el panorama al que nos referíamos.

Por todo ello consideramos que es necesario articular algún sistema de cobertura de estos riesgos mediante un seguro colectivo de responsabilidad. Se trataría de estudiar la creación de un seguro colectivo a favor de los nuevos empresarios que sean administradores de sociedades y que podría financiarse con unas pequeñas primas de estos y con aportaciones más importantes de la Junta a través, bien de Ceical, S.A. bien a través de la Sociedad de Garantía Recíproca de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Ambas entidades utilizarían su experiencia de apoyo a la pequeña y mediana empresa y de articulación de garantías para cubrir los riesgos mencionados.

Piénsese que en muchos casos la exigencia de cualquiera de estas responsabilidades pondrá en grave peligro la solvencia de la empresa, al conocer las entidades crediticias la existencia de estos riesgos. No se trata tampoco de que la Junta tenga que dar cobertura a contribuyentes que no cumplen la normativa tributaria sino a permitir que se contemplen situaciones en las que después de un largo procedimiento económico-administrativo e incluso contencioso-administrativo se acabe dando la razón al recurrente pero la situación empresarial sea ya irreversible. Esta es, por ejemplo, la situación del administrador responsable subsidiario que no es el culpable y cuya acción de regreso (de naturaleza civil) frente al verdadero infractor es inviable por la insolvencia de este (artículo 41.6 de la Ley General Tributaria).

En última instancia se trata de articular bien los supuestos de responsabilidad cubiertos para que sean asumibles por quienes financian la cobertura del seguro.

## E. Obligaciones formales

### 1. Introducción

Al describir y analizar todos los tributos relacionados ya se ha puesto de relieve el enorme peso de las obligaciones formales en la creación de una empresa. Pero de entre todas las obligaciones a cumplir destacan de forma especial las de naturaleza tributaria. Téngase en cuenta una vez más que aunque nos hemos centrado lógicamente en los tributos sobre los que tiene competencia la Comunidad Autónoma, el contribuyente debe atender a los requerimientos de al menos tres niveles de administración, el estatal, el autonómico y el local sin perjuicio de que en algunos casos deba cumplir asimismo obligaciones directamente emanadas de la normativa comunitaria.

Frente a esta situación la empresa es una unidad patrimonial que debe responsabilizarse individualmente ante cada una de aquellas administraciones que actúan independientemente y con nula o escasa coordinación. En consecuencia, son continuas las exigencias de declaraciones, altas, suministros de información, produciéndose solapamientos y reiteraciones, que se traducen en la práctica en la existencia de un importante coste fiscal indirecto, pues en muchos casos para en el cumplimiento de las obligaciones fiscales el empresario debe contratar un profesional.

Nuestro objetivo aquí es simplificar al máximo las expresadas obligaciones. En orden al cumplimiento del expresado objetivo, entendemos necesario efectuar las siguientes consideraciones.

## 2. Los Censos Tributarios

El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (BOE de 5 de septiembre de 2007) ofrece nuevas oportunidades que hay que explorar. Al respecto, y sin perjuicio de que "cada Administración tributaria podrá disponer de sus propios censos tributarios a efectos de la aplicación de sus tributos propios y cedidos" (artículo 2.1 del reglamento), el artículo 2 en sus números 2 y 3 del reglamento, refiriéndose a los censos de la Administración Tributaria, establece:

*"3. Las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía comunicarán con periodicidad mensual a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la información censal de que dispongan a efectos de consolidar esta. La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará con periodicidad mensual a las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía la variación de los datos a que se refiere el apartado anterior que se encuentren incluidos en el Censo de Obligados Tributarios regulado en el artículo 4.4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá suscribir convenios de colaboración con las entidades locales para el intercambio de información censal."*

Existe por lo tanto la posibilidad para las Comunidades Autónomas de acceder al Censo de Obligados Tributarios del cual forma parte el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (artículo 3.2 "in fine") cuyo contenido está regulado en el artículo 5 del Reglamento y del cual forman parte datos como la relación en su caso de los establecimientos o locales en los que desarrolle su actividad económica, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio (artículo 5.b.11º). Igualmente sería posible acceder a otros datos de la información censal prevista en los artículos 6 a 15 del Reglamento.

A los efectos de facilitar la creación de empresas el objetivo sería que la ventanilla única autonómica podría actuar como terminal para la elaboración de estos censos colaborando con la AEAT en la gestión de los mismos, en la recogida de datos, declaraciones de alta (artículo 9 del reglamento), modificaciones (artículo 10 del reglamento) y bajas (artículo 11) lo cual permitiría disponer de la información actualizada a la Comunidad Autónoma. De este modo también y esto es lo más importante, los empresarios sólo deberían comunicar los datos una sola vez y a una sola Administración. En este sentido, si son posibles según el propio artículo 2.4 del reglamento, los Convenios con la Administración Local para el intercambio de información de los censos, no hay ninguna razón que impida la realización de Convenios entre la AEAT y las Comunidades Autónomas, máxime cuando se prevé el intercambio automático de información para la actualización de los censos que incluye precisamente los impuestos cedidos que lo son por su propia naturaleza a las Comunidades Autónomas.

En concreto, se trataría, por ejemplo, de que el modelo 030 de declaración censal de alta en el censo de obligados tributarios regulado en la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre, el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores y el modelo 037 de declaración simplificada, previsto en la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, se pudieran presentar en la ventanilla única autonómica por medios telemáticos incluso, como ahora se hace sólo a los efectos de la Administración Tributaria Estatal.

Por su parte el artículo 24.6 del reglamento de gestión aprobado por el Real Decreto 1065/2007, ya citado permite que la AEAT apruebe convenios para que las instituciones y personas que intervienen en la creación de entidades para facilitar la comunicación del número de identificación fiscal de dichas entidades.

Por último, la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, sobre colaboración social en la gestión de los tributos y que se extiende precisamente a la presentación telemática de declaraciones y otros documentos tributarios, permite y facilita que muchas de las actuaciones necesarias en el ámbito fiscal para la creación de una empresa se puedan realizar por medios electrónicos y telemáticos ante la Administración Autonómica en este caso, que luego remitiría de la misma forma los documentos a la AEAT.

### 3. Obligaciones de información

Normalmente se hace mucho hincapié en todas las declaraciones que deben formular empresarios y profesionales, sobre todo al inicio de la actividad, pero aún son más importantes las obligaciones periódicas de información que deben asumir estos. El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, establece dichas

obligaciones evidentemente con carácter general para todos los contribuyentes y con ámbito estatal. Por ello, nuestro objetivo aquí es ver en qué medida una Comunidad Autónoma como la de Castilla y León puede aligerar las mencionadas obligaciones.

El Reglamento aumenta notablemente la enumeración específica de los obligados a informar, desarrollando los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria, entre los que se encuentran los siguientes:

- Con carácter general, todos *«los obligados tributarios que realicen actividades económicas y los que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras»* (art. 30.2 del Reglamento).
- Todos los obligados tributarios que realicen actividades empresariales o profesionales en cuanto a la obligación de informar sobre operaciones con terceras personas, entre los que se incluyen también las Administraciones Públicas en todos su niveles territoriales que realicen operaciones sujetas a esta obligación de información (art. 31 del Reglamento). A estos efectos, el artículo 31.1 segundo párrafo del reglamento se remite al artículo 5 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA para delimitar que se entiende por actividad empresarial y qué se entiende por empresario, pero la disposición adicional undécima del Reglamento ha incorporado una precisión importante: *“A efectos de lo dispuesto en el título II de este reglamento, tendrán la consideración de empresarios y profesionales quienes tengan tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación del impuesto.”*

No están obligados, según el artículo 32.1.c) del Reglamento los que no superen la cifra de **3.005,06 euros** de facturación durante el año correspondiente o de 300,51 euros durante el mismo período cuando realicen función de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados. Esta es una limitación que, como veremos, es de carácter general y una de las innovaciones más importantes del reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

Las obligaciones de información de empresarios y profesionales, tal como los define en artículo 31.1 del reglamento y la disposición adicional undécima que ya hemos comentado, se desarrollan en tres planos. En primer lugar, aparecen las obligaciones generales que derivan fundamentalmente del artículo 93.1 de la Ley General Tributaria. En segundo lugar, están las obligaciones específicas de los profesionales que se concretan en el artículo 93.4 y 5 de la Ley y en tercer lugar, las obligaciones que afectan de modo particular a los empresarios y también a los profesionales, sobre todo, en cuanto realizan operaciones con terceras personas, que están reguladas en el Reglamento, en los artículos 31 a 35 del reglamento.

En cuanto a las obligaciones generales, los empresarios y profesionales están sometidos al mismo régimen que cualquier persona física o jurídica o entidad del artículo 35 de la LGT, es decir, deben suministrar toda clase de información con trascendencia tributaria tanto propia como de terceros. Igualmente, como retenedores u obligados a realizar pagos a cuenta deben presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados. Cada una de las Leyes que regulan los impuestos que afectan a estas actividades, establecen obligaciones adicionales de información a las que tendrán que atenerse los empresarios y profesionales, como por ejemplo la que establece el artículo 36 del Reglamento respecto de los contribuyentes empresarios que presentan sus declaraciones por medios telemáticos, quienes deben presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a los que se refiere el artículo 62.1 del Reglamento del IVA. No obstante, hay que tener en cuenta que la disposición transitoria tercera del Reglamento ha aplazado la aplicación de esta regla a la información a suministrar correspondiente al año 2009.

Con vistas a dicha entrada en vigor, adquiere toda su relevancia nuestra propuesta de que la Ventanilla Única Autonómica no sólo sirva de apoyo en la fase inicial de puesta en marcha de la empresa sino también de punto permanente de asesoramiento de las empresas de reducida dimensión. Dada la complejidad de las obligaciones informativas a cumplimentar se hace imprescindible un programa de ayuda desarrollado por la Junta de Castilla y León para empresarios y profesionales e incluso la colaboración con la AEAT mediante convenios en aquellos casos que esto sea posible, como ya se viene haciendo por ejemplo en relación con la declaración del IRPF.

## **F. Observatorio fiscal de las empresas de nueva creación. La cláusula de “trato fiscal más favorable”**

Si el objetivo básico del presente informe es prestar especial atención al régimen fiscal de las empresas en Castilla y León, en términos comparativos con otras Comunidades Autónomas y en particular con las limítrofes, resultaría de gran utilidad contar con un observatorio permanente sobre dicho objeto de examen. No se trata de crear una institución u órgano administrativo, ni tampoco de convocar de plazas de funcionarios, sino simplemente de seguir una línea de actuación que consiste en hacer un seguimiento de las novedades fiscales que se vayan produciendo en este sector de cuestiones, para lo cual una vez fijado claramente los objetivos, bastaría la dedicación parcial de quienes habitualmente trabajan en la Consejería de Hacienda en funciones de estudio o asesoramiento.

Una de las consecuencias más importantes sería sin duda conocer las novedades tributarias que se vayan produciendo en otras regiones y que puedan afectar a la competencia fiscal con Castilla y León. En este sentido debería reflexionarse sobre

la posibilidad de aprobar, al menos al principio como un compromiso político, la “cláusula del trato fiscal más favorable”. Con esta expresión aludimos al compromiso de que cualquier medida fiscal favorable a las empresas de nueva creación que se apruebe en las regiones limítrofes, sea inmediatamente asumida por la Junta de Castilla y León. Dicha cláusula tendría dos consecuencias básicas. De un lado, permitiría aprovechar las iniciativas de otras Comunidades como se hace en el presente informe para optimizar la competitividad fiscal de las empresas castellano-leonesas. De otro lado, supondría el establecimiento de un “standard” de calidad fiscal para dichas empresas que nunca podría ser mejorado por otras Comunidades.

Es evidente que supone un riesgo sobre todo por la potencia económica de algunas de las Comunidades limítrofes como el País Vasco o Madrid, pero al centrarse sólo en las empresas de nueva creación la repercusión sobre el Presupuesto de la Comunidad sería más asumible. Debemos advertir al respecto que en la Comunidad de Madrid ya se ha anunciado una medida de esta naturaleza, en el sentido de ofertar a las empresas que creen empleo el régimen administrativo y fiscal que elijan entre los existentes en las 17 Comunidades Autónomas.

Esta perspectiva adquiere especial importancia a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 11 de septiembre de 2008, sobre la capacidad del Gobierno Vasco de reducir al 32,5% el Impuesto de Sociedades, cuando el tipo general era del 35%, medida recurrida precisamente recurrida por la Junta de Castilla y León. La sentencia no cierra la puerta a la adopción de la medida y por tanto a la admisibilidad de otras similares, si bien reenvía la cuestión al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco vinculando la decisión a los flujos financieros derivados del régimen de Cupo entre el Estado Español y la Comunidad Autónoma Vasca. Si se consolidara una interpretación favorable a la aprobación de esta clase de beneficios fiscales, adquiriría todo su sentido y fuerza dialéctica la cláusula de trato fiscal más favorable, frente al inevitable debate que se abriría sobre las consecuencias de la implantación del referido régimen en Euskadi. Aunque es evidente que la Comunidad Autónoma de Castilla y León no tiene capacidad normativa para establecer modificaciones en el impuesto de Sociedades si tiene capacidad para exigir compensaciones en el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Insistimos en que la cláusula tiene ante todo un valor político que serviría de argumento para solicitar medidas fiscales compensatorias equivalentes a favor de las empresas de Castilla y León y expresaría el deseo de estar siempre en vanguardia de las medidas favorables para la creación de empresas.



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



### 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

#### A. Consideraciones generales

En este apartado analizamos el tratamiento tributario de los rendimientos de las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como es sabido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un impuesto estatal cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas. La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común, establece la cesión a las Comunidades Autónomas del IRPF. El artículo 18 de la citada Ley concreta el alcance y las condiciones generales de la cesión al señalar que el rendimiento que se cede es la parte autonómica de las cuotas líquidas de los residentes en cada Comunidad Autónoma. Por su parte, el artículo 38 de la misma Ley completa la cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas al señalar que éstas podrán asumir las siguientes competencias:

- La escala autonómica aplicable a la base liquidable general.
- Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, y siempre que no supongan una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.
- Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, con el límite máximo de hasta un 50%.

El mismo precepto delimita negativamente la cesión al prescribir que las Comunidades Autónomas no podrán regular:

- Los tipos de gravamen autonómicos de la base liquidable especial.
- Las deducciones reguladas por el Estado.
- Los pagos a cuenta del Impuesto.

La delimitación negativa se cierra en el apartado e) del mismo artículo 38 al señalar que, en general, las Comunidades Autónomas no podrán regular “*todas las materias no contempladas en el punto 1 anterior*”. En definitiva, las competencias cedidas son tasadas, se trata de una lista cerrada.

Desde este primer momento debe subrayarse que se excluyen del ámbito competencial cedido a las Comunidades Autónomas, como hemos visto, las deducciones por inversiones empresariales. Acotado este campo, el margen para poder optimizar la localización de actividades empresariales bajo titularidad de una persona física en el territorio de una Comunidad Autónoma es **limitado**, y debe basarse en alguna de las otras tres competencias posibles: minoración de la tarifa autonómica, deducciones por circunstancias personales y familiares y aumentos de los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual.

Se trata de beneficios que **no recaen directamente sobre los rendimientos de las actividades empresariales**, por lo que ya podemos avanzar que su incidencia en la localización de las empresas en una determinada Comunidad Autónoma no resulta significativa.

No obstante, para matizar la afirmación anterior habrá que esperar a los efectos que puedan producir las rebajas en la tarifa autonómica de la base imponible general por la que han apostado determinadas Comunidades Autónomas, como Madrid, Valencia y La Rioja.

Frente a la escala autonómica fijada en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre), la Ley de la Comunidad de Madrid 7/2007, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, para el ejercicio 2008 ha deflactado en un dos por ciento la tarifa aprobada en la Ley 4/2006, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, igualando los tramos de la base imponible de dicha tarifa a los aprobados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2008. Los tipos de la escala autonómica madrileña para 2008 son los siguientes:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0	0	17.707,20	7,94
17.707,20	1.405,95	15.300,00	9,43
33.007,20	2.848,74	20.400,00	12,66
53.407,20	5.431,38	Resto	15,77

Por su parte, la Ley de la Comunidad de Valencia 14/2007, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, ha fijado la siguiente escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0	0	17.707,20	8,24
17.707,20	1.459,07	15.300,00	9,65
33.007,20	2.935,52	20.400,00	12,81
53.407,20	5.548,76	En adelante	15,85

La Comunidad de La Rioja, en la Ley 6/2007, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el 2008, disminuyó un uno por ciento en la escala autonómica *"para que los riojanos puedan beneficiarse ya desde este primer ejercicio de la nueva Legislatura con el compromiso adquirido durante la campaña electoral sobre este particular"*. La tarifa de la Rioja es la siguiente:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0	0	17.707,20	7,94
17.707,20	1.405,95	15.300,00	9,43
33.007,20	2.848,74	20.400,00	12,66
53.407,20	5.431,38	En adelante	15,77

La tarifa autonómica de Castilla y León, como recientemente ha establecido el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre (BOCyL, 1 de octubre), que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de Tributos cedidos por el Estado, mantiene exactamente la misma tarifa prevista en el artículo 74.1.1º de la citada Ley 35/2006.

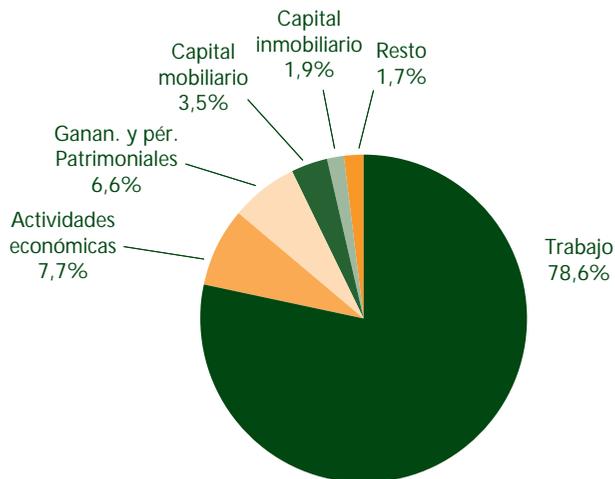
B

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0	0	17.707,20	8,34
17.707,20	1.476,78	15.300,00	9,73
33.007,20	2.965,47	20.400,00	12,86
53.407,20	5.588,91	En adelante	15,87

Las minoraciones de las tarifas autonómicas de las Comunidades Autónomas que se han señalado **no resultan determinantes** en la localización de las actividades económicas desarrolladas bajo la titularidad de una persona física. 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-leones, por ejemplo; diferencia que en absoluto justifica por sí misma un cambio de localización de la empresa.

En todo caso, y con el objetivo de ponderar en su justa medida los rendimientos de las actividades económicas en el contexto global del IRPF, se adjuntan a continuación tres cuadros en los que se aprecia claramente la posición de las rentas procedentes de actividades económicas respecto al resto de las fuentes gravadas. Los cuadros se han obtenido del Informe del Ministerio de Economía y Hacienda sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio en 2005; última memoria publicada respecto a los datos individualizados (recaudación por métodos de determinación de rendimientos netos) que nos interesan. Los datos son proporcionalmente trasladables a los ejercicios 2006 y 2007 porque las modificaciones, según los avances a los que hemos tenido acceso, no son significativos (la población media de empresarios y profesionales se incrementó en el 2006 el 0,9% y en el 2007 el 1,9%, el censo de agricultores permaneció estable).

#### Estructura porcentual de la renta. IRPF 2005



## Composición de la renta. IRPF 2004 y 2005

Componentes	Importe (miles euros)			Media (euros)		
	2004	2005	Tasas de var.	2004	2005	Tasas de var.
<b>1. Trabajo</b>	268.512.959	291.006.337	8,38	18.214	18.921	3,88
<b>2. Capital</b>	18.123.932	19.890.841	9,75	-	-	-
Inmobiliario	6.560.782	7.011.258	6,87	5.151	5.250	1,93
Mobiliario	11.563.150	12.879.583	11,38	805	863	7,27
<b>3. Actividades Económicas</b>	28.481.929	28.605.775	0,43	9.380	9.324	-0,60
Estimación directa	17.393.648	18.353.572	5,52	12.183	12.575	3,22
Estimación objetiva	11.068.281	10.252.203	-7,54	6.641	6.139	-7,57
Actividades agrarias	3.593.192	2.687.199	-25,21	3.382	2.548	-24,66
Resto de actividades	7.495.089	7.565.004	0,93	11.627	11.592	-0,30
<b>4. Régimen de atribución de rentas</b>	4.053.620	4.508.392	11,22	-	-	-
Capital mobiliario	72.060	119.252	65,49	1.169	1.532	30,99
Capital inmobiliario	481.553	662.705	37,62	6.067	6.036	-0,51
Actividades económicas	3.500.007	3.726.435	6,47	11.708	11.678	-0,25
<b>5. Rentas imputadas</b>	1.549.532	1.668.206	7,66	-	-	-
Propiedad inmobiliaria	1.417.777	1.652.969	16,59	384	379	-1,31
Transparencia fiscal interna (1) AIEs(2) y UTEs(3)	129.811	12.714	-90,21	18.039	6.428	-64,37
Transparencia fiscal internacional	573	1.145	99,80	33.720	18.776	-44,32
Derechos de imagen	1.261	1.251	-0,81	4.586	3.446	-24,85
Particip. en inst. colect. De paraísos fiscales	109	1237	16,22	4.049	4.381	8,20
<b>6. Ganancias y pérdidas patrimoniales</b>	16.566.430	24.509.903	47,95	-	-	-
Periodo de generación inferior o igual a un año	1.325.730	1.899.337	43,27	1.014	1.358	33,94
Saldo positivo	1.425.988	1.995.420	39,93	1.235	1.528	28,05
Saldo negativo	100.259	96.083	-4,14	656	703	7,13
Periodo de generación superior a un año	16.648.838	23.112.667	47,70	10.169	12.183	19,80
Compensaciones de saldos (-) de ejercicios anteriores	408.138	502.101	40,38	-	-	-
<b>Renta</b>	<b>337.288.402</b>	<b>370.189.453</b>	<b>9,75</b>	<b>20.474</b>	<b>21.642</b>	<b>5,71</b>
Parte General	321.913.168	347.455.587	7,93	19.551	20.325	3,96
Parte Especial	15.375.234	22.733.866	47,86	10.310	12.319	19,49

(1) Sólo en 2004.

(2) Agrupaciones de interés económico.

(3) Uniones temporales de empresas.

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria.

## Distribución de los componentes de la renta por tramos. IRPF 2005

Tramos de renta (euros)	Trabajo	Capital inmovilario	Capital mobiliario	Actividades económicas		Régimen de atribución de rentas			
				Estimación directa	Estim. objet. (act. agraria)	Estim. objet. (act. no agrarias)	Capital mobiliario	Capital inmobiliario	Actividades económicas
Menor o igual a 0	123.162	13.818	-3.357	-994.217	-26.504	-94.338	-3.937	1.101	-108.195
0-1.500	63.689	5.813	64.139	-4.087	14.026	355	-62	381	-1.473
1.500-3.000	270.039	21.061	81.387	46.183	44.251	12.266	180	1.150	6.652
3.000-4.500	808.098	53.098	102.305	117.074	80.687	33.145	542	2.471	18.034
4.500-6.000	2.153.585	91.816	153.232	204.477	119.125	76.220	1.087	4.426	35.133
6.000-7.500	5.138.795	127.563	261.851	310.695	162.693	153.007	1.943	5.852	59.988
7.500-9.000	6.654.831	173.083	335.997	383.514	191.128	310.716	2.514	7.848	83.137
9.000-10.500	8.380.853	210.654	319.104	436.650	197.528	453.230	3.143	9.279	101.038
10.500-12.000	11.256.219	235.020	315.107	464.578	199.245	505.350	3.488	10.436	118.198
12.000-13.500	13.307.073	242.665	314.284	476.106	184.785	612.637	3.722	11.582	127.559
13.500-15.000	13.818.234	239.179	308.274	472.537	165.574	690.353	4.168	12.497	131.563
15.000-16.500	13.158.534	233.072	298.871	463.870	147.622	641.242	3.632	12.966	132.618
16.500-18.000	12.855.884	231.330	294.332	452.221	134.393	556.859	4.058	13.064	136.804
18.000-19.500	12.176.641	226.030	284.661	434.041	119.024	491.777	3.653	14.186	141.741
19.500-21.000	11.287.226	218.921	272.100	419.760	102.268	422.443	2.845	14.077	131.053
21.000-22.500	11.750.240	209.301	261.090	395.118	89.976	361.435	3.530	14.526	121.480
22.500-24.000	11.521.206	200.066	251.574	372.736	78.304	301.545	3.322	15.108	112.139
24.000-25.500	10.593.682	190.380	241.349	360.376	66.359	261.691	3.312	13.921	103.775
25.500-27.000	10.519.501	182.548	226.707	341.981	58.511	219.564	2.492	13.650	93.037
27.000-28.500	9.875.483	169.179	217.711	326.139	52.754	189.049	2.554	14.246	82.290
28.500-50.000	9.036.289	164.418	211.715	313.044	46.357	159.623	2.760	13.657	77.393
30.000-33.000	17.398.021	306.905	417.852	581.410	78.046	265.536	5.158	27.579	135.145
33.000-36.000	12.325.014	277.899	381.421	553.479	62.263	192.108	4.403	26.179	115.561
36.000-39.000	9.983.732	251.716	332.034	509.142	50.529	147.371	4.428	25.018	101.931

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Trabajo	Capital inmobiliario	Capital mobiliario	Actividades económicas		Régimen de atribución de rentas			
				Estimación directa	Estim. objet. (act. agraria)	Estim. objet. (act. no agrarias)	Capital mobiliario	Capital inmobiliario	Actividades económicas
39.000-42.000	8.153.854	224216	228.405	469.283	38.962	110.660	3.118	23.795	90.454
42.000-45.000	6.809.545	199.991	260.006	438.093	30.272	85.528	2.490	22.847	78.593
45.000-48.000	5.398.634	173.107	231.756	396.836	25.034	64.871	2.367	20.025	68.576
48.000-51.000	5.185.256	158.340	215.235	383.032	20.802	52.029	2.829	18.167	63.605
51.000-54.000	4.495.876	139.754	197.077	353.405	18.074	42.687	2.718	18.347	60.074
54.000-57.000	3.910.004	128.713	180.205	341.717	15.128	34.132	2.256	16.298	52.063
57.000-60.000	3.449.499	114.226	165.122	316.374	12.884	27.431	1.943	15.110	46.798
60.000-66.000	5.687.565	19320.9	296.767	570.924	17.433	39.837	3.224	26.470	86.242
66.000-72.000	4.484.808	165.720	265.260	503.637	16.151	29.294	2.904	23.695	75.891
72.000-78.000	3.577.125	137.467	227.986	446.149	10.924	20.818	2.360	18.780	61.343
78.000-84.000	2.807.723	116.801	208.433	404.768	9.526	15.076	2.532	17.000	52.408
84.000-90.000	2.262.790	100.509	187.559	349.409	6.789	13.058	2.246	14.613	46.077
90.000-96.000	1.841.008	80.109	169.140	319.479	6.597	9.720	1.146	11.766	42.552
96.000-120.000	4.852.405	230.198	545.361	949.201	14.212	21.500	4.923	35.585	124.617
120.000-144.000	2.769.974	143.930	407.212	630.809	6.049	11.755	3.073	22.036	88.606
144.000-166.000	1.780.720	93.188	320.482	458.878	3.552	6.887	1.934	17.680	56.888
168.000-192.000	1.260.223	61.915	255.970	336.425	2.699	3.581	1.785	10.400	39.468
192.000-216.000	9.21.350	43.922	203.928	244.003	2.150	2.494	980	7.007	32.455
216.000-240.000	721.724	34.896	183.333	200.724	1.789	1.487	637	4.722	18.815
240.000-360.000	1.984.864	88.379	591.003	642.876	4.042	4.533	2.702	15.669	78.467
360.000-480.000	857.861	35.470	334.195	382.147	1.593	1.765	1.645	6.117	67.771
480.000-600.000	452.920	18.894	219.648	320.261	1.137	745	562	4.135	58.050
Más de 600.000	1.879.081	47.517	981.693	1.458.314	2.439	1.918	4.943	7.239	278.008
<b>Total</b>	<b>291.006.337</b>	<b>7.011.258</b>	<b>12.879.583</b>	<b>18.363.572</b>	<b>2.687.199</b>	<b>7.56-5.004119.252</b>	<b>662.705</b>	<b>3.726.435</b>	

La conclusión no puede ser otra que la ya anunciada, aunque los rendimientos de las actividades económicas **representan la segunda fuente** de renta del IRPF en importancia recaudatoria, apenas representa el 7,7% de la estructura porcentual de la renta. Se confirma que el IRPF recae básicamente sobre los rendimientos de trabajo, lo que permite avanzar una primera propuesta inicial, y que más adelante desarrollaremos con mayor profundidad: que el gravamen de todos los rendimientos de actividades económicas, con independencia de que sus titulares sean personas físicas o jurídicas, se traslade al Impuesto sobre Sociedades; Impuesto, que como también señalaremos, fija las reglas generales de ingresos y gastos que se aplican al IRPF. Esta propuesta obligaría al establecimiento de un **régimen simplificado** para las personas físicas. Esta modificación, además de profundizar en el carácter analítico del IRPF, integraría bajo una misma figura tributaria todos los rendimientos de actividades económicas, **permitiría una mejor adecuación de los actuales beneficios fiscales** de las empresas de reducida dimensión a las empresas que operan bajo la titularidad de una persona física, posibilitaría una política de **beneficios fiscales más transversal**, y contribuiría a **coordinar las obligaciones contables** de todos los empresarios, potenciando la armonización contable ya iniciada.

## B. Concepto de rendimientos de actividades económicas

Los rendimientos de las actividades económicas de las personas físicas se regulan, como ya se ha reiterado, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La vigente Ley del Impuesto mantiene el régimen jurídico básico de las normativas precedentes. Aunque en el Preámbulo de la Ley se llega a justificar la nueva regulación del Impuesto en la finalidad de favorecer el crecimiento económico<sup>1</sup>, en la determinación de los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales realizadas por personas físicas **no se contemplan medidas significativas que incidan en esa dirección**<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> En el tercer párrafo del apartado II del Preámbulo de la Ley se mantiene: “La reforma tiene como objetivos fundamentales mejorar la equidad y favorecer el crecimiento económico... Con la finalidad de favorecer el crecimiento económico, se reduce el número de tramos de la tarifa, en consonancia con las tendencias actuales en los países de la OCDE, y se introduce una notable ampliación del primero de ellos, lo que implicará que más del 70% de los contribuyentes de menores rentas vean simplificada su tributación”.

<sup>2</sup> El propio Preámbulo de la Ley 35/2006 reconoce que “no se plantean modificaciones sustanciales en el tratamiento de las actividades económicas”, destacándose, en primer lugar, la introducción en el cálculo del volumen de exclusión del método de estimación objetiva no sólo el importe del propio contribuyente sino también el importe que pudiera corresponder a las actividades económicas desarrolladas por determinados parientes o entidades en régimen de atribución en las que participen, y, en segundo lugar, la aplicación de una reducción equivalente a la que corresponde a los perceptores de rendimientos de trabajo para determinados contribuyentes con estructuras de producción muy sencillas y que determinen sus rendimientos en estimación directa; reducción que se desarrolla en el artículo 26 del Reglamento (Real Decreto 439/2007).

El artículo 27.1 de la Ley del Impuesto acuña una definición genérica de rendimientos íntegros derivados de actividades económicas, para especificar a continuación y sin ánimo exhaustivo alguna de aquéllas. El apartado 1 de este precepto considerará rendimientos íntegros de actividades económicas *" aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo 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"* .

De la definición legal que se acaba de transcribir debemos destacar las siguientes notas características:

- **Se alude a rendimientos íntegros**, si bien lo que se adiciona a la base imponible son los rendimientos netos, concepto que nos aclara el artículo 28 en los términos que estudiaremos más adelante.
- Los rendimientos gravados **proceden del trabajo personal y del capital conjuntamente o de uno solo de estos factores**.

Si bien con carácter general lo habitual es que en la obtención de los rendimientos de las actividades económicas se produzca la concurrencia del factor trabajo y del factor capital, la vigente Ley, continuando con la línea de las regulaciones anteriores, tampoco excluye de la consideración de rendimientos actividades económicas a los rendimientos en los que sólo intervenga uno de los factores antedichos.

- El contribuyente ha de proceder a la **ordenación por cuenta propia** de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos.

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

- La ordenación por cuenta propia se realiza con el **fin de intervenir** en la producción o distribución de bienes o servicios.

A modo de ejemplo, en el segundo párrafo del mismo artículo 27.1 de la Ley se citan como actividades económicas *" las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas"* .

La particular **complejidad que presenta el arrendamiento de inmuebles** ha obligado al legislador a delimitar los requisitos necesarios para su calificación como actividad económica tal. Los requisitos exigidos son:

- Que se cuente al menos con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- Que se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

## 1. Distinción de los rendimientos de actividades económicas de los rendimientos de capital

La distinción entre los rendimientos de actividades económicas y los del capital se efectúa **en función del criterio de la afectación**. Si el elemento patrimonial está afecto a una actividad económica, ya sea empresarial o profesional, los rendimientos que deriven de aquél se calificarán de actividades económicas.

Los criterios de afectación de los elementos patrimoniales a una actividad económica se regulan en el artículo 29 de la Ley del IRPF. Según los apartados 1 y 3 de este precepto, se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- Los bienes inmuebles en que se desarrolle la actividad del contribuyente.
- Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

Debe tenerse en cuenta que sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial o profesional aquellos que el sujeto pasivo **utilice exclusivamente para los fines de la misma**. Si dichos elementos sirven sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilicen en aquélla (artículo 29.2). Así, sólo se considerarán afectadas parcialmente aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Los elementos patrimoniales indivisibles no son susceptibles de afectación parcial.

El mismo artículo 29 establece la posibilidad de que reglamentariamente se determinen las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica. En este sentido, el artículo 22.4 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, considera utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional que se destinen al uso personal del sujeto pasivo en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el

ejercicio de dicha actividad. De esta prevención **quedan excluidos los automóviles de turismos y sus remolques, motocicletas, caravanas o embarcaciones deportivas**, los cuales para considerarse afectos tienen que ser utilizados exclusivamente para las actividades empresariales o profesionales.

La consideración de elementos patrimoniales afectos tiene especial interés en los supuestos de **traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial o profesional**. Los principios y reglas que rigen la afectación son los siguientes:

- La incorporación de un bien a la actividad económica desde el patrimonio personal del contribuyente titular de la misma no produce alteración patrimonial a efectos fiscales mientras el bien continúe formando parte de su patrimonio.
- El elemento patrimonial se incorpora a la contabilidad del contribuyente por el valor de adquisición que tuviese en el momento de la afectación.
- Se entiende que no ha existido afectación si el elemento patrimonial se enajena antes de transcurridos tres años desde que se produjo la afectación.
- El traspaso de activos fijos desde el ámbito empresarial al personal del contribuyente no produce alteración patrimonial mientras aquéllos continúen formando parte de su patrimonio.
- La incorporación del bien o derecho al patrimonio personal se efectuará por el valor neto contable del mismo a la fecha del traspaso.
- La desafectación no precisa transcurso de tiempo alguno para que se entienda consumada desde el momento en que se realice. No obstante, si el elemento patrimonial desafectado se enajena antes de que hayan transcurrido 3 años desde la desafectación no resultarán aplicables los porcentajes reductores a los que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

## 2. Distinción de los rendimientos empresariales de los rendimientos profesionales

La regulación unitaria y conjunta de los rendimientos empresariales y profesionales desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por Ley 44/1978, de 8 de septiembre, inducen a pensar que estamos ante la misma figura desde un punto de vista jurídico<sup>3</sup>. Sin embargo, la uniformidad total nunca se ha producido, y en la vigente Ley se siguen manteniendo **diferencias puntuales**.

<sup>3</sup> Es más, en la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley de 1998 (Ley 98/1998) se destacaba como primera novedad “el fin de la distinción entre rentas empresariales y profesionales, cuya delimitación era un claro ejemplo del acarreo histórico de las normas, incompatible con la realidad de la economía actual; por ello, se utiliza el término general y comprensivo de ambas: rendimientos de actividades económicas”.

Así, por ejemplo, los rendimientos profesionales son objeto de retención con carácter general mientras que las retenciones en los rendimientos empresariales sólo afecta a los rendimientos de las actividades en régimen de estimación objetiva. Las **diferencias** más significativas afectan, como es sabido, a la **llevarza de libros-registros**.

Aunque las fronteras entre ambos tipos de rendimientos pueden llegar a confundirse en determinadas ocasiones, 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 la producción y en la posesión de unos conocimientos técnicos por parte del titular de la actividad, circunstancias no tan subrayadas, al menos hasta ese grado, de las actividades empresariales.

Un criterio diferenciador más formalista se recoge en el **Real Decreto Legislativo 1175/1990**, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. Se consideran actividades profesionales las clasificadas en la sección 2ª, y empresariales las que se recogen en la sección 1ª.

Las diferencias tributarias entre las actividades profesionales y empresariales también se reflejan especialmente, como veremos en su momento, en el campo de aplicación del régimen de estimación objetiva. Aunque teóricamente el régimen de estimación objetiva puede ser aplicable a todas las actividades económicas, así se deriva del artículo 31 de la nueva Ley del Impuesto, en la práctica se aplica exclusivamente a determinadas actividades empresariales. La Orden Ministerial de 26 de noviembre de 2007, que desarrolla el método de estimación objetiva para 2008, **no incluye en su relación ninguna actividad profesional**.

Consideramos que debe apostarse de forma definitiva por **una unificación del régimen tributario de ambas actividades**. El régimen tributario conjunto e idéntico ya se anunció, como ya hemos señalado, en la reforma de 1998 (Ley 98/1998). La primacía del carácter analítico sobre el sintético en el IRPF obliga a definir y regular conjuntamente todas las actividades económicas realizadas por las personas físicas, con independencia de su calificación a efectos del IAE. La regulación conjunta debe ser el primer paso **para potenciar la integración** de los rendimientos de todas las actividades económicas en el **Impuesto sobre Sociedades**, superándose así la situación vigente que produce desajustes importantes en la búsqueda de economías de opción y que genera una importante inseguridad jurídica respecto a la aplicación de determinados beneficios fiscales y a la coordinación de ciertos regímenes especiales.

## C. Determinación de los rendimientos netos

Para la determinación de los rendimientos netos se aplica con carácter general, como establece el artículo 28.1 de la Ley 35/2006, la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Esta remisión expresa, completada con determinadas normas especiales,

responde a la pretensión de que la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en lo que atañe a la determinación de los rendimientos de actividades económicas sea **lo más neutral posible respecto a la forma jurídica**, individual o societaria bajo la cual se realice la actividad. Para conseguir este objetivo, debería apostarse definitivamente por una remisión general y completa de las actividades económicas cuya titularidad corresponda a personas físicas a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con las limitaciones propias e imprescindibles para los sujetos pasivos personas físicas.

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, conforme disponga al respecto la correspondiente Orden Ministerial.

Debe recordarse también desde el principio que en la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas **no se incluyen** las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos, que siguen el régimen general de ganancias y pérdidas patrimoniales.

Como regla general, de conformidad con el artículo 11.4 de la Ley del IRPF, los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuran como titulares de las actividades económicas.

Las **relaciones familiares** en el ámbito de la actividad económica se regulan de **forma específica**. Así, el artículo 30.2.2ª de la Ley dispone: *“ Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a los de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de trabajo a todos los efectos tributarios”*.

En la misma dirección, la regla tercera del mismo precepto prescribe: *“ Cuando el cónyuge o los hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse esta última. La contraprestación o el valor de mercado se*

*considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios. Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges”.*

Como conclusión puede afirmarse, por tanto, que salvo prueba en contrario, el **rendimiento de las actividades económicas se imputa al sujeto pasivo que aparece como titular de las mismas**. Resulta significativa al respecto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 14 de septiembre de 2006. Esta Sentencia estima el recurso contencioso-administrativo al rechazar la pretensión de la administración de considerar que la esposa del recurrente comparte con éste a nivel de igualdad el ejercicio de la actividad económica de edición de libros al haberse demostrado que al desempeñar el demandante un puesto de responsabilidad en una empresa privada por el que percibe un sueldo elevado no dispone de tiempo suficiente para el desempeño de la actividad de la edición de libros en la que se encuentra dado de alta. El Tribunal recuerda el artículo 43.Uno de la ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF que presume, salvo prueba en contrario, que realizan de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades económicas las personas que figuran como titulares de las mismas, titularidad que, como se mantiene en la citada Sentencia, viene dada, generalmente, por el alta o recibo en el IAE. El esposo había declarado en los ejercicios 1996 y 1997 unos rendimientos negativos de la actividad económica de la edición de libros y había deducido gastos de personal por salarios pagados a su esposa. La Administración tributaria, considerando las circunstancias concretas del caso, imputó los rendimientos negativos a ambos cónyuges, al 50%, y no computó los gastos deducibles correspondientes a los salarios de la esposa. El Tribunal, por el contrario, rechazó esta pretensión al entender que la cadena de suposiciones en las que se basa la Administración era insuficiente para enervar la presunción legal establecida en el citado artículo 43.Uno.

La independencia jurídica y formal del titular de la actividad, como sujeto pasivo del IRPF, choca con la **extensión al ámbito familiar** que las últimas modificaciones del Impuesto han promovido **para determinar los límites cuantitativos** que posibilitan la opción por la estimación objetiva, y al que nos referiremos más adelante.

## **D. Determinación de la base imponible**

En el apartado anterior nos hemos referido a los rendimientos netos, rendimientos que deben cuantificarse para su integración en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La determinación de estos rendimientos puede realizarse, como es sabido, a través de tres métodos diferentes: estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta. El artículo 16.2.c) de la Ley del Impuesto establece que

la base imponible se determinará con carácter general por el régimen de estimación directa, que admite, a su vez, dos modalidades, la normal y la simplificada.

A la vista del artículo 16 de la nueva Ley, los regímenes de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas son los siguientes:

- **Estimación directa**, que se aplicará como régimen general, y que admite dos modalidades: **Normal y Simplificada**.
- **Estimación objetiva**. Se aplica de forma voluntaria a las actividades económicas en los términos previstos en la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en sus normas de desarrollo, en concreto, y de forma particular, en la Orden Ministerial de 26 de noviembre de 2007.
- **Estimación indirecta**. La estimación indirecta se regula en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante la remisión general a la Ley General Tributaria, el segundo párrafo del artículo 16.3 reconduce este régimen para las actividades económicas a la aplicación, preferentemente, de los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último régimen de determinación de la base imponible.

Si recordamos los rasgos que singularizan al Impuesto estudiado, como su carácter subjetivo, y si al mismo tiempo traemos a colación el principio de capacidad económica que consagra el artículo 33.1 de la Constitución, se comprende que el régimen preferente de determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea el de estimación directa. Este método permite la fijación de la base imponible en función de los verdaderos ingresos y gastos calculados con exactitud. Y precisamente por ello, el artículo 16.2.a) prescribe que la estimación directa ***“se aplicará como método general”***.

No obstante, frente a este criterio se yergue una poderosa realidad sociológica y económica, que ya se puso de manifiesto con claridad en los años precedentes a la aprobación del método de signos, índices o módulos por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Nos referimos a la generalidad extrema a la que ha llegado la aplicación del tributo, por un lado, y a la exigencia del método de estimación directa de llevar **una contabilidad detallada** de los gastos e ingresos, contabilidad que puede generar alguna dificultad a determinados contribuyentes.

A pesar del carácter general de la estimación directa, el ámbito y el alcance que se pretendía para la estimación objetiva en el momento de su implantación la convirtieron en la modalidad más extendida. Así, la situación prevista a este respecto por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria era que la estimación directa normal se utilizara por 5.000 empresarios y 1.000 profesionales, la modalidad simplificada

por 828.000 empresarios y por 508.000 profesionales, y la estimación objetiva por 1.850.000 empresarios. Conforme a estas previsiones los contribuyentes que se acogerían a la estimación objetiva representaba el 58% frente al 41,98% que lo harían a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa y el 0,02 en la modalidad normal.

El mantenimiento del régimen de estimación objetiva ha motivado significativas críticas vinculadas a 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 realmente obtenida, lo que puede provocar discriminaciones injustificadas. Esta situación provoca que los empresarios individuales que tienen rendimientos reales inferiores a los que resulten de la aplicación de los módulos correspondientes **renuncien a esta modalidad**, por lo que sólo las empresas que se ven beneficiadas **siguen utilizando** este régimen. Por ello, la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señaló en su Informe " *que la Administración debe continuar en la línea de reducir el ámbito de aplicación de tales sistemas de estimación, impropios de un impuesto personal sobre la renta y de países de economía avanzada, donde las prácticas contables deberían exigirse, al menos a un nivel elemental, como requisito indispensable para el ejercicio de la actividad empresarial debido a los problemas de toda índole que puede generar la existencia de actividades empresariales sin el respaldo de la contabilidad que inexcusablemente exige el Código de Comercio*".

En la actualidad, y aunque las sucesivas limitaciones al volumen de rendimientos íntegros y al volumen de compras en bienes y servicios han ido reduciendo el campo de actuación de esta modalidad de determinación de los rendimientos, el número de contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva siguen superando el número de los acogidos al régimen de estimación directa, siendo los agricultores los que representan una mayor proporción<sup>4</sup>.

La estimación directa, al basarse en los ingresos y gastos reales de la actividad, es, como hemos dicho, el régimen de determinación de rendimientos de actividades económicas que permite gravar la verdadera capacidad económica del contribuyente.

---

<sup>4</sup> Como se puede comprobar en el Anexo relativo al número de declarantes del IRPF al final del capítulo, en el ejercicio 2007 se presentaron 1.482.000 declaraciones en régimen de estimación directa, mientras que fueron 1.714.000 las que se presentaron en régimen de estimación objetiva (1.055.000 agricultores y 659.000 resto de actividades empresariales).

Este método presenta, como también se ha dicho ya, dos modalidades, la normal y la simplificada. En el ejercicio 2006 el número de contribuyentes en este régimen fue de 1.481.626, 22.054 más que en el ejercicio 2005, lo que representó un incremento de 1,51.

Como señalaremos más adelante, los contribuyentes afectados deben **buscar las economías de opción**, para que la pretendida simplificación de las obligaciones formales no conlleve una tributación superior a la que correspondería en el régimen de estimación directa.

## 1. Estimación directa normal

La modalidad normal de la estimación directa consiste esencialmente en la aplicación para la determinación de los rendimientos de actividades económicas de las referencias propias del Impuesto sobre Sociedades<sup>5</sup>. El artículo 28.1 de la Ley 35/2006 dispone: *“El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva”*.

La remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades es **la regla general** para fijar los rendimientos netos de las actividades económicas en régimen de estimación directa, tanto para la modalidad normal como para la simplificada; sin perjuicio, como veremos en el apartado correspondiente, de las particularidades que presenta la modalidad simplificada.

### 1.1 ÁMBITO DE APLICACIÓN

El régimen de estimación directa normal es aplicable a **todas las actividades económicas**. Al constituir la regla general, no está sujeta a ninguna limitación objetiva ni cuantitativa, y prima sobre las otras dos modalidades de determinación de los rendimientos de actividades económicas. La modalidad normal de la estimación directa es incompatible con la modalidad simplificada y con la estimación objetiva. En este sentido, el artículo 31 de la Ley del Impuesto y el artículo 35 del Reglamento prescriben: *“Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus*

---

<sup>5</sup> En el Impuesto sobre Sociedades, con arreglo al artículo 10.3 de la Ley del Impuesto (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), la base imponible se calcula en función del resultado contable determinado de acuerdo con las normas del Código de Comercio. El resultado contable, con las correcciones que la normativa fiscal establece, mide la capacidad contributiva efectiva.

*modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad correspondiente. No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al régimen de estimación objetiva, la incompatibilidad a la que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad”.*

Cuando un mismo titular desarrolle varias actividades económicas y determine los rendimientos en una de ellas conforme al régimen de estimación directa normal, desde la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, aplicará la misma modalidad al resto de sus actividades económicas. Al demostrar en una de sus actividades la capacidad para determinar los rendimientos conforme a la modalidad normal del régimen de estimación directa las demás actividades realizadas por el mismo sujeto **quedan vinculadas a la misma modalidad**. La regulación conjunta se basa en el principio de unidad, se considera al titular de la actividad económica como un único empresario, al margen del número y de la clase de actividades que realice, empresarial, profesional, artística, deportiva o agraria.

Entendemos que el volumen de una actividad económica o su simple ejercicio, cuando no esté incluida en la Orden de Módulos, **no pueden 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 la vinculación de todas las actividades al mismo régimen tributario **penaliza**, como hemos dicho, la creación de nuevas actividades económicas.

La opción por el método de estimación directa normal requiere la renuncia previa a la estimación objetiva y a la modalidad simplificada de la estimación directa. La modalidad normal de la estimación directa 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. En los demás casos, el régimen de voluntariedad indirecta contemplado en nuestra legislación obliga a renunciar previamente a las otras dos modalidades de determinación de los rendimientos netos.

---

## 1.2 CONTENIDO

Como ya hemos dicho, en la fijación del contenido del régimen de estimación directa normal la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no contempla ninguna regla específica, se limita a una remisión general a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Esta remisión debe hacerse principalmente a los artículos 10 a 23 de la Ley

del Impuesto sobre Sociedades, artículos que se aplicarán a esta modalidad con los matices propios de la naturaleza del sujeto pasivo y con las reglas especiales que establece el apartado 2 del citado 30.

El artículo 10.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece: "*La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores*". El importe de la renta que constituye la base que se sujeta a gravamen se calcula, como añade el número 3 del mismo precepto, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la misma Ley del Impuesto, el resultado contable determinado conforme a las normas previstas en el Código de Comercio; resultado contable que representa la diferencia entre todos los ingresos de la actividad y los gastos necesarios para su obtención.

#### A. INGRESOS

En la modalidad normal de la estimación directa se computan la totalidad de los ingresos percibidos, procedan directamente de la explotación económica o sean consecuencia del autoconsumo, subvenciones o de otras transferencias; supuestos que se desarrollan a continuación:

##### **Autoconsumo**

Se entiende por autoconsumo los bienes o servicios producidos por el contribuyente que se destinan a su propio uso o consumo, y como tales deben computarse como ingresos. Su valoración debe realizarse atendiendo su valor normal en el mercado.

##### **Subvenciones**

Las transferencias a fondo perdido que perciba una persona física en el ámbito de su actividad económica constituye un ingreso gravado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo que se trate de alguno de los supuestos que expresamente se declaran exento.

Aunque en la Ley del Impuesto no se contiene referencia alguna al respecto, la remisión general al resultado contable obliga al cómputo íntegro de las subvenciones a la explotación y de la parte anualizada que corresponda de las subvenciones de capital, en función del período de amortización de los bienes que se hayan adquirido con dicha subvención. Esta regla general presenta dos excepciones, que fueron introducidas por la disposición adicional quinta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y que se siguen manteniendo en la actualidad en las disposiciones adicionales tercera y cuarta de la Ley 35/2006. En concreto, las normas citadas mantienen que no se integra en la base imponible de los Impuestos sobre la Renta de las

Personas Físicas las siguientes rentas y ayudas de la política agraria común:

- Subvenciones por explotaciones de fincas forestales de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración competente siempre que el período de producción medio sea igual o superior a 20 años.
- Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
- Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
- Prima al arranque de plataneras.
- Abandono definitivo de producción lechera.
- Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
- Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
- Paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque, así como el Abandono definitivo de la actividad pesquera.
- Percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales.
- Abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.
- Indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.
- Ayudas públicas para compensar el desalojo temporal o definitivo, por incendios, inundaciones, hundimientos u otras causas naturales, de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerce la misma.

## B. GASTOS NECESARIOS

### Enumeración

Conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades se computan como partidas deducibles para determinar el resultado contable todas las compras y gastos que hayan sido necesarios para la obtención de los ingresos. El concepto de necesario no debe entenderse en su concepción más literal, esto es, como inevitable o indispensable. Esta concepción, que había dado lugar a gran disparidad de opiniones, desapareció en la reforma del Impuesto sobre Sociedades de 1995. Hoy, acudimos al concepto de gasto necesario para referirnos, como veremos más adelante, a

todo **gasto contabilizado** que corresponda a una **operación efectiva** y que se encuentre dentro del **plazo de imputación temporal**, salvo que expresamente hayan sido declarados como no deducibles.

Así, y entre otros, han de entender incluidos en la fórmula genérica de compras y gastos necesarios los siguientes:

- Compras de mercaderías, materias primas y, en general, los demás gastos que integran el coste de aprovisionamiento de las empresas. Conforme al Plan General Contable tienen la consideración de compras todas las adquisiciones corrientes de bienes aplicados a la venta o transformación, incluidos los gastos accesorios de las compras, tales como transportes, seguros, comisiones, etc., y las bonificaciones y descuentos sobre las ventas.
- Los tributos y recargos no estatales, así como las exenciones parafiscales, las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos, y no tengan carácter sancionador.
- Las cotizaciones de Seguridad Social correspondientes al contribuyente.
- El importe de las adquisiciones corrientes de bienes y servicios efectuadas a terceros, siempre que se realicen para la obtención de ingresos y que el bien o servicio no forme parte del activo del contribuyente el último día del período impositivo.
- Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de sus servicios personales. Los gastos de personal son los más importantes dentro de esta partida; incluyen los sueldos y salarios propiamente dichos, las cargas sociales que tiene que satisfacer el titular de la empresa y otra serie de gastos que tienen su origen en el trabajo personal, como dietas y gastos de representación, gastos de formación, indemnizaciones satisfechas por la suspensión o rescisión de las relaciones laborales, primas de seguro de accidentes y gastos ocasionados por la aplicación de programas de seguridad e higiene en el trabajo.
- Los intereses, alquileres y demás contraprestaciones de la cesión al contribuyente de elementos patrimoniales.
- Las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas. Cumplen el requisito de la efectividad las dotaciones que no excedan del resultado de aplicar a los valores contables o de adquisición los coeficientes establecidos en cada caso.

- Las cantidades empleadas en la conservación y reparación del activo material, pero no las destinadas a su ampliación o mejora.
- Las primas por razón del seguro de los bienes, derechos y productos afectos o integrados en la actividad productiva.
- Los saldos favorables que se consideren de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia esté suficientemente justificada.

### Requisitos

Para la admisión de los gastos como deducibles la normativa del Impuesto sobre Sociedades exige una serie de requisitos que también resultan de cumplimiento necesario en la modalidad normal del régimen de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, los gastos deben estar **suficientemente justificados**, mediante el correspondiente documento o factura completa. Además de esta justificación, el contribuyente ha de acreditar su contabilización y la existencia e importe efectivo de los mismos. Estos requisitos son una exigencia del mismo régimen de estimación directa, dado que la determinación de la base imponible se obtiene de la diferencia entre ingresos y gastos, lo que obliga necesariamente a un control exhaustivo de los mismos.

Como regla general, aunque se admitan otros criterios, los gastos deben imputarse en el ejercicio en el que se hayan devengado o producido.

### Exclusión

Sin perjuicio de la referencia general como deducibles a todos los gastos contabilizados y efectivos, el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) excluye expresamente como deducibles los siguientes:

- Los que representen una retribución de los fondos propios. Dentro de este concepto se incluyen las cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, las participaciones en beneficios por conceptos distintos al de contraprestación de servicios personales y las cantidades distribuidas entre los socios de las cooperativas a cuenta de sus beneficios.
- Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentar fuera de plazo declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones. No son deducibles, por tanto, los intereses de fraccionamiento y aplazamiento de pago concedidos.
- La exclusión de estos últimos gastos como deducibles se debe a que se derivan de comportamientos ilícitos. Por ello, las multas y sanciones que tengan origen contractual sí son deducibles.

- Las pérdidas en el juego. Las cantidades que tengan este origen no son deducibles. Por el contrario, los ingresos que estén contabilizados como premios derivados del juego deben contabilizarse como tales.
- Los donativos y liberalidades. La delimitación conceptual de estas partidas no es una tarea fácil. Ha sido la jurisprudencia la que ha ido fijando su contenido, al entender por tal las disposiciones gratuitas a favor de otro, que las acepta, de forma unilateral, sin función retributiva y por la que no se obtiene ninguna contraprestación.

No se incluyen en el concepto de donativo y liberalidad los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, los que se tengan, según los usos y costumbres del lugar, con el personal de la empresa para promocionar la venta de bienes y las prestaciones de servicio. En estos supuestos dichos gastos, al tener carácter promocional, inciden directa o indirectamente en los ingresos y por ello se permite su deducción.

- Las dotaciones a provisiones o fondos internos que cubran contingencias idénticas o análogas a la de los planes y fondos de pensiones, tales como jubilación, supervivencia, viudedad, orfandad o invalidez.
- Los gastos de servicios en operaciones con paraísos fiscales que se realicen directa o indirectamente con personas o entidades residentes en esos territorios o se paguen a través de personas residentes en los mismos territorios. Estamos ante una presunción *iuris tantum*, por lo que podrá ser considerado como gasto necesario si el contribuyente demuestra que responde a una transacción efectivamente realizada.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 30 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también contempla **precisiones significativas al respecto a la deducibilidad de los gastos**. En primer lugar, en la regla 1ª del apartado 2, excluye la deducción de los gastos a los que se refiere el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se refiere a las cantidades donadas y el valor contable de los bienes entregados en donación a sociedades de desarrollo industrial regional y a las federaciones deportivas españolas, autonómicas y a los clubes deportivos. La exclusión en este último caso está justificada porque su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades está condicionada a tres requisitos que por propia naturaleza no resultan aplicables al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: que el donante sea una sociedad anónima deportiva, que las cantidades entregadas se destinen a la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, y a la existencia entre la sociedad anónima deportiva y las entidades donatarias de un vínculo contractual necesario para la realización del objeto y finalidad de las federaciones y clubes deportivos.

En este punto del trabajo se ha de destacar la **observación particular** presentada de forma reiterada por el Consejo Económico y Social pidiendo la supresión de la no consideración como gasto deducible de los conceptos del artículo 14.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, porque al no permitirles considerarlo como gasto deducible se está **discriminando a los empresarios individuales en relación con las sociedades**.

En la misma regla 1ª del apartado 2 se declara la **no deducibilidad de las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio titular** de la actividad económica, **sin perjuicio de su cómputo como reducción**, con ciertas limitaciones, en la base imponible (artículo 51). Ahora bien, los profesionales que no estén integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos podrán, no obstante, minorar, dentro del régimen de beneficios fiscales establecidos por la Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuando actúen como alternativas al citado régimen especial de la Seguridad Social y en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social y en iguales condiciones y extensión de las ofrecidas por ésta.

La minoración de estos gastos responde a la pretensión de equiparar la situación de los profesionales que hayan optado por el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social con el de aquellos que hayan optado por su Mutualidad de Previsión Social cuando ésta última actúe como alternativa al mencionado Régimen de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social (jubilación o situación asimilable, fallecimiento e invalidez total y permanente para el desempeño del puesto de trabajo), y con el límite de 4.500 euros anuales. Si el profesional pactara con la Mutualidad la cobertura de prestaciones distintas a las señaladas, la parte de prima que corresponda al incremento de esas coberturas no será deducible, sin perjuicio de su consideración como reducciones de la base imponible. A este respecto debe recordarse que Consejo Económico y Social en sus observaciones al anteproyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de 1998 ya señaló que la consideración de las cantidades abonadas por los profesionales que hubiesen optado por su Mutualidad de Previsión Social **no puede someterse**, como sugiere la redacción actual del artículo, **a la estricta igualdad de las coberturas** de contingencias, condiciones, y extensión que cubran esos sistemas con las ofrecidas por la Seguridad Social. Proponía su modificación de forma que la exención alcanzase a esos importes en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias de la Seguridad Social y en similares condiciones y extensión que las ofrecidas por la misma.

Por su parte, las regla 2ª y 3ª del artículo 30 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas especifican los requisitos para la deducción de los trabajos y cesiones de bienes realizados en la actividad económica por personas del círculo familiar del sujeto pasivo, en concreto por el cónyuge y por los hijos menores que convivan con él. Para que las retribuciones del cónyuge e hijos menores del titular que trabajen en la actividad económica sean deducibles se requiere, como ya hemos señalado, la **acreditación del oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social**, que el trabajo se realice de forma habitual y continua y que el importe de las retribuciones no superen a las del mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Para estos familiares las retribuciones percibidas tienen a todos los efectos la consideración de rendimientos del trabajo.

Una prevención semejante se mantiene respecto a la cesión de los bienes o derechos privativos que las mismas personas de su círculo familiar lleven a cabo a favor de la actividad económica. En tales supuestos se deducirá como gasto la contraprestación estipulada, **siempre que no exceda del valor del mercado**. Si no se hubiese establecido ninguna contraprestación se deducirá la que corresponda al valor de mercado. Para el cedente de los bienes o derechos la contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital. Estas reglas específicas no se aplicarán cuando el cónyuge y los hijos menores no convivan con el titular de la actividad ni cuando los bienes y derechos que se cedan sean de titularidad común del titular de la actividad y de su familiar. No compartimos esta limitación respecto a los bienes y derechos de titularidad conjunta, sería más equitativa la deducción como gasto de la contraprestación que corresponda conforme a criterios de mercado a la cuota parte de propiedad del familiar del titular de la actividad económica, que normalmente será el 50%. Esta exigencia **cobra especial fuerza** en el régimen de estimación de rendimientos que estamos analizando en el que se pretende determinar la renta real y efectiva que ha producido la actividad económica, y no cabe duda que si no se deduce la contraprestación relativa a la cesión de los bienes y derechos llevada a cabo por un familiar a favor de la explotación económica, los resultados serán ficticios, porque en su obtención han intervenido factores externos a la actividad que no han sido retribuidos ni considerados como gastos, lo que produce una distorsión en la realidad económica de la actividad.

A mayor abundamiento, **se discrimina** gravemente a los rendimientos de actividades económicas frente a otras rentas gravadas. Mientras que los rendimientos del capital mobiliario o inmobiliario de bienes o derechos de titularidad conjunta se imputan a cada titular conforme a su cuota de par-

ticipación, en los rendimientos de actividades económicas quiebra esta regla de la individualización. Es cierto, por otra parte, que la no deducibilidad de la contraprestación que corresponda por la cesión podría quedar compensada por el no gravamen de los rendimientos que procederían imputar en la renta del familiar que cede los bienes que se afectan a la actividad económica. No obstante, esta interpretación, además de resultar contraria a la presunción de onerosidad puede utilizarse de forma interesada por los contribuyentes para minorar la cuota tributaria conjunta.

En la regla 5ª del mismo apartado 2 se admite la deducibilidad de las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él, con el límite máximo de 500 euros por cada una de las personas señaladas.

Por último, conviene recordar que la remisión general a las normas del Impuesto sobre Sociedades a la hora de determinar los rendimientos de las actividades económicas en estimación directa supone en la modalidad normal, y a diferencia de lo que ocurre en la simplificada, **la aplicación de la tabla de coeficientes de amortización general** establecida para el Impuesto sobre Sociedades.

### Otros supuestos

La aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades no sólo despliega sus efectos en la obtención del resultado contable, en el cómputo de los ingresos y los gastos, sino que afecta a la determinación de la cuota tributaria final, y ello con independencia de la modalidad concreta de estimación de bases imponibles que resulte aplicable a la actividad económica.

En concreto, y como fruto de la remisión global al Impuesto sobre Sociedades, resultan también de aplicación a los rendimientos de actividades económicas gravados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **los incentivos fiscales establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión**. Así pues, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas que puedan calificarse de reducida dimensión (artículos 108 a 114 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades gozarán de los mismos beneficios e incentivos fiscales previstos para tal caso. En concreto, los beneficios son los siguientes:

#### *Libertad de amortización*

Se aplica a las inversiones realizadas en elementos de activo material nuevos que generen creación de empleo en los términos y alcance previstos en la normativa del tributo societario.

La inversión debe realizarse en elementos nuevos del activo fijo material; se consideran como tales aquellos que entren en funcionamiento por primera vez. Estos bienes han de ser puestos a disposición de la empresa dentro del período impositivo en el que se tiene la consideración de empresa de reducida dimensión. Si la inversión se materializara en elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra el plazo para su puesta a disposición se amplía en 12 meses contados a partir de la finalización del período impositivo en el que se materializó el encargo del contrato de ejecución.

La inversión tiene que ir acompañada de un incremento de plantilla medio referido a los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que los bienes entren en funcionamiento. El plazo de 24 meses que deben tenerse en cuenta para cuantificar la plantilla media total debe computarse a partir del inicio del período impositivo en que entren en funcionamiento los elementos adquiridos. El período a considerar no es el de la adquisición de los bienes sino el de su puesta en funcionamiento.

El importe de la inversión que puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización es el que resulta de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el incremento de plantilla calculado con dos decimales.

Este incentivo de la libertad de amortización es incompatible con la bonificación por actividades exportadoras ( $99\% \times 0,75 = 74,25\%$ <sup>6</sup>) de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas cuando el beneficio se reinvierta en otros elementos afectos a la realización de esas mismas actividades, con la reinversión de beneficios extraordinarios, la exención por reinversión y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión. Estas incompatibilidades suponen que los elementos en los que se han materializado las rentas que se resultan bonificadas, diferidas o exentas no tienen libertad de amortización.

#### *Libertad de amortización para inversiones de escaso valor*

El artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la libertad de amortización para inversiones que realice la empresa de reducida dimensión siempre que el valor unitario del inmovilizado

---

<sup>6</sup> La disposición adicional novena del Real Decreto Legislativo 4/2004 reduce las la bonificación de actividades exportadoras de forma progresiva; bonificación que desaparece en el 2014 (disposición transitoria segunda RDL 4/2004).

material nuevo que se adquiera no exceda de 601,01 euros. Las inversiones que gozan de este beneficio se limitan a 12.020.24 euros por período impositivo, y no están condicionadas al cumplimiento al mantenimiento o incremento de la plantilla de trabajadores.

A diferencia de lo que ocurre con el anterior beneficio fiscal, la libertad de amortización para inversiones de pequeña cuantía resulta compatible con cualquier otro beneficio fiscal, por ejemplo, con la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos o con la deducción para incentivar la realización de ciertas actividades.

*Amortización acelerada* del inmovilizado material nuevo y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible. Las empresas de reducida dimensión, conforme al artículo 111 del Impuesto sobre Sociedades, pueden acelerar las amortizaciones de los elementos del inmovilizado material nuevo multiplicando el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas oficialmente aprobadas por el coeficiente 2.

Esta aceleración de las amortizaciones no tiene ningún límite, y el exceso de amortización que supone la aplicación de esta medida sobre la depreciación efectiva no se condiciona a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El beneficio fiscal también se aplica a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra, siempre que su puesta a disposición se produzca, dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión, y a los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

Por otra parte, este beneficio fiscal también es compatible con la aplicación de cualquier otro que pudiera corresponder al mismo contribuyente.

El apartado 5 del mismo artículo 111 mantiene la deducción incrementada en un 150% de las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida en las condiciones establecidas en el artículo 11.4 del RDLgto 4/2004, así como el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (artículo 12.6 del RDLgto 4/2004).

*Pérdidas por deterioro de los créditos* por posibles insolvencias de deudores. Las empresas de reducida dimensión, con arreglo al artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pueden deducir la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1% de los deudores existentes a la conclusión del período impositivo. El importe de esta dotación

global sobre las posibles insolvencias es deducible hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo. Este saldo no es acumulativo por períodos impositivos sino que no puede superar el 1% de los deudores existentes en cada período.

En el cómputo de los deudores sobre el que dotar esta provisión no se incluyen los deudores que tengan cubiertos individualmente el riesgo de insolvencia; los créditos afianzados por Entidades de Derecho público, por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, por entidades vinculadas, y los que hayan sido garantizados mediante contratos de seguro de crédito o caución, mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio, derecho de retención, o hayan sido renovados o prorrogados.

### *Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión*

Los elementos en los que se haya reinvertido el importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias pueden amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas oficiales.

Si el importe reinvertido hubiese sido superior o inferior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada sólo se aplicará al importe de la transmisión que haya sido objeto de la reinversión. La deducción del exceso de cantidad amortizada respecto a la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

## 2. Estimación directa simplificada

La modalidad simplificada de la estimación directa se introduce en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. El artículo 5 de esta Ley modificó el artículo 68 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que quedó redactado, en su letra a), como sigue: "*Estimación directa, que se aplicará como régimen general, y que admitirá dos modalidades. La normal. La simplificada. Esta modalidad se aplicará para determinadas actividades empresariales y profesionales cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el sujeto pasivo, no supere los 100.000.000 de pesetas en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan*". La introducción de esta nueva modalidad se justifica en la Exposición de Motivos de la citada Ley 66/1997 por el objetivo de potenciar la competitividad de las pequeñas y medianas empresas.

La vigente Ley del Impuesto mantiene, en el artículo 30, el mismo tenor que se acaba de transcribir del artículo 68a) de la anterior Ley del Impuesto, con la única diferencia de sustituir las expresiones “*sujeto pasivo*” por “*contribuyente*”; “*actividades empresariales y profesionales*” por “*actividades económicas*”, como reflejo de los esquemas generales a los que responde la nueva Ley; y la referencia a pesetas se actualiza a euros (600.000).

---

## 2.1 ÁMBITO DE APLICACIÓN

La modalidad simplificada de la estimación directa se aplica, como se acaba de indicar, 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.

De esta disposición legal se deduce la exigencia de dos requisitos principales para su aplicación. Uno subjetivo, que se refiere a los contribuyentes **que no renuncien** a su aplicación, y otro objetivo, que tiene que ver con el **importe de la cifra de negocios** de las actividades económicas realizadas.

En principio, y en cuanto al requisito subjetivo, podrán determinar los rendimientos conforme a esta modalidad todas las actividades económicas, sean éstas empresariales, profesionales o artísticas, y tanto sean ejercidas bajo titularidad individual como desarrolladas en régimen de atribución de rentas, siempre que el contribuyente no haya renunciado a esta modalidad ni haya optado por la modalidad de estimación objetiva.

La opción por la estimación objetiva como tendremos oportunidad de pormenorizar en el apartado correspondiente, constituye **la modalidad preferente** establecida por el legislador. Si la actividad realizada por el contribuyente 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 modalidad normal. En cualquier caso el régimen de estimación objetiva y el régimen de estimación directa **son incompatibles entre sí**. Así se señala en el artículo 31.1.3ª de la Ley, que establece que el método de estimación objetiva no podrá aplicarse por los contribuyentes que “*determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa*”. Entendemos que hubiera sido deseable una voluntariedad directa en la elección del régimen de determinación.

La modalidad simplificada tiene, a su vez, **carácter preferente** sobre la modalidad normal. Así se desprende del propio artículo 30 de la Ley del Impuesto y 28 de su Reglamento: “*Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas determina-*

*rán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del método de estimación directa...".* La primera opción del régimen de estimación directa, siempre que se cumpla el requisito objetivo que analizaremos a continuación, es la modalidad simplificada. Sólo previa renuncia se puede llegar a la modalidad normal. El plazo para efectuar esta renuncia se fija en el artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007) en el mes de diciembre anterior al año natural en el que deba surtir efecto. En el caso de inicio de actividad la renuncia se realizará al darse de alta la actividad a efectos fiscales, en los modelos 036 ó 037.

La renuncia tiene efectos durante un **período mínimo de tres años**, transcurrido el cual, y salvo revocación expresa de aquélla, se prorroga tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad. La renuncia a la modalidad simplificada obliga, como ya se ha dicho, a determinar el rendimiento neto de todas las actividades económicas del contribuyente por la modalidad normal.

El segundo requisito afecta al ámbito objetivo, y consiste en que la cifra de negocios del conjunto de las actividades desarrolladas por el mismo contribuyente no supere la cifra de 600.000 euros. Este requisito objetivo se precisa de acuerdo con lo que dispone el artículo 191 de la Ley de Sociedades Anónimas, esto es, teniendo en cuenta por un lado el importe total de las ventas y servicios y restando, por otro, las bonificaciones por ventas y el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

El importe de la cifra de negocios, conforme dispone el artículo 28.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se toma referido al año inmediatamente anterior al ejercicio en el que se pretenda aplicar la estimación directa simplificada. Si la actividad se hubiese iniciado a lo largo del año anterior procederá elevar al año, de forma proporcional, la cifra de negocios realmente obtenida. Si la actividad se realiza por primera vez, al carecer de datos objetivos de referencia respecto a la cifra de negocios, procederá aplicar directamente la modalidad simplificada.

Si al final del ejercicio la cifra de negocios superara el límite cuantitativo señalado surge la **causa de exclusión** prevista en el artículo 29.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que produce efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se supere la cifra de negocio señalada. La exclusión obligará a determinar en los períodos sucesivos el rendimiento neto conforme a la modalidad normal.

A título de resumen, podemos concluir afirmando el **carácter automático y preferente** de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa para las actividades económicas que no sean susceptibles de determinar sus rendimientos con arreglo al régimen de estimación objetiva o que, siéndolo, hayan renunciado al

mismo. Sin perjuicio de tal carácter preferente se ha de subrayar también la *vís atractiva* que tiene la modalidad normal sobre la modalidad simplificada, y que hace primar aquélla sobre ésta. El artículo 29.3 del Reglamento del Impuesto dispone al respecto: *“La renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa supondrá que el contribuyente determinará durante los tres años siguientes el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la normalidad normal de este método”*.

---

## 2.2 CONTENIDO

El artículo 30.1, segundo párrafo, de la Ley del IRPF remite el contenido de la modalidad simplificada a *“los términos que reglamentariamente se establezcan”*. La remisión reglamentaria se concreta en los artículos 28 a 31 del Reglamento del Impuesto (RD 439/2007). Estos preceptos contienen las reglas específicas aplicables a la modalidad simplificada, en particular, las relativas a los coeficientes de amortización del inmovilizado material y al conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación.

Salvadas estas reglas especiales, que responden a facilitar o simplificar el cálculo de los citados gastos, se aplican en la determinación de los rendimientos netos las mismas normas previstas de la estimación directa, incluidas las especialidades del régimen de las empresas de reducida dimensión. La denominación de modalidad simplificada responde justamente a **la simplificación** que entraña respecto a la modalidad normal, y que afecta, por una parte, a la **determinación de los gastos citados**, y, por otra parte, a las **obligaciones de índole contable y registral**.

Tanto la modalidad simplificada del régimen de estimación directa como la estimación objetiva responden fundamentalmente a una simplificación de las obligaciones formales de los titulares de dichas actividades. Se parte de que los titulares de las pequeñas y medianas empresas tienen más dificultades para su organización administrativa y para cumplir las exigencias requeridas por el Código de Comercio. Ante estas dificultades y para evitar el coste económico añadido que produciría la creación de esa infraestructura necesaria se posibilita que los rendimientos de determinadas actividades se determinen con arreglo a estos regímenes simplificados.

En el informe emitido por la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, previo a la Ley 40/1998, se lee que la modalidad simplificada *“consiste básicamente en la estimación global de algunas partidas de gastos deducibles por aplicación de ciertos coeficientes a los ingresos para cuantificar el rendimiento neto, pero obliga al contribuyente a una contabilización detallada de sus ingresos y de las partidas más importantes de gastos por mano de obra, por adquisición de primeras materias por suministros exteriores,*

*utilizando la estimación por coeficientes exclusivamente para ciertos gastos de menor cuantía y de más difícil justificación documental. De hecho, la estimación de ciertas partidas por coeficientes no constituye más que una limitada trasgresión del principio de justificación documental propio de la estimación directa, por lo que este método en su versión actual ha de calificarse como una modalidad –ciertamente algo relajada– de la propia estimación directa, más que como un procedimiento “objetivo” de estimación...”. Las conclusiones de la Comisión son rotundas y no requieren ningún otro comentario.*

Las especialidades en los gastos fiscalmente deducibles son las siguientes:

- A.** Las amortizaciones del inmovilizado material se practican de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada, que se recoge en la actualidad en la Orden de 27 de marzo de 1998. Los coeficientes máximos previstos son un 3% para edificios y otras construcciones (período máximo 68 años); 10% para instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material (período máximo 20 años); 12% para maquinaria (período máximo 18 años); 16% para elementos de transporte (período máximo 14 años); 26% para equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos (período máximo 10 años); 30% para útiles y herramientas (período máximo 8 años); 16% para ganado vacuno, porcino, ovino y caprino (período máximo 14 años); 8% para ganado equino y frutales no cítricos (período máximo 25 años); 4% para frutales cítricos y viñedos (período máximo 50 años); y 2% para el olivar (período máximo 100 años). Las amortizaciones del inmovilizado inmaterial siguen el mismo régimen del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, tanto sobre el inmovilizado material como sobre el inmaterial, procede aplicar las reglas especiales previstas en el artículo 127 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las empresas de reducida dimensión.

- B.** El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto.

El cómputo de este 5% excluye la posibilidad de la dotación global de la provisión sobre deudores que establece el artículo 112 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La redacción del artículo 30. 2ª del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere al “conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación”, impide la aplicación de la provisión global del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, podría mantenerse la duda al respecto si se considera que la regla general en la determinación del rendimiento neto de la estimación directa es la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades, y que la propia Ley de

este Impuesto, en su artículo 112, admite la provisión individualizada junto con la provisión general del 1% sobre el resto de los deudores que no tengan riesgo de la insolvencia.

El criterio de la Agencia Tributaria no ofrece ninguna duda, y de forma reiterada se ha mantenido que en la modalidad simplificada el conjunto de provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán exclusivamente aplicando, con carácter general, el porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto positivo.

Por su parte, el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta precisa que el porcentaje de deducción del 5% **no será aplicable** cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26 del mismo reglamento. La aplicación de esta reducción requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicio se efectúen a una única persona física o jurídica.
- Que el conjunto de los gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30% de sus rendimientos íntegros declarados.
- Que se cumplan todas las obligaciones formales, contables y registrales exigidas por el artículo 68 del Reglamento.
- Que no se perciban rendimientos del trabajo, salvo que sean de desempleo o de prestaciones del artículo 17.2a de la Ley del Impuesto y no superen 4.000 euros anuales.
- Que al menos el 70% de los ingresos estén sujetos a retención.
- Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

El importe de la reducción es el siguiente:

- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 9.180 euros: 4.080 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 9.180 euros y 13.260 euros: 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento neto de actividades económicas y 9.180 euros anuales.
- Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas superiores a 13.260 euros o con rentas, excluidas las exentas, distintas de las actividades económicas superiores a 6.500 euros: 2.652 euros.
- Adicionalmente, las personas con discapacidad minorarán los rendimientos netos en 3.264 euros. Anuales. La reducción adicional se fija en 7.242 euros

anuales para las personas que ejerciendo directamente la actividad económica y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida o un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

En los supuestos de tributación conjunta **la reducción es única**, y se calcula teniendo en cuenta las rentas de la unidad familiar, sin que su importe pueda ser superior al rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que cumplan individualmente los citados requisitos.

### Componentes de los rendimientos de actividades económicas en estimación directa. IRPF 2005

Conceptos	Número de liquidaciones	Importe (miles de euros)	Media (euros)
<b>Rendimientos íntegros (1)</b>	<b>1.432.706</b>	<b>87.430.233</b>	<b>61.025</b>
Ingresos de explotación	1.419.030	86.259.498	60.788
Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)	108.298	1.061.417	9.801
Autoconsumo de bienes y servicios	5.242	80.574	15.371
<b>Gastos deducibles (2)</b>	<b>1.419.996</b>	<b>69.938.168</b>	<b>49.252</b>
Consumos de explotación	821.978	41.227.613	50.157
Sueldos y salarios	338.567	7.933.622	23.433
Seg. Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular) otros gastos de personal	915.640	4.282.142	4.677
Otros gastos de personal	56.665	280.300	4.947
Arrendamientos y cánones	294.998	1.810.245	6.136
Reparaciones y conservación	385.765	953.912	2.473
Servicios de profesionales independientes	381.233	1.227.880	3.221
Suministros	644.588	2.016.234	3.128
Otros servicios exteriores	462.622	2.649.324	5.727
Tributos fiscalmente deducibles	263.123	236.223	898
Gastos financieros	246.206	604.991	2.457
Amortizaciones: Dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles	390.179	1766.359	4.527
Incentivos al mecenazgo. Colaboración en activ. de interés general	3.070	18.216	5.934
Incentivos al mecenazgo. Gastos en activ. de interés general	5.924	33.376	5.634
Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)	586.347	4.266.381	7.276
Provisiones deducibles en estimación directa normal	1.901	36.656	19.282

Continúa

Continuación

Conceptos	Número de liquidaciones	Importe (miles de euros)	Media (euros)
Provisiones ded. y gastos difícil justificación en estim. Directa simplificada	1.105.367	780.311	706
<b>Total gastos deducibles en estimación directa normal</b>	<b>136.038</b>	<b>23.901.284</b>	<b>175.696</b>
<b>Total gastos deducibles en estimación directa simplificada</b>	<b>1.283.958</b>	<b>46.036.884</b>	<b>35.855</b>
<b>Reducciones</b>	<b>-</b>	<b>72.763</b>	<b>-</b>
Reducción 40% (art. 30 TRLIRPF)	2.527	53.940	21.345
Reducción régimen especial "Copa del América 2007"	159	18.824	118.387
<i>Discrepancias estadísticas (3)</i>	-	934.271	-
<b>Rendimientos netos reducidos</b>	<b>1.459.572</b>	<b>18.353.572</b>	<b>12.575</b>

(1) Importe consignado en la casilla "Total ingresos computables".

(2) Obtenido como suma algebraica de las casillas "Total gastos deducibles en estimación directa normal" y "Total gastos deducibles en estimación directa simplificada".

(3) Surgen por la falta de coincidencia entre el importe consignado en la casilla de "Rendimiento neto reducido" y el resultado de minorar los rendimientos íntegros en los gastos deducibles y las reducciones.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT).

Del cuadro anterior se deduce que los consumos de la explotación representan el gasto más significativo, seguido a gran distancia por el correspondiente a sueldos y salarios; lo que pone de manifiesto, por otra parte, la poca empleabilidad de las actividades en este régimen. Los rendimientos declarados en 2005 en régimen de estimación directa aumentaron un 5,5% respecto a 2004, situándose en 18.354 millones de euros, lo que representa el 64,2% del importe global declarado por las rentas de la totalidad de las actividades económicas. El rendimiento medio por liquidación para las actividades económicas acogidas a este régimen de estimación fue de 12.575 euros (12.183 euros en 2004).

### 3. Estimación objetiva

Como ya se ha señalado, las dificultades para aplicar con carácter general el método de determinación directa de las bases imponibles motivaron la articulación del método de estimación objetiva.

La estimación objetiva por módulos constituyó una de las aportaciones más significativas de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1991. El Preámbulo de esa Ley señalaba que la novedad consiste en abandonar el sistema tradicional de determinación del rendimiento por 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. La Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas indicó en su Informe que *“ las razones que suelen esgrimirse en su defensa se fundamentan 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”*.

No obstante, como se subrayaba en el mismo Informe, el régimen de estimación objetiva por módulos 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 produce que los que se encuentren por debajo de esa media **renuncien** a este sistema cuando los consideran en exceso gravosos, salvo que entiendan que el beneficio psicológico de seguridad que los módulos proporcionan es superior al perjuicio económico que el régimen pueda causar. Normalmente, y salvo la excepción apuntada, son las empresas que tienen unos beneficios reales por encima de la media las que permanecen en este sistema de determinación de los rendimientos netos; **pero esta circunstancia es una simple aplicación de las opciones del contribuyente**, sin que pueda mantenerse a priori, como algunos defienden, que el régimen de estimación objetiva lejos de controlar los ingresos reales incentiva o contribuye a ocultarlos.

Por la razones expuestas, en el Informe que citamos se califica la estimación objetiva de modalidad impropia *“ de un impuesto personal sobre la renta y de países de economía avanzada, donde las prácticas contables deberían exigirse, al menos a un nivel elemental, como requisito indispensable para el ejercicio de la actividad empresarial debido a los problemas de toda índole que puede generar la existencia de actividades empresariales sin el respaldo de la contabilidad que inexcusablemente exige el Código de Comercio. La simplificación formal que sustenta este sistema, limitado a la conservación de facturas y justificantes, contribuye, por otra parte, al fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

Para salvar las críticas anteriores se promueve que los sujetos acogidos a esta modalidad de determinación de rendimientos mejoren el nivel de registro de sus operaciones, y pasen de forma voluntaria a otros sistemas de estimación. Estos objetivos se han ido incorporando parcialmente en las sucesivas reformas del Impuesto. Tampoco han faltado iniciativas parlamentarias, como la que presentó en su momento el Grupo Mixto del Congreso de los Diputados, que han propuesto suprimir el artículo 45 de la Ley, por entender que *“ los distintos contribuyentes deben tributar según su renta real y, por lo tanto, la determinación de las bases imponibles debe acercarse, al máximo, a conseguir tal empeño. El sistema de determinación de rendimientos que debe prevalecer es el de estimación directa, suprimiéndose otros regímenes”* .

---

### 3.1 ÁMBITO DE APLICACIÓN

La vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los artículos 16 y 31 recoge el régimen aplicable a esta modalidad de determinación de rendimientos netos.

El citado artículo 31.1 delimita el campo de aplicación de esta modalidad con sujeción a los siguientes criterios:

- Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras determinarán sus rendimientos por la modalidad objetiva, salvo que renuncien al mismo.
- La modalidad se aplica conjuntamente con los regímenes especiales simplificado y de agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 36 del Reglamento del IRPF).
- La modalidad no se puede aplicar cuando el contribuyente determine el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por el método de estimación directa.
- Tampoco se puede aplicar cuando el contribuyente supere en el año anterior los siguientes límites cuantitativos:
  - > **Volumen de rendimientos íntegros** conjunto de todas sus actividades económicas: 450.000 euros (300.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas y ganaderas).

Para el cómputo de estos importes se considerará no sólo las actividades desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes, ascendientes, así como entidades en régimen de atribución, siempre que las actividades sean idénticas o similares, considerándose como tales las que se encuentren clasificadas en el mismo Grupo del Impuesto sobre Actividades Económicas, y siempre que exista una dirección común y se compartan medios personales y materiales.

- > **Volumen de compras** en bienes y servicios, excluido el inmovilizado: 300.000 euros anuales.

Igualmente para este cómputo se tendrán en cuenta las actividades desarrolladas por el cónyuge, descendientes, ascendientes, así como entidades en régimen de atribución, en las mismas condiciones que se han señalado para el cómputo del volumen de ingresos.

- > Un tercer límite cuantitativo se fija en el **número de personas** empleadas en cada actividad. Así se establecen distintos límites para cada una de las actividades susceptibles del régimen de estimación objetiva. El límite va desde dos trabajadores empleados, en actividades tales como comercio al por menor de prensa o reparación de calzado, hasta diez en restaurantes de uno y dos tenedores o servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas. El personal empleado se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior, computándose como tal tanto el personal no asalariado como el asalariado, y en ambos casos conforme al cálculo que veremos en el epígrafe correspondiente al contenido de este régimen.
- > Otro límite excluyente afecta en exclusiva a las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, transporte por autotaxis, transportes de mercancías por carretera, y servicios de mudanzas. En todos los casos se ha fijado el **límite de cinco vehículos** cualquier día del año.

La superación de los distintos límites expuestos producen la **exclusión** para el siguiente ejercicio del régimen de estimación objetiva y su inclusión en la modalidad simplificada de la estimación directa, salvo que el contribuyente renuncie a esta modalidad o supere la cifra de negocios de 600.000 euros, en cuyo caso se aplicará la modalidad de estimación directa normal. Esta exclusión lleva consigo, a su vez, la del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## A. RENUNCIA

Como ya hemos señalado, el régimen general de determinación del rendimiento neto es el de la estimación directa. Los regímenes objetivos tienen que ser voluntarios con el fin de que prevalezca el régimen directo, que, como es sabido, es el régimen más próximo al principio de capacidad económica.

Ocurre, sin embargo, que la forma en que se articula la renuncia pone de manifiesto, una vez más, que sigue siendo **propósito del legislador** que el régimen de estimación objetiva prevalezca inicialmente sobre la estimación directa. En efecto, para que los contribuyentes que realicen dichas actividades puedan

determinar su rendimiento neto conforme a la estimación directa es preciso, de conformidad con el artículo 33.2 del Reglamento, que renuncien previamente y de forma expresa a la modalidad estudiada.

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, titular de la actividad económica, no haya renunciado a su aplicación. El régimen de estimación objetiva, como no podía ser de otra forma por exigencia del artículo 50.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es un régimen voluntario. Esta voluntariedad no es directa sino indirecta, lo que demuestra una clara intención de promocionar esta modalidad. La voluntariedad directa requeriría una elección expresa de este régimen, lo que consideramos más adecuado con el mandato de la Ley General Tributaria.

La renuncia a la estimación objetiva se regula en el artículo 33 del Reglamento del Impuesto. Conforme este precepto, deberá efectuarse al darse de alta en el censo, conforme al Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, o durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. Igualmente, de conformidad con el artículo 33.1.b) del Reglamento vigente del Impuesto, también se entiende efectuada la renuncia cuando el pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto se presente en la modalidad de estimación directa.

La renuncia así manifestada tiene efectos por un **período mínimo de tres años**, transcurrido el cual se entiende prorrogada tácitamente por el sujeto pasivo para cada uno de los años siguientes en que pudiera ser aplicable, salvo que sea revocada durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Durante los períodos en los que tenga efecto la renuncia a la modalidad objetiva, el contribuyente determinará los rendimientos netos de todas las actividades económicas que realice conforme a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, salvo que su cifra de negocios sea superior a 600.000 euros o renuncie a esta modalidad de estimación directa.

**La renuncia a la estimación objetiva en una actividad se extiende a las todas las actividades incluidas en la Orden Ministerial que realice el mismo titular.** Así pues, todas las actividades que se inicien con posterioridad por el contribuyente que renunció a la estimación objetiva quedan vinculadas, durante un período mínimo de tres años, a la renuncia de la primera actividad.

Si la renuncia se produce en relación con una segunda actividad que se comienza a lo largo del período impositivo, el resto de las actividades acogidas a la estimación objetiva no se verán afectadas por dicha renuncia para el citado

ejercicio económico, pero sí para los siguientes, con el límite temporal de los tres años.

La extensión de los efectos de la renuncia a todas las actividades desempeñadas por el mismo titular aunque pudiese 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, puede generar discriminaciones injustificadas en relación con actividades no vinculadas.

En definitiva, la renuncia se **vincula** al contribuyente y no a la actividad económica en particular susceptible de determinar sus rendimientos netos conforme al método de estimación objetiva. Con este efecto vinculante se pretende evitar el uso interesado de este régimen con fines elusivos del impuesto. Sin embargo, como ya hemos dicho, también puede generar importantes efectos discriminatorios no justificados.

Los efectos de la renuncia a la estimación objetiva en el IRPF trascienden al Impuesto sobre el Valor Añadido. El párrafo quinto del artículo 33.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido prescribe al respecto: "*La renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supondrá la renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo*". En igual sentido se manifiesta, como ya se ha señalado, el artículo 36 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta.

- **¿Quién puede renunciar?** Puede renunciar los sujetos pasivos del Impuesto que desarrollen actividades económicas inmersas en el ámbito de aplicación de la estimación objetiva.
- **¿Cómo se renuncia?** La renuncia ha de ser expresa. Tanto la renuncia como su revocación se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.
- **¿Con qué alcance se renuncia?** La renuncia del contribuyente afecta a todas las actividades económicas por él realizadas, y repercute, como se ha dicho, en los regímenes simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

## B. EXCLUSIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA

Conforme al artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, será causa determinante de la exclusión del régimen de estimación objetiva rebasar los límites que, en función de cada modalidad, se establecen en la Orden Ministerial que desarrolle dicho régimen.

La exclusión produce sus efectos al **año inmediato posterior** al que se ha renunciado.

## C. ESTIMACIÓN OBJETIVA Y ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS

La estimación objetiva resulta también de aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas. El artículo 39 del Reglamento del Impuesto recoge expresamente esta posibilidad, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas y no renuncien al régimen al que nos referimos. En caso de renuncia, el número Dos de este mismo precepto reglamentario exige que sea formulada por todos los partícipes de la entidad. La revocación, por el contrario, y conforme precisa la normativa reguladora de los modelos de declaración censal, no requiere esa misma unanimidad, y es suficiente que se produzca por uno de los miembros de la entidad.

Los rendimientos netos obtenidos por la entidad conforme a este régimen se imputarán a sus miembros en función de los pactos existentes, y si no constaran éstos se atribuirán por partes iguales. El régimen se aplicará a este tipo de entidades, por imperativo del apartado 3 del citado artículo 39, con independencia de las circunstancias que concurren individualmente en socios, herederos, comuneros o partícipes en dichas entidades. Si las mismas personas constituyen varias entidades para realizar la misma actividad, se computará como **un mismo empresario** y procederá la **acumulación de las magnitudes económicas** a efectos del cómputo de los límites excluyentes.

---

### 3.2 CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO

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

Comenzamos en primer lugar con el régimen general, aplicable a todas las actividades, excepto a las agrícolas y ganaderas, y que se agrupan en seis epígrafes.

Para calcular el rendimiento neto hemos de distinguir las siguientes fases: rendimiento neto previo, rendimiento neto minorado, rendimiento neto corregido, minoraciones extraordinarias y reducción general.

## FASE 1. RENDIMIENTO NETO PREVIO

El rendimiento neto previo se obtiene de la **suma de las cuantías correspondientes a los módulos de cada actividad**, que, a su vez, se calcula multiplicando la cantidad asignada a cada unidad por el número de unidades de cada módulo empleado en cada actividad, computándose las unidades con dos decimales.

**Los signos, índices o módulos utilizados por la Orden Ministerial de 26 de noviembre de 2007 son veintidós:** personal no asalariado, personal asalariado, personal asalariado de fabricación, superficie del local, superficie del local independiente, superficie del local no independiente, restos superficie local independiente, resto superficie local no independiente, superficie del local de fabricación, potencia eléctrica contratada, consumo de energía eléctrica, superficie del horno, mesas, habitantes, carga del vehículo, vehículos, potencia fiscal del vehículo, número de plazas, máquinas tipo "A", máquinas tipo "B", longitud de barra, número de asientos, y distancia recorrida.

A cada actividad se aplica aquellos módulos que se consideran más significativos, entre un mínimo de tres (industrias de elaboración de masas fritas, servicio de hospedaje en hostales y pensiones, otras reparaciones, servicios de mudanza, etc.) y un máximo de siete (cafés y bares de categoría especial; otros cafés y bares; despachos de pan, panes especiales y bollería; etc.). En cada actividad los módulos se cuantifican de forma diferente. Así el personal asalariado aparece cuantificado por unidad según cada actividad. El mismo criterio se sigue para la cuantificación del personal no asalariado.

La propia Orden Ministerial de 26 de noviembre de 2007 define los distintos módulos y fija las reglas que han de tenerse en cuenta para su cuantificación, cuyas características generales recogemos a continuación.

### *Personal no asalariado*

Tienen la consideración de personal no asalariado el empresario, y su cónyuge y los hijos menores que conviviendo con él trabajen efectivamente en la actividad y no constituyan personal asalariado. Estos familiares adquieren la condición de asalariados cuando existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen de la Seguridad Social trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad económica.

La unidad de la persona no asalariada se cuantifica en mil ochocientas horas por año de dedicación a la actividad. Cuando el número de horas de trabajo al año del cónyuge e hijos menores fuese inferior a mil ochocientas se estimará como cuantía la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y mil ochocientas. También si la dedicación efectiva del titular fuese menor como consecuencia de causas objetivas, tales como jubila-

ción, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal, se cuantificará sólo el tiempo efectivamente dedicado a la actividad. En cualquier caso las tareas de dirección y organización propias del titular se computan en 0,25 personas/año, salvo que se acredite otra dedicación superior o inferior, y ello con total independencia de que el tiempo dedicado sea o no productivo.

La minoración porcentual en función del número de horas efectivamente trabajadas se aplica exclusivamente al cónyuge y a los hijos menores que tengan la consideración de personas no asalariadas. El cómputo reducido que se fija para el titular de la actividad sólo se aplica en los casos expresamente previstos y que deben acreditarse fehacientemente.

Siempre que el titular se compute por entero y no haya más de una persona asalariada, el cónyuge y los hijos menores que tengan la condición de no asalariados se computan al 50%.

Si el titular de la actividad es una entidad en régimen de participación se computan sólo los partícipes que trabajen efectivamente en la actividad.

#### *Personal asalariado*

Tienen la consideración de personal asalariado toda la persona que trabaje en la actividad y que no se considere persona no asalariada.

La unidad de persona asalariada se fija en el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente, o en su caso, mil ochocientas horas/año. Si el número de horas trabajadas fuese inferior o superior se estimará como cuantía la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, mil ochocientas.

El personal asalariado menor de diecinueve años, el que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación, así como los discapacitados con grado de minusvalía igual o superior al 33%, se computará al 60%.

#### *Superficie del local*

El módulo superficie del local se define conforme a la normativa del Impuesto sobre Actividades Económicas. En concreto, según se establece en la regla 14ª.1.F, letras a), b), c) y h) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Estas reglas establecen reducciones sobre la superficie del local comprendida dentro del polígono en función del destino del local y de la actividad que se realice.

La superficie de almacenes y locales accesorios se acumula a la del local en que se ejerce la actividad.

### Otros módulos

La Orden Ministerial de 26 de noviembre de 2007 incluye en este apartado de “otros módulos” los siguientes:

- **Local independiente.** Se entiende por local independiente el que dispone de sala de ventas para atención al público. Por el contrario, se entenderá por local no independiente aquel que carezca de sala de ventas propia para atención al público por estar ubicado en el interior de otro local, galería o mercado. Si el módulo de la actividad no distingue entre local independiente y dependiente se sumará la superficie de ambos.
- **Consumo de energía eléctrica.** El consumo de energía eléctrica se referencia a la facturación de la empresa suministradora, excluida la energía “degeneradora” o “reactiva”, y con independencia del uso o destino de la electricidad. Así se incluirá también la parte de energía consumida en calefacción o en refrigeración del aire.
- **Potencia eléctrica.** Este módulo se utiliza en las actividades de comercio y servicios, y se define por los kilovatios contratados con la empresa suministradora. En las actividades industriales de fabricación, montaje, instalación, reparación y limpieza, la potencia eléctrica se cuantifica por la suma de las potencias nominales de los elementos energéticos afectos al equipo industrial, conforme derive de sus características técnicas, que normalmente se expresan en caballos de vapor (CV). Los caballos de vapor (CV) se transforman en kilovatios (KW) conforme a la siguiente equivalencia:  $1 \text{ CV} = 0,736 \text{ KW}$ .
- **Superficie del horno.** Se fija en función de sus características técnicas, y se cuantifica en decímetros cuadrados.
- **Unidad de mesa.** Se considera como unidad de mesa la susceptible de ser ocupada por cuatro personas, aumentándose o reduciéndose dicha unidad en proporción al número de personas que la pueden ocupar.
- **Número de habitantes.** El número de habitantes a considerar es el de la población de Derecho del municipio donde radique la actividad, que se determina por el total de los residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes, incluyendo los presentes y ausentes.
- **Carga del vehículo.** La carga del vehículo se determina por la diferencia entre el peso total máximo autorizado determinado teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas y la suma de las taras correspondientes a los mismos, expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales. El peso máximo autorizado y la tara del vehículo se recogen en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo. Si una misma cabeza tractora utiliza distintos semirremolques su tara se evaluará en

ocho toneladas como máximo. La potencia fiscal del vehículo, que se mide en caballos fiscales (CVF), será la que figure en la Tarjeta de Inspección Técnica.

- **Plazas.** Por plazas se entiende el número de unidades de capacidad de alojamiento del establecimiento, y por asientos el número de unidades que figure en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, excluido el conductor y el del guía.
- **Asientos.** El número de asientos es que figure en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, excluido el del conductor y el del guía.
- **Máquinas recreativas.** Se incluyen en este módulo las máquinas tipo "A" y "B", que se definen conforme a lo dispuesto en los artículos 4º y 5º, respectivamente, del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por Real Decreto 2010/1998, de 2 de octubre. Son máquinas de tipo "A" aquellas que, previo pago de una cantidad, permiten al usuario un tiempo de juego. Las máquinas tipo "B" sobrepasan el mero pasatiempo y conceden premios en metálico o en especie. Las máquinas que sean propiedad del titular de la actividad no se computan para el cálculo del rendimiento neto, sólo se tienen en cuenta las que sean propiedad del operador.
- **Longitud de la barra.** Se entiende por longitud de barra el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes, se mide por el lado del público y se expresa en metros con dos decimales. De dicho cómputo se excluye la zona reservada al servicio de camareros. También computan las barras auxiliares que puedan utilizarse de apoyo, tales como pilares o barras adosadas a las paredes.

## FASE 2. RENDIMIENTO NETO MINORADO

El rendimiento neto minorado es el resultado de minorar el rendimiento neto previo con el importe de los **incentivos al empleo y a la inversión**. Estas minoraciones responden, como se reconoció expresamente en el Preámbulo de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, a **fomentar e impulsar la competitividad de la empresa**.

### *Incentivos al empleo*

Dos son los incentivos al empleo que admite la Orden Ministerial de 26 de noviembre de 2007, a saber, la reducción por incremento del número de personas asalariadas y la reducción por número de trabajadores en plantilla. Estas reducciones se aplican por el mismo orden en el que se han citado y conforme a las siguientes reglas.

La reducción por incremento de plantilla procede cuando en el año en que se liquida el Impuesto se haya producido un incremento del número de personas asalariadas sobre el año anterior, computadas conforme a las reglas que determinan el rendimiento neto previo. Si en el año anterior la actividad no hubiese estado en el régimen de estimación objetiva, se tomará como número de unidades de personas asalariadas las que hubiesen debido tomarse de acuerdo con dicho régimen.

Al incremento del número de unidades de personal asalariado así determinado se le aplica el coeficiente reductor 0,40. La aplicación de este coeficiente supone que el incremento de plantilla tributa sólo al 60%, por lo que el contribuyente se beneficia, por tanto, del 40% restante.

La aplicación de esta minoración resulta incompatible con los coeficientes reductores por tramos que desarrollamos a continuación. Esta incompatibilidad supone que el resultado del incremento minorado en el 40% no se tiene en cuenta a los efectos de aplicar los coeficientes reductores por el número de unidades de personal asalariado en ese ejercicio.

El segundo incentivo al empleo consiste en reducir el número de unidades de personal asalariado, sin computar el resultado de aplicar el coeficiente 0,40 sobre el incremento de plantilla, mediante la minoración de un porcentaje sobre las unidades que se encuentren en los tramos de la siguiente escala.

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00	0,10
De 1,01 a 3,00	0,15
De 3,01 a 5,00	0,20
De 5,01 a 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

Los anteriores coeficientes de minoración se aplican al conjunto del personal asalariado.

La minoración que resulte de la aplicación de los citados coeficientes se aplica tanto a la determinación del rendimiento neto como a la cuantificación de los pagos fraccionados.

El resultado obtenido de la aplicación de la tabla de cocientes por tramos se suma al producto derivado del incentivo por incremento de plantilla. Las unidades de personal asalariado que resulten de estas operaciones se multiplican por el rendimiento anual por unidad, y el importe que resulte minorará el rendimiento neto previo.

Como incentivo al empleo, entendemos que debería incrementarse considerablemente los porcentajes actuales, especialmente en estos momentos económicos. Por otra parte, sino se ponderan en su justa medida la contratación de trabajadores puede resultar un impedimento para la contratación de trabajadores.

### *El incentivo a la inversión*

El incentivo a la inversión constituyó una de las novedades más notables del régimen de estimación objetiva implantado por la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (en los ejercicios anteriores las amortizaciones no se computaban como gasto deducible en esta modalidad). Desde el ejercicio 1998 se computan como gasto deducible las cantidades por amortización del inmovilizado, material o inmaterial, que correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, disfrute y obsolescencia. La primacía de la simplificación de las obligaciones formales llevaba al desconocimiento de estos gastos, que resultan fundamentales en toda actividad económica como garantía del mantenimiento del inmovilizado. Por otra parte, la no consideración como gasto deducible de las dotaciones para amortizaciones producía efectos negativos en el conjunto del sistema tributario. En efecto, la ausencia del reflejo contable de la compra del inmovilizado en la determinación de los rendimientos netos de la actividad incentivaba la compra sin factura, con el consiguiente fraude en cascada del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El cambio producido por la Ley 66/1997, además de frenar el fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido, permitía garantizar la reposición del inmovilizado. Se entiende como depreciación efectiva el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción de cada bien del inmovilizado el cociente de amortización máximo o el cociente lineal mínimo que se deriva del período de permanencia, o cualquier otro cociente comprendido entre los dos anteriores de acuerdo con la siguiente tabla.

Grupo	Descripción	Coficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5%	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40%	5 años
3	Batea	10%	12 años
4	Barco	10%	25 años
5	Elementos de transporte y resto del inmovilizado material	25%	8 años
6	Inmovilizado inmaterial	15%	10 años

La amortización se aplica elemento por elemento. No obstante, cuando se trate de varios elementos integrados en el mismo grupo de la tabla puede practicarse sobre el conjunto, siempre que pueda conocerse en todo momento la parte de amortización que corresponde a cada elemento.

Los bienes del inmovilizado material que se hayan adquirido usados, el cálculo de las amortizaciones se efectúa sobre el precio de adquisición, hasta el límite del doble de la cantidad derivada de aplicar el coeficiente lineal máximo.

Junto a la deducibilidad de las cuotas de amortización que correspondan conforme a la anterior tabla, la Orden Ministerial de 26 de noviembre de 2007 sigue manteniendo la tradicional libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales. El reconocimiento específico de esta libertad de amortización excluye las reglas sobre esta materia aplicables a las empresas de reducida dimensión analizados en el capítulo anterior.

### FASE 3. RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS

El rendimiento neto de módulos es el resultado de aplicar sobre el rendimiento obtenido en la fase anterior **determinados índices correctores**, que se agrupan en dos grandes apartados, a saber, índices correctores especiales e índices correctores generales.

#### *Índices correctores especiales*

Los índices correctores especiales se aplican, **con carácter previo** a los índices correctores generales, a **cuatro actividades** en particular: comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública; actividad de transporte por autotaxis, actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, y a la actividad de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanza.

A la actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública se aplica el índice corrector 1,00 si el quiosco está situado en Madrid y Barcelona, el 0,95 si lo está en municipios de más de 100.000 habitantes, y el 0,80 en el resto de los municipios. Si la actividad se ejerce en varios municipios, se aplicará exclusivamente el índice corrector que corresponda al municipio de mayor población.

En la actividad de transporte por autotaxis también se tiene en cuenta la población del municipio en el que se desarrolla la actividad. Así, hasta 2.000 habitantes se aplica el índice 0,75, de 2.001 a 10.000 habitantes se aplica el índice 0,80, entre 10.000 y 50.000 el 0,85, entre 50.001 y 100.000 el 0,90, y para poblaciones superiores a 100.000 habitantes el coeficiente es el 1,00.

Si la misma actividad se realiza en varios municipios se aplicará sólo el índice que corresponda al municipio de mayor población.

A la actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera se aplica el índice 0,80 siempre que el titular disponga de un único vehículo. El mismo índice se aplica a la actividad de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas, siempre que se disponga de un único vehículo y no tenga personal asalariado.

Si la actividad se realiza con tractocamiones y el titular carece de semirremolques se aplica el índice 0,90, y si la actividad se desarrolla con un único tractocamión y sin semirremolque se aplica exclusivamente el índice 0,75.

### *Índices correctores generales*

Los índices correctores generales, como su propia denominación indica, son susceptibles de ser aplicados a todas las actividades acogidas al régimen de estimación objetiva cuando concurren las circunstancias señaladas en la respectiva Orden de Módulos.

Estos índices también son compatibles con los previstos para las empresas de pequeña dimensión, para la actividad de temporada, para la cuantía del rendimiento neto previo por debajo de determinadas cantidades y para el inicio de nuevas actividades.

Se consideran empresas de **pequeña dimensión** aquellas en las que concurren todos y cada uno de los siguientes requisitos: titular persona física, ejercer la actividad en un solo local, no disponer de más de un vehículo afecto a la actividad y que éste no supere los 1.000 kilogramos de capacidad de carga, y sin personal asalariado.

A las empresas que tengan estas características se les aplica el índice 0,70 si el municipio en el que desarrolla la actividad tiene hasta 2.000 habitantes, el 0,75 si tiene de 2.001 a 5.000, y el 0,80 si tiene más de 5.000. Si la actividad se ejerciese en varios municipios se aplicará el índice que corresponda al municipio de mayor población.

No obstante, cuando la actividad se realice con un máximo de dos trabajadores se aplicará el índice 0,90, cualquiera que sea la población del municipio donde se ejerza aquélla, siempre que concurren el resto de requisitos exigidos.

Este índice corrector para empresas de pequeña dimensión no se aplica en ningún caso a las actividades de transporte por autotaxis, de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, ni al transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas; actividades todas ellas que tienen

índices correctores especiales. También resulta incompatible con el índice corrector de exceso, que veremos más adelante, de tal forma que cuando se aplique aquél no procederá éste.

El índice corrector de actividad de temporada, considerándose como tal la que habitualmente sólo tiene lugar durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año, se aplica en función de la duración de la actividad. Si la duración de la temporada es hasta 60 días se aplica el índice 1,50, el 1,35 si la duración es de 61 a 120 días, y el 1,25 si es superior a 61 días y menor de 180. Para la aplicación de estos índices es condición obligatoria que la actividad pueda ser calificada objetivamente de temporada, extremo que no puede confundirse con actividades que por haber comenzado con posterioridad al 1 de enero o por haber cesado antes de terminar el ejercicio tienen una duración inferior al año natural. En estos casos se aplica los módulos que correspondan prorrateados al número de días en los que se ha ejercido efectivamente la actividad. La aplicación de este índice corrector excluye la aplicación del índice por inicio de nuevas actividades.

El índice corrector de exceso se aplica a ochenta y dos actividades siempre que el rendimiento neto minorado, o, en su caso, rectificado por aplicación de los índices correctores especiales y generales, resulte superior a las cuantías que se señalan en cada caso. Las cantidades que se fijan a este respecto van desde 14.379,72 euros para comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados, hasta los 61.512,19 para servicios de hospedaje en hoteles y moteles de una y dos estrellas. Al exceso de dichas cuantías se aplica el coeficiente 1,30.

Como ya se ha dicho, este índice no se emplea cuando resulte aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión.

Por otro lado, la aplicación del índice corrector relativo a las llamadas empresas de pequeña dimensión requiere que el contribuyente inicie una nueva actividad y concurren las siguientes circunstancias:

- Que se trate de una actividad cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 2007.
- Que no se trate de actividades de temporada.
- Que no se haya ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.
- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el sujeto pasivo.

Cumplidas las anteriores condiciones, y siempre que no se haya aplicado el índice de corrector de temporada, el sujeto aplicará en el año del inicio el coeficiente 0,80 y el 0,90 en el segundo.

El resultado de las operaciones anteriores conforma el rendimiento neto de módulos, esto es, el rendimiento neto de la actividad que se grava en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con independencia del rendimiento real de la actividad. Una de las características más significativas de este régimen, como dispone el artículo 31.2.2ª de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es que *"la aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos"*. La **exoneración de la renta fiscal** constituye uno de los aspectos más controvertidos de este régimen. Las críticas al mismo se fundamentan en la quiebra del principio de capacidad económica, que se desencadena al hacerse posible que un sujeto tribute por debajo de la renta realmente obtenida, y en que este régimen puede convertirse en un mecanismo legal para regularizar rentas ocultas u obtenidas de forma ilegal. Para frenar esta posibilidad podría utilizarse la técnica de rendimientos mínimos que se contempla en el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### *Reducción por gastos extraordinarios*

El artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta y la Orden Ministerial de 26 de noviembre de 2007 admiten la posible existencia de gastos extraordinarios en el ejercicio normal de la actividad ocasionados por circunstancias excepcionales, tales como incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías. En estos casos las disposiciones citadas estipulan la reducción de los signos, índices o módulos que correspondan a dicha actividad.

Esta corrección si afecta a un sector o zona determinada puede ser autorizada directamente, con carácter excepcional, por el Ministro de Economía y Hacienda. Así ha ocurrido, por ejemplo, en relación con el cultivo de determinados productos, como la patata, productos hortícolas o productos del olivo, entre otros; actividades que ha visto reducidos sus índices de rendimiento neto, por ejemplo, en al Orden 1199/2008, de 29 de abril.

Si esas mismas circunstancias excepcionales y extraordinarias se producen en una concreta explotación y ocasionan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, el contribuyente puede solicitar la reducción de los módulos correspondientes en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de

la Administración Tributaria de su domicilio fiscal. Esta solicitud debe presentarse con la aportación de pruebas correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones que va a percibir en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan aquéllas. Acreditadas la efectividad de las alteraciones se puede autorizar la reducción de los módulos. El mismo procedimiento cabe también cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Si las circunstancias excepcionales ocurridas en esa concreta actividad ocasionan gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio, los interesados pueden minorar directamente, sin solicitud previa, el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para la efectividad de esta reducción tienen que poner en conocimiento esta circunstancia de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de su domicilio fiscal, en los términos fijados reglamentariamente. El plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca. Asimismo tienen que aportar la justificación correspondiente y hacer mención, si las hubiese, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. Una vez verificada por la Administración Tributaria la causa que motiva la reducción fijará el importe de la misma. Los datos estadísticos más relevantes respecto a los componentes de los rendimientos de las actividades económicas en régimen de estimación objetiva del año 2005, excepto las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, se recogen en el siguiente cuadro:

**Componentes de los Rendimientos de Actividades Económicas  
(excepto agrícolas, ganaderas y forestales) Estimación objetiva, IRPF 2005**

Conceptos	Nº de liquidaciones	Importe (miles de euros)	Media (euros)
<b>Rendimiento neto previo</b>	<b>652.244</b>	<b>9.657.302</b>	<b>14.805</b>
Minoración por incentivos al empleo	221.250	159.320	720
Minoración por incentivos a la inversión	256.801	1.268.231	4.939
<b>Índices correctores</b>			
1. Índice corrector especial	117.387	-	-
2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión	422.825	-	-
3. Índice corrector de temporada	20.498	-	-
4. Índice corrector de exceso	41.827	-	-
5. Índice corrector por inicio de nueva actividad	79.869	-	-
Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	726	2.274	3.132
Otras percepciones empresariales (1)	12.319	37.333	3.031
Reducción especial (art. 30 TRLIRPF)	228	1.217	5.338
<b>Rendimiento neto reducido</b>	<b>652.608</b>	<b>7.565.004</b>	<b>11.592</b>

(1) Subvenciones corrientes y de capital.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT).

### 3.4 ESTIMACIÓN OBJETIVA DE LAS ACTIVIDADES AGRARIAS

Según las mismas fuentes del Ministerio de Economía y Hacienda, en el ejercicio 2005, las rentas declaradas por el ejercicio 2005 por los **agricultores, ganaderos y silvicultores en régimen de estimación objetiva** ascendieron a 2.687 millones de euros, cantidad que, distribuida entre las declaraciones presentadas, arroja una media de **2.548 euros por liquidación**, cifra inferior en el 24,7% a la del ejercicio anterior. Esta rebaja se debe, según las mismas fuentes, a las condiciones climatológicas adversas que afectaron a la producción agraria durante ese año, las cuales motivaron la aplicación de diversas reducciones en los índices de rendimiento neto para las explotaciones y actividades agrarias en determinados territorios. En 2004, las rentas declaradas por este colectivo de contribuyentes ascendieron a 3.593 millones de euros y su media fue de 3.382 euros por liquidación. Las rentas de los agricultores representan una cuarta parte de las rentas del resto de los empresarios en régimen de estimación objetiva y una quinta parte de los empresarios en régimen de estimación directa. En el ejercicio 2008, **la minoración de los precios de mercado de los productos agrícolas incidirá negativamente en la rentabilidad de los agricultores**. En el ejercicio 2007 las ventas medias de los empresarios agrarios ascendieron a 18.691 euros.

Esta modalidad de determinación de los rendimientos 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. 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 ó 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.**

Los componentes más significativos de los rendimientos de actividades agrícolas se reflejan en el siguiente cuadro.

### Componentes de los Rendimientos de Actividades Agrícolas, Ganaderas y Forestales. Estimación objetiva. IRPF 2005

Conceptos	Nº de liquidaciones	Importe (miles de euros)	Media (euros)
Rendimientos íntegros	1.052.554	14.780.746	14.043
Rendimientos netos previos	1.053.064	3.881.231	3.686
Reducción gasóleo agrícola: 35% del precio	174.307	153.021	878
Reducción por adquisición de fertilizantes o plásticos	139.452	108.320	777
Amortización inmovilizado material e inmaterial	145.506	724.392	4.978
<b>Índices correctores</b>			
1. Por utilización de medios de producción ajenos en activ. Agrícolas	112.699	-	-
2. Por utilización de personal asalariado	43.132	-	-
3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas	77.790	-	-
4. Por piensos adquiridos a terceros en más del 50%	43.676	-	-
5. Por actividades de agricultura ecológica	19.768	-	-
6. Por ser empresa cuyo rend. Neto minorado no supera 9.447,91 euros	902.750	-	-
7. Por determinadas actividades forestales	17.301	-	-
Reducción general 2% (actividades agrícolas y forestales)	1.001.275	53.163	53
Reducción Ley 19/1995 (agricultores jóvenes)	11.434	45.084	3.943
Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	1.573	3.934	2.501
Reducción especial (art. 30 TRLIRPF)	4.489	5.935	1.322
<b>Rendimiento neto reducido</b>	<b>1.054.618</b>	<b>2.687.199</b>	<b>2.548</b>

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT).

## A. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Los requisitos generales de aplicación de la estimación objetiva a los agricultores son los mismos que para el resto de empresarios con dos particularidades: el volumen de ingresos máximo se reduce a 300.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, y la no renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA.

El régimen se aplica a las actividades incluidas en la Orden Ministerial anual que desarrolla este régimen:

- Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.
- Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.
- Ganadería independiente clasificada en la división 0 del IAE.
- Servicio de cría, guarda y engorde de ganado.
- Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.
- Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

Dentro de estos trabajos se incluyen el **agroturismo**, la **artesanía**, la **caza**, la **pesca** y las **actividades recreativas y de ocio** en las que el titular de la explotación participe como monitor, experto o guía; siempre que las citadas actividades no tengan el carácter de accesorias a la actividad principal.

- Aprovechamiento que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.
- Aprovechamiento que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

Los requisitos aplicables al ejercicio de las citadas actividades por entidades en régimen de atribución de rentas son los mismos que se aplican al resto de las actividades no agrícolas susceptibles de determinar sus rendimientos en régimen de estimación objetiva: que los socios o partícipes sean personas físicas, que no hayan renunciado al régimen de estimación objetiva. El ámbito de aplicación del método de estimación objetiva obliga, como se ha dicho, a tener en cuenta las

operaciones realizadas por los cónyuges, descendientes y ascendientes de partícipes, comuneros, socios o herederos.

## B. CONTENIDO

La determinación del rendimiento neto se obtiene realizando de forma sucesiva las operaciones siguientes:

Fase 1 <sup>a</sup>	(x)	<b>Rendimientos Íntegros</b> <b>Índice Rendimiento Neto</b> • 13 productos, índices de 0,13 a 0,56
	=	<b>Rendimiento Neto Previo</b>
Fase 2 <sup>a</sup>	(-)	<b>Reducción por Amortización Inmovilizado</b> • Los mismos coeficientes de la EO • No amortización actividades forestales
	=	<b>Rendimiento Neto Minorado</b>
Fase 3 <sup>a</sup>	(x)	<b>Índices Correctores</b> • Utilización exclusiva medios de producción ajenos: 0,75 • Utilización personal asalariado (incompatible con la anterior) • Cultivos en tierras arrendadas: 0,90 • Piensos adquiridos > 50%: - intensivo porcino carne y avicultura: 0,95 - resto actividades ganaderas: 0,75 • Agricultura ecológica: 0,95 • Rendimiento minorado < 9.447,91 €: 0,90 (incompatible agricultores jóvenes) • Actividades forestales gestionadas con planes técnicos: 0,80
	=	<b>Rendimiento Neto de Módulos</b>
Fase 4 <sup>a</sup>	(-)	<b>Reducción Jóvenes Agricultores (25%)<sup>7</sup></b>
	(-)	<b>Gastos Extraordinarios por circunstancias excepcionales</b>
	=	<b>Rendimiento Neto de la actividad</b>
Fase 5 <sup>a</sup>	(-)	<b>Reducción por irregularidad: (40%)</b>
	=	<b>Rendimiento Neto Reducido de la actividad</b>

<sup>7</sup> La reducción del 25% se vincula a los periodos impositivos durante los cinco años siguientes a su primera instalación del joven agricultor (entre 18 y 40 años) como titular de una explotación que tenga carácter de prioritario, de conformidad con el Capítulo IV del Título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de

---

Modernización de Explotaciones Agrarias. La Ley 19/95 de Modernización de las Explotaciones Agrarias, recoge medidas para permitir un más fácil acceso a la propiedad y al arrendamiento. La “Calificación de Explotación Agraria Prioritaria” se vincula a importantes incentivos fiscales en los supuestos de transmisiones de fincas rústicas por compra, sucesión o donación en el caso de constitución o consolidación de explotaciones prioritarias. Igualmente, se conceden beneficios fiscales para la transmisión íntegra de explotaciones, o cuando se efectúan en beneficio de agricultores jóvenes. Para que la explotación tenga la consideración de prioritaria, se requiere que la explotación posibilite la ocupación, al menos, de una unidad de trabajo agrario y que la renta unitaria de trabajo que se obtenga de la misma sea igual o superior al 35% de la renta de referencia e inferior al 120% de ésta. Los beneficios fiscales son los siguientes:

- **Tranmisión de la explotación.** La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición gozará de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100% en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite.
- **Explotación bajo una sola linde.** La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa de terrenos, que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie para constituir una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición, siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor. Si la pretensión es completar bajo una sola linde el 50% de la explotación, se aplicará una reducción del 50% en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición.
- **Transmisión parcial de explotaciones y de fincas rústicas.** En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75% en la base imponible de los impuestos que gravan la transmisión o adquisición. Para la aplicación del beneficio también es necesario que la transmisión sea en escritura pública.
- **Permutas de fincas rústicas.** Estarán exentas en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas con competencias en esta materia, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta, que deberá realizarse en escritura pública, tenga alguna de las siguientes finalidades: Eliminar parcelas enclavadas, entendiéndose por tales las así consideradas en la legislación general de reforma y desarrollo agrario; suprimir servidumbres de paso; o reestructurar las explotaciones agrarias, incluyendo en este supuesto las permutas múltiples que se produzcan para realizar una concentración parcelaria de carácter privado.
- **Inscripción registral.** Los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o para reanudar el tracto registral interrumpido en el Registro de la Propiedad de fincas integradas en una explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituir la, gozará de una reducción del 90% en la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el cómputo de los ingresos íntegros se incluyen, además de las ventas y prestaciones de servicios, el autoconsumo y cesiones gratuitas, subvenciones de capital (imputadas en la medida en se amorticen los bienes), subvenciones corrientes (entre otras, ayuda directa del pago único de la PAC<sup>8</sup>, subvenciones por interrupciones de cultivos o explotaciones, subvenciones no vinculadas a cultivos o producciones concretas, subvenciones para contratar seguros agrarios, indemnizaciones por seguros, y subvenciones forestales).

No se incluyen dentro de los rendimientos imputados las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, que tributan como rendimientos del trabajo.

Los agricultores acogidos a este régimen deben conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas y las facturas o justificantes documentales recibidas. Igualmente, si practican amortizaciones, están obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión.

Las facturas de ventas de los agricultores acogidos al régimen de estimación objetiva están sujetas a la retención del 1% si se trata de actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura y un 2% en los restantes casos.

## 4. Estimación indirecta

La estimación indirecta, que se recogen en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se caracteriza por acudir a indicios con base en los cuales se pueda fijar la base imponible, ante la imposibilidad de hacerlo de otra manera, a la vista de la ausencia tanto de datos reales como módulos objetivos que permitan proceder de un modo más fundado en la realidad.

### 4.1 ÁMBITO DE APLICACIÓN Y CONTENIDO

Conforme al artículo 53 de la Ley General Tributaria, el método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración Tributaria no pueda disponer de **los datos necesarios** para la determinación completa de la base imponible por alguna de las circunstancias siguientes:

- **Libertad de amortización del inmovilizado material de las explotaciones asociativas.** En el caso de explotaciones asociativas prioritarias gozarán de libertad de amortización los elementos de inmovilizado material afectos a la realización de sus actividades agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria. Para las explotaciones asociativas prioritarias que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas, según la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, la bonificación de la cuota íntegra en el Impuesto de Sociedades será del 80%.

<sup>8</sup> Si el titular que las percibe, no obtiene rendimientos agrarios se aplica el rendimiento 0,56.

- 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, el mismo artículo 53 de la LGT establece los medios de estimación a los que se puede acudir:

- Datos y antecedentes disponibles 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 tributarios, 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, módulos**. Esta modalidad se utilizará como estimación indirecta a los sujetos pasivos que hubiesen renunciado en su día a su aplicación, sin que aquello signifique que no se puedan aplicar el resto de los medios consagrados en la Ley General Tributaria, que, en todo caso, servirán de referencia para las actividades económicas que determinen sus rendimientos con arreglo al régimen de estimación directa.

## 5. Ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos afectos

El régimen de las ganancias y pérdidas patrimoniales (anteriores incrementos y disminuciones patrimoniales) ha sufrido importantes modificaciones a lo largo de la historia del IRPF. En la ley 18/1991 los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de cualquier elemento patrimonial afecto se incluían en la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales (artículo 41.2). Esta consideración de los incrementos o ganancias patrimoniales derivados de los elementos afectos como rendimientos de actividades económicas, que se aplicaba a todos los regímenes de determinación del rendimiento, contaba con una especialidad añadida para la estimación objetiva. El artículo 69 de la Ley, y en los mismos términos el artículo 25 de su Reglamento, establecían que en el rendimiento neto calculado mediante el régimen de la estimación objetiva se entendían incluidos los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de transmisiones

onerosas de elementos del inmovilizado afectos a las actividades empresariales o profesionales, siempre y cuando el importe anual de aquéllas no superase las 500.000 pesetas.

La Ley 40/1998, modificó radicalmente el tratamiento anterior al disponer en su artículo 26.2, que *"Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo"*. Con la nueva regulación se buscó un tratamiento general para las ganancias y pérdidas patrimoniales derivados de elementos afectos a la actividad económica, que nada tienen que ver con el rendimiento normal de ella. Y así se destacó en el Preámbulo de la citada Ley: *"En el capítulo de ganancias y pérdidas patrimoniales se producen algunas modificaciones respecto de la normativa vigente, destacándose la incorporación a este concepto de las derivadas de elementos afectos a actividades económicas, con la finalidad de no introducir diferenciaciones con el resto de personas físicas"*.

La Ley 35/2006 mantiene, en el artículo 28.2, **el tratamiento uniforme de las ganancias y pérdidas patrimoniales**, con independencia de que deriven o no de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas. La gran novedad consiste en el establecimiento de una base específica para todas las categorías de ahorro financiero y ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se integran en la base imponible del ahorro, regulada en el artículo 49, y que se grava al 18% (11,1 tarifa estatal + 6,9 tarifa autonómica). La nueva base imponible se defiende, en el Preámbulo de la Ley 35/2006, por razones de equidad y tratamiento, se fundamenta en la necesidad de dar un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, eliminando las diferencias no justificadas que existían entre los distintos instrumentos en los que se materializaba el ahorro.

## 6. Determinación de los rendimientos de las entidades a las que resulte aplicable el régimen de atribución de rentas

El artículo 8.3 de la Ley 35/2006 del Impuesto establece que no tendrán la consideración de contribuyentes las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria. Las rentas correspondientes a estas entidades se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

Desde el punto de vista que ahora interesa, el artículo 89 de la Ley del Impuesto establece expresamente que las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde proceda cada uno de ellos; lo que significa que las actividades económicas desarrolladas por estas entidades generan rendimientos de actividades económicas para sus socios y partícipes. Los artículos 31 y 39 reconocen expresamente la aplicación de los métodos de estimación directa y objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas.

La aplicación del régimen de estimación objetiva, como ya se ha dicho en el apartado correspondiente, requiere que se computen todas las actividades económicas desarrolladas por todos los socios, herederos o partícipes de las sociedades en régimen de atribución de rentas, así como de los cónyuges, descendientes y ascendientes de aquéllos.

## E. Domicilio fiscal de los contribuyentes. Localización fiscal de las actividades económicas en el IRPF

La sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los contribuyentes residentes en España se manifiesta de **una forma global**, por todas las rentas obtenidas, con independencia del lugar de su obtención, y todo ello sin perjuicio de los mecanismos contemplados para evitar la doble imposición.

El artículo 8 de la Ley 35/2006 establece que son contribuyentes por este Impuesto las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, y artículo 9.1 de la nueva Ley del Impuesto fija la residencia habitual de una persona en territorio español cuando concorra alguna de **las siguientes circunstancias**:

- Que **permanezca más de 183 días** durante el año natural. Para este cómputo se considerarán las ausencias temporales como permanencia en territorio español, salvo que se acredite la residencia en otro país. Esta acreditación es especialmente necesaria en el caso de territorios o países calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. En tales supuestos la Administración tributaria, con arreglo a la letra a) del citado precepto, podrá exigir que se pruebe la permanencia en los mismos durante 183 días en el año natural. Esta prueba puede suponer, en determinadas situaciones, una auténtica prueba diabólica.
- Que **radique en España el núcleo principal** o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. El criterio administrativo de núcleo de intereses se corresponde con el lugar donde se concentre la mayor

parte de sus inversiones, donde radique la sede de sus negocios, donde obtenga la mayor parte de sus rentas, o desde donde administre sus bienes.

- Que, salvo prueba en contrario, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y **los hijos menores** de edad que dependan de aquél. La prueba en contra consistiría en demostrar que el contribuyente en cuestión permanece, a pesar de lo anterior, más de 183 días en otro país.

Asimismo, y con arreglo al número 10 del artículo citado, se consideran contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las **personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tengan su residencia en el extranjero por razón de su cargo oficial**. Entre estos, se incluyen aquí los miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de las oficinas consulares españolas, miembros de delegaciones y representaciones acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero, y funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular. Esta regla especial no se aplicará cuando dichas personas no sean funcionarios públicos o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia en el extranjero antes de adquirir las condiciones anteriormente citadas. Tampoco tendrá efectividad para el cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que residiesen habitualmente en el extranjero antes de que el cónyuge, el padre o la madre, adquiriesen aquella condición.

El número tres del mismo artículo 9 contiene una **medida antiparaiso fiscal** al disponer que las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal **no perderán la condición de contribuyente** por este Impuesto en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia ni durante los cuatro siguientes, es decir, durante el período de prescripción. Esta ficción contraviene lo establecido en el apartado a), del número 1, del artículo 9 que, como hemos visto, facilita que la Administración tributaria exija probar la permanencia **durante más de 183 días** en el año natural en el territorio calificado como paraíso fiscal para aceptar la residencia fuera del territorio español.

Determinada la residencia habitual en territorio español, procede a continuación fijar los puntos de conexión con las Comunidades Autónomas. A este respecto, el artículo 20 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, establece como regla general que los residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un **mayor número de días del período impositivo**; a tal efecto se computan las ausencias temporales, y se presume,

salvo prueba en contrario, que reside en una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio **radique su vivienda habitual**. Igualmente se presume que se considerará al contribuyente residente en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residen habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del mismo.

Si no fuese posible fijar la residencia habitual conforme a la regla general, con arreglo al párrafo 2º, apartado 1, del reseñado artículo 20, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde **tengan su principal centro de intereses**. Se estima como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

- Los rendimientos del trabajo se entienden obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo.
- Los rendimientos de capital inmobiliario e incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles se entienden obtenidos en el lugar en que radiquen.
- Los rendimientos derivados de actividades empresariales o profesionales se entenderán obtenidos donde radique su centro de gestión.

Si tampoco pudiese determinarse la residencia conforme a las reglas anteriores se reputará como residencia habitual **la última declarada** a efectos del Impuesto.

No obstante, los cambios de residencia no surtirán efectos, de conformidad con el apartado 4 del mismo artículo 20, si han tenido como objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos cedidos. Así, se presume que **no ha existido cambio**, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada, al menos, tres años, cuando se den cita las siguientes circunstancias:

- Que en el año en el que se produce el cambio de residencia o en el siguiente, su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50%, a la del año anterior.
- Que en el año en el que se produce dicha situación la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que le hubiese correspondido de acuerdo con la normativa de la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad.
- Que en el año siguiente al cambio de residencia o en el siguiente vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

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**.

Para completar el régimen del domicilio fiscal, debe señalarse que el apartado 2 artículo 9 de la Ley del Impuesto establece, a condición de reciprocidad, que no se consideran contribuyentes residentes en España, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España **por exigencia de su condición de su cargo o empleo oficial**, de miembro de misiones diplomáticas u oficinas consulares.

## 1. Efectos

Como ya se ha dicho, 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 donde se haya generado, y por tanto incluso las producidas fuera de España, y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Igualmente, la fijación del domicilio fiscal resulta determinante para la financiación de las Comunidades Autónomas.

En efecto, de conformidad con el artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, el artículo 8 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, establece que las Comunidades Autónomas participarán en la recaudación líquida que se obtenga en cada ejercicio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El artículo 22 de la misma Ley dispone que se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del IRPF producido en su territorio, y que *"se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que corresponda a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en dicho territorio"*.

## 2. Competencias normativas cedidas

La cesión parcial de la recaudación se completa con la cesión de determinadas competencias normativas. En concreto, el artículo 38 de la misma Ley 21/2001 fija las competencias que pueden asumir las Comunidades Autónomas, y que se concretan, como se indicó al principio, en las siguientes:

- Escala autonómica.
- Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de rentas. En este caso, las Comunidades Autónomas fijarán también la justificación exigible para poder practicarlas, los límites de deducción y el sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
- Aumento o disminución en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual, con el límite máximo de hasta un 50%.

El artículo 3 de la vigente Ley del Impuesto recoge, como no podía ser de otra forma, la configuración del IRPF como impuesto cedido. Así, en el apartado 1 se

recuerda el carácter de Impuesto cedido parcialmente, en el apartado 2, que el alcance de las competencias normativas cedidas serán las establecidas en la Ley 21/2001, y en el apartado 3 que en el caso de que las Comunidades Autónomas no asuman las competencias para determinar la cuota líquida autonómica ésta se exigirá de acuerdo con la tarifa complementaria establecida por el Estado.

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, como ya dijimos al principio, diferencias significativas que puedan justificar la localización de empresas en una Comunidad diferente a la de Castilla y León. Debe recordarse, de nuevo, 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.

Como regla general, y como han señalado, Félix Domínguez, Julio López y Fernando Rodrigo, *"Las diferencias en el tratamiento fiscal de las rentas empresariales representan un claro incentivo para que los empresarios decidan la forma de organización jurídica de su actividad económica de acuerdo con su volumen de beneficios. De manera simplificada, y ceteris paribus, si los beneficios empresariales van a estar sujetos en el IRPF a un tipo inferior al 35%, existe un incentivo favorable a la titularidad individual del negocio. Si los beneficios van a tributar por encima del 35%, la fiscalidad favorece la titularidad social. Cuestión distinta es, por supuesto, que los empresarios se aprovechen efectivamente de esos incentivos o que en sus decisiones prevalezcan otros factores diferentes de los fiscales"*<sup>9</sup>.

Salvada esta situación, y que también tiene, como es sabido, repercusiones importantes respecto a la **responsabilidad patrimonial**, de los titulares de la empresa, y que muchas veces representa un incentivo en sí mismo considerado, puede mantenerse que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el diferente régimen tributario que puede derivar de la 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. En el capítulo correspondiente al Impuesto sobre Sociedades desarrollamos estos aspectos.

---

<sup>9</sup> "¿Afectan el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades a la elección de la forma de empresa?", en Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública, Instituto de Estudios Fiscales, 174-(3/2005), pág. 55-86.

Las variables que determinan su localización dependen básicamente de otros aspectos extrafiscales y de variables macroeconómicas. En efecto, las medidas puntuales de beneficios fiscales contemplados por las distintas Comunidades Autónomas, que relacionan en el Anexo correspondiente, consideramos que **no tienen el suficiente peso** para determinar la localización de una actividad económica sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IRPF		
Punto de conexión	Alcance de la cesión	Competencias normativas
Residencia habitual	Rendimiento producido en cada Comunidad Autónoma	Escala autonómica
Territorio donde radique su vivienda habitual		Deducciones: <ul style="list-style-type: none"> <li>• por circunstancias personales y familiares.</li> <li>• por inversiones no empresariales</li> <li>• por aplicación de renta.</li> </ul> Límite: no pueden suponer minoración del gravamen efectivo de las categorías de renta
Territorio en el que tenga su principal centro de intereses (centro de gestión de las actividades económicas)		Modificación porcentajes de deducción inversión vivienda habitual
Última residencia declarada IRPF		

## F. Sensaciones de los ciudadanos respecto a las competencias de las Comunidades Autónomas en el IRPF

Para completar el estudio sobre el IRPF, y a los efectos de valorar las sensaciones u opiniones que tienen los contribuyentes respecto a los beneficios fiscales de las distintas Comunidades Autónomas, sensaciones que pueden influir finalmente en la localización de las empresas en uno u otro territorio autonómico, nos parece oportuno que se proponga a la Junta de Castilla de León la realización de una campaña informativa específica para empresarios y profesionales que recoja los beneficios fiscales reconocidos en nuestra Comunidad, semejante a la que se realizó en el 2007 con alcance general, pero centrada en esta ocasión en empresarios y profesionales.

La publicación de estos beneficios contribuiría también a incentivar nuevas iniciativas empresariales, y para ello debería buscarse una política coordinada

Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los beneficios fiscales contemplados para el presente ejercicio en Castilla y León se recogen en los artículos 1 a 13 del Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre. Las deducciones más significativas son las siguientes:

IRPF. Castilla y León	
Deducciones para el ejercicio 2008 (a declarar en 2009)	
Por familia numerosa	246 euros por familia (492 euros si algún miembro tiene un grado de discapacidad igual o superior al 65%) y 110 euros más por cada descendiente a partir del cuarto inclusive
Por nacimiento o adopción de hijos	110 euros por el primero, 274 euros por el segundo, 548 euros por el tercero y sucesivos
Por adopción internacional	625 euros, además de la anterior
Por cuidado de hijos menores de 4 años	30% de lo satisfecho, con el límite de 322 euros, concurriendo determinados requisitos
Contribuyentes residentes en Castilla y León de 65 años o más afectados por minusvalía	656 euros, concurriendo determinados requisitos
Para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes	510 euros o 1.020 euros si el contribuyente tiene su domicilio fiscal en el medio rural
Por la adquisición de vivienda por jóvenes en núcleos rurales	5% de lo satisfecho por la adquisición o rehabilitación, concurriendo determinados requisitos
Por alquiler de vivienda habitual	15% del importe de las cantidades satisfechas con el límite de 459 euros, concurriendo determinados requisitos
Por cantidades donadas a fundaciones de Castilla y León y para recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural	15% del importe de la donación
Por cantidades invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León	15% del importe de la inversión

De todas las deducciones anteriores, debemos destacar para el presente trabajo la relativa al fomento del autoempleo de las mujeres y de los jóvenes, considerando como tales los que tengan una edad inferior a 36 años. Dada el reducido importe de la misma, sus efectos sobre la localización de las empresas en Castilla y León tienen un alcance muy limitado.

En el resto de las Comunidades Autónomas de régimen común, las deducciones más significativas y que no guardan relación con las de Castilla y León son las siguientes:

Comunidad Autónoma	Deducción	Importe
Andalucía	• Por asistencia a descendientes/ascendientes con discapacidad.	100 €
	• Por gastos sociales asistencia a ascendientes/ascendientes con discapacidad que necesiten ayuda de terceros.	15%
Aragón	• Por cuidado personas dependientes (> 75 años o minusv.).	150 €
	• Por donaciones con finalidad ecológica.	15%
Asturias	• Deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida.	5 ó 10%
	• Por donación de fincas rústicas a favor de la Comunidad Autónoma.	20%
Balears	• Deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida.	10%
	• Por gastos de conservación y mejora en áreas de suelo rústico protegido y espacios naturales.	50%
	• Por gastos de adquisición de determinados libros de texto.	100%
Canarias	• Por donaciones dinerarias con finalidad ecológica a determinadas instituciones.	10%
Cantabria	• Por arrendamiento de vivienda habitual por discapacitados, menores de 35 o mayores de 65.	10%
Castilla-La Mancha	• Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en determinados municipios.	10%
Cataluña	• Por donación al Fondo Castellano-Manchego de cooperación.	15%
	• Por donaciones a determinadas entidades relacionadas con el fomento de la lengua catalana o con la investigación científica/tecnológica.	15%
	• Por el pago de intereses de préstamos al estudio universitario de tercer ciclo.	100%
	• Para contribuyentes que queden viudos.	150 ó 300 €
Extremadura	• Por trabajo dependiente.	120 €

*Continúa*

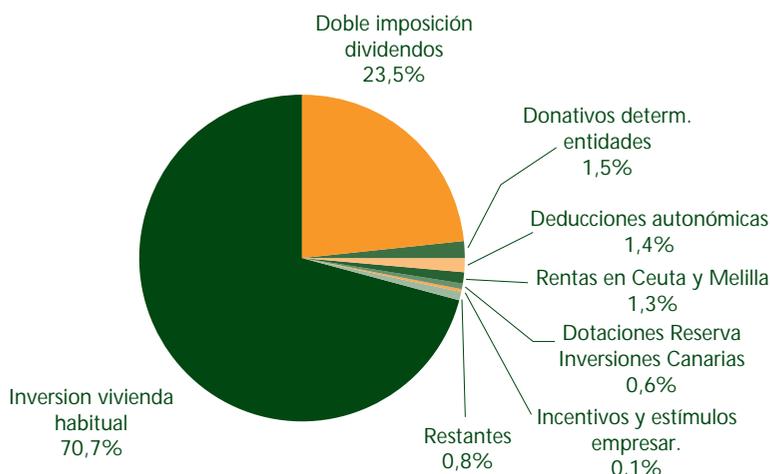
Continuación

Comunidad Autónoma	Deducción	Importe
Galicia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por gastos en nuevas tecnologías (Internet) en los hogares.</li> </ul>	30%
La Rioja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en medio rural.</li> <li>• Por inversión no empresarial en la adquisición de ordenadores personales para uso doméstico.</li> </ul>	7% 100 €
Madrid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por donativos a Fundaciones culturales, asistenciales, sanitarias y otras de naturaleza análoga.</li> <li>• Por la percepción de ayudas a quienes sufrieron prisión durante al menos un año.</li> </ul>	15% 600 €
Murcia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables en vivienda habitual.</li> <li>• Por inversión en dispositivos domésticos de ahorro de agua.</li> </ul>	10% 20%
Valencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Por conciliación del trabajo (de la madre) con la vida familiar.</li> <li>• Por arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto al de residencia anterior.</li> <li>• Por inversiones para aprovechamiento de fuentes de energías renovables en la vivienda habitual.</li> <li>• Por donaciones con finalidad ecológica.</li> </ul>	410 € 10% 5% 20%

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 Economía y Hacienda correspondiente al ejercicio 2005, las deducciones autonómicas representaron el 1,4% del total de deducciones del Impuesto (parecido porcentaje es aplicable a los ejercicios siguientes). El cuadro completo del importe de las distintas deducciones es el siguiente:

IRPF. Año 2005. Deducciones	
Tipo de deducción	% Sobre el total
Inversión vivienda habitual	70,7
Doble imposición de dividendos	23,5
Donativos	1,5
Rentas Ceuta y Melilla	1,4
Deducciones Autonómicas	1,4
Incentivos empresariales	0,1
Dotaciones Reserva inversiones en Canarias	0,6

## Distribución porcentual de las deducciones por conceptos (excluida la deducción por maternidad) IRPF 2005



En relación con el apartado de sensaciones debe corregirse la sensación de los ciudadanos respecto al fraude fiscal de los empresarios. Según el documento del Instituto de Estudios Fiscales (Doc 15/08, pág. 37) sobre opiniones y actitudes fiscales de los españoles, los empresarios son vistos por el resto de los ciudadanos como los más defraudadores. El cuadro que se relaciona a continuación, recogido en el citado documento, muestra gráficamente esta opinión generalizada.

### Colectivos que defraudan habitual y sistemáticamente a hacienda

Colectivos	(%) menciones/ total	Empresarios	Agricultores	Profesionales	Asalariados	Inactivos
Empresarios	45	31	45	41	46	47
Prof. Liberales	16	16	19	16	16	17
T. Autónomos	15	18	21	17	14	16
Comerciantes	7	7	4	9	6	6
"Otros"	7	12	5	7	10	5
Rentistas	6	7	2	5	5	5
Agricultores	3	4	2	1	3	4
Asalariados	1	1	2	0	1	1

Las causas principales del fraude, según deriva del estudio realizado por el IEF, son la falta de honradez y de conciencia cívica de los contribuyentes, la **presión fiscal excesiva** y la ineficacia de la lucha contra el fraude, así como la necesidad de **“trampear” para salir adelante** y la impunidad de los grandes defraudadores. Debe resaltar-se especialmente que del análisis realizado al respecto desde 1995 a 2007 **las causas económicas** representan el mayor porcentaje del origen del fraude, según se ha reflejado en dicho estudio. Las dos causas económicas principales de fraude en el IRPF son la economía sumergida (25%) y el no hacer la declaración de Hacienda correspondiendo hacerla (23%). Debe significarse que la sensación de fraude en el Impuesto sobre Sociedades es menor, un 16% considera que una de las causas del fraude es que las empresas no pagan el impuesto de beneficios.

La conclusión parece clara, 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 falta de rigor en el cumplimiento de las obligaciones contables por parte de los mismos. Las exigencias contables a las que están sometidas las personas jurídicas reducen la sensación de fraude al considerar que estas empresas están más controladas.

Junto a estos datos debe reseñarse también que el 41% de los encuestados justifican el fraude siempre **que sea necesario** para que la empresa salga adelante. Este porcentaje ha ascendido desde el 24% en 1995 al 41% del 2007. Los porcentajes de justificación en los distintos colectivos son los siguientes: agricultores (65%), asalariados (51%), empresarios (49%), inactivos (47%) y profesionales (45%). Los agricultores también es el colectivo que mejor considera al personal de la AEAT, los empresarios y profesionales, por el contrario, son los colectivos que se muestran algo más críticos con los funcionarios de la Agencia Tributaria.

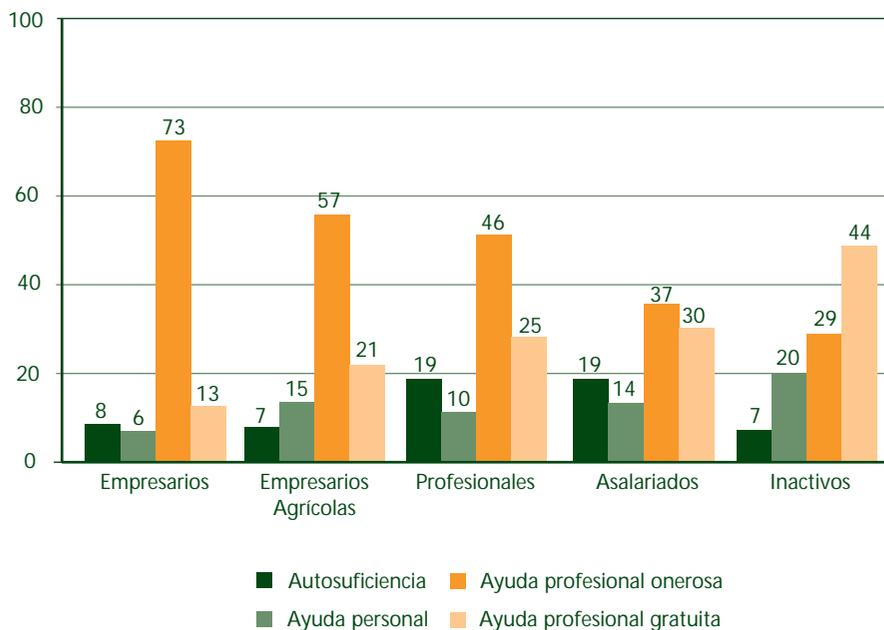
En todo caso, la reducción de la defraudación pasa, entre otros factores, por simplificar su gestión y minorar su complejidad, especialmente en el cumplimiento de las obligaciones formales y en la llamada colaboración social. En el mismo documento citado, entre una escala de 1 (muy fácil) y 4 (muy difícil) la valoración de dificultad del Impuesto sobre la Renta alcanza el 2,8 y el del Impuesto sobre Sociedades el 3.

### Valoración media de la dificultad para comprender la normativa tributaria, por segmentos de actividad

Medias en escala 1-4 (p.m. = 2.5)	Valoración Media	Empresarios	Agricultores	Profesionales	Asalariados	Desem. e inactivos
I. de Patrimonio	3	3	3,1	2,8	2,9	3,2
I. de Sociedades	3	3	3,1	2,8	2,9	3,2
IRPF	2,8	2,9	2,9	2,7	2,7	3,1
IVA	2,8	2,9	2,9	2,6	2,7	3,1

El siguiente gráfico refleja las modalidades de cumplimentación de las declaraciones tributarias según el segmento de ocupación-actividad a que pertenecen los declarantes,

### ¿Quién cumplimenta las declaraciones tributarias, según segmento de actividad?



Como se señala en el mismo documento, se puede observar que:

- los profesionales y los asalariados muestran ser los más autosuficientes (el 19% en el caso de ambos segmentos, rellena personalmente los impresos de sus declaraciones tributarias);*
- los empresarios son quienes en mayor proporción recurren a los servicios profesionales retribuidos de los asesores y gestores (el 73%);*
- los inactivos y los asalariados son quienes recurren en mayor proporción a la ayuda gratuita (el 64% y el 44%, respectivamente), prefiriendo la proporcionada por los profesionales (en un 44% y en un 30%, respectivamente) frente a los amigos, familiares o compañeros de trabajo (20% y 14%, respectivamente);*
- los agricultores, que junto con los inactivos son los menos autosuficientes (sólo el 5% de ellos cumplimenta personalmente sus impresos de declaración tributaria), son también el segundo grupo de ocupación que más utiliza proporcionalmente la ayuda profesional retribuida (el 57%)”.*

Estos datos se complementan negativamente con el hecho de que casi un 40% de los ciudadanos no conocen ni utilizan los servicios de asesoramiento de la Agencia Tributaria. Además no existe una relación directa entre el grado de conocimiento y el grado de utilización. Así, los empresarios conocen en un porcentaje del 65% los servicios y sólo lo utilizan en un porcentaje de 54%. Los agricultores es el colectivo más equilibrado, conocen los servicios prestados por la AEAT el 61% y lo utilizan el 59%. Además, desde el año 2004 se aprecia un ligero descenso tanto del conocimiento de los servicios como de su utilización. Esta situación se ha puesto de manifiesto en este ejercicio, por ejemplo, a la hora de aplicar la deducción de los 400 euros (vía pagos fraccionados) incorporada a la Ley 35/2006 (art. 80 bis) por el artículo 1º del Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica.

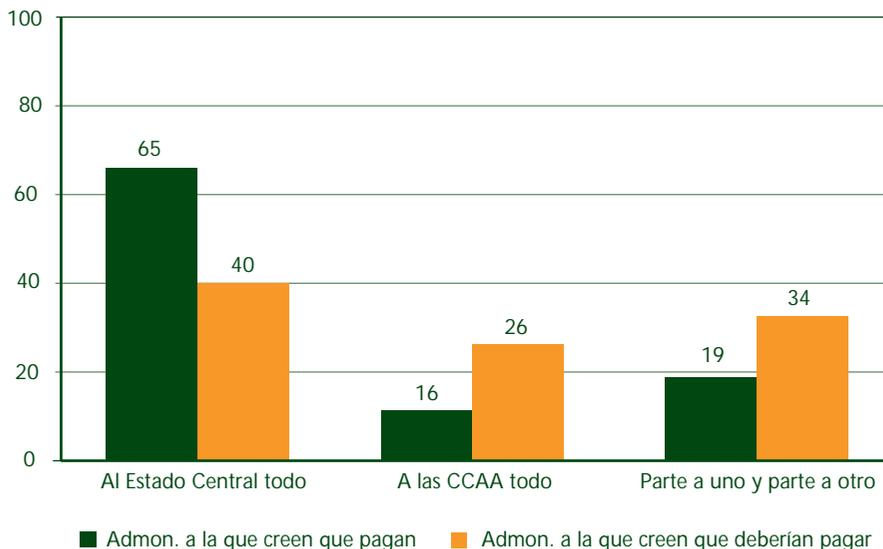
Y es en este campo en el que las Comunidades Autónomas podrían convertirse en instrumentos de apoyo directo a los empresarios personas físicas. Las Comunidades Autónomas deberían potenciar sus servicios de asesoramiento a los empresarios facilitando el cumplimiento y diligenciado de las obligaciones formales y de sus deberes de colaboración. Como Administración más próxima a los ciudadanos que el Estado, las Comunidades Autónomas deberían apostar de una forma decidida por soluciones telemáticas que facilitaran el cumplimiento de las obligaciones y deberes al contribuyente empresario persona física. No puede desconocerse la significativa presión indirecta que soportan los empresarios por la llamada colaboración social con la Administración Tributaria.

Este planteamiento está muy próximo, por otra parte, a los pensamientos de los ciudadanos que consideran que, salvo en sanidad y en educación, las Comunidades Autónomas deben asumir más competencias, en particular, en materia tributaria. Así los ciudadanos que opinan que el IRPR debería ser cobrado en su totalidad por las Comunidades Autónomas, junto con los que consideran que debería recaudarse entre el Estado Central y las Comunidades Autónomas son claramente mayoría, como se comprueba en los cuadros siguientes, también tomados del referido estudio del IEF.

**Y, ¿a quién cree Ud. que deberían pagarse? (porcentajes de respuestas)**

Impuestos	Total al Estado Central	Total a la CCAA	Una parte al Estado y otra a la CCAA	NS/NC
IRPF	33	19	25	23
IVA	31	19	26	24
I. de Sociedades	29	19	24	28
Impuestos especiales	26	19	26	29

**Administración a la que se cree que se pagan los impuestos versus administración a la que se deberían pagar\***



\* Porcentajes sobre la base de los entrevistados que responden.

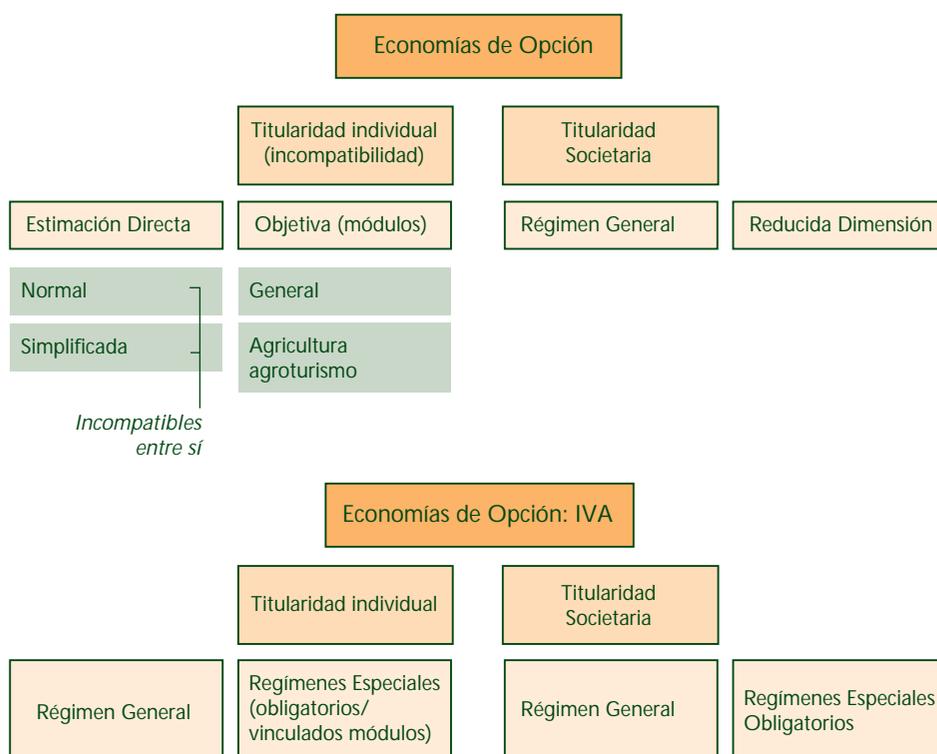
De los cuadros anteriores se desprende que la proporción de quienes creen que el Estado Central debería recaudar todos los impuestos desciende hasta el 40%, frente al 60% de los entrevistados que desearían un cambio en la competencia recaudatoria.

En materia de gestión tributaria las opiniones están casi igualadas entre los que se pronuncian y entre los que se manifiestan indiferentes. En todo caso, las Comunidades Autónomas deberían recoger estos datos **para realizar, como se ha dicho, una apuesta decidida a favor de los empresarios personas físicas, facilitando servicios de ayuda específicos para este colectivo, aconsejando sobre las economías de opción y facilitando programas telemáticos para cumplir sus obligaciones y deberes tributarios.**

## ANEXOS

### Anexo 1. Cuadro economías de opción

#### IRPF. Economías de opción determinación de los rendimientos



**Anexo 2. Cuadro resumen de las medidas normativas aprobadas para el 2008 por las distintas Comunidades Autónomas de régimen común**

Comisión mixta de coordinación de la gestión tributaria

Medida IRPF	Andalucía	Importe
<b>Deducciones</b>		
• Por la percepción de ayudas de "Apoyo a las familias (por hijos menores de 3 años y por partos múltiples)" (2)	50 € por hijo	
• Por la percepción de ayudas para adquisición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida (02)	30 €	
• Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la calificación de protegida (06)	2%	
• Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por menores de 35 años (06)	3%	
• Por cantidades invertidas por menores de 35 años en el alquiler de vivienda habitual (06)	15%	
• Para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores menores de 35 años (02)	150 €	
• Para el fomento del autoempleo de las mujeres emprendedoras (02)	300 €	
• Por adopción internacional de hijos (06)	600 €	
• Por contribuyente con discapacidad (06)	100 €	
• Para madre o padre de familia monoparental (con o sin ascendientes) (06)	100 €	
• Por asistencia a descendientes/ascendientes con discapacidad (06)	100 €	
• Por gastos sociales asistencia a descendientes/ascendientes con discapacidad que necesiten ayuda de terceros (06)	15%	
<b>Obligaciones formales</b>		
• Conservación de justificantes y documentos (02)		

Continúa

Continuación

Medida IRPF	Aragón	Importe
<b>Deducciones</b>		
• Por nacimiento o adopción del tercer o sucesivo hijo o de segundo hijo discapacitado con discapacidad superior al 33%		500 ó 600 €
• Por adopción internacional de niños (05)		600 €
• Por cuidado personas dependientes (> 75 años o minusv.)		150 €
• Por donaciones con finalidad ecológica (05)		15%
<b>Principado de Asturias</b>		
<b>Deducciones</b>		
• Deducción por acogimiento no remunerado mayores 65 años (06)		328 €
• Deducción por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyente discapacitados (06)		3%
• Deducción por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan cónyuges ascendientes o descendientes discapacitados (06)		3%
• Deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida (06)		109 €
• Por arrendamiento de vivienda habitual (06)		5% ó 10%
• Deducción para el fomento del autoempleo de las mujeres y de los jóvenes menores de 30 años emprendedores (06)		165 €
• Deducción para el fomento del autoempleo (06)		65 €
• Por donación de fincas rústicas a favor de la Comunidad Autónoma (06)		20%

Continúa

Continuación

Medida IRPF	Importe
<b>Illes Balears</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Por contribuyente de edad igual o superior a 65 años	36 €
• Por cada miembro de la unidad familiar que tenga la consideración de discapacitado	80 ó 150 €
• Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes menores de 36 años	6,5%
• Por arrendamiento de vivienda habitual por < 36 años	10%
• Por gastos de conservación y mejora en áreas de suelo rústico protegido y espacios naturales (04)	50%
• Por gastos de adquisición de determinados libros de texto	100%
• Por adopción nacional o internacional de hijos	400 €
<b>Canarias</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Por donaciones dinerarias con finalidad ecológica a determinadas instituciones (02)	10%
• Por donaciones a determinadas instituciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias (02)	20%
• Por cantidades destinadas por sus titulares a restauración, rehabilitación o reparación de inmuebles inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural (02)	10%
• Por gastos de determinados estudios cursados por descendientes menores de 25 años fuera de la isla de residencia	1.500€
• Por traslado de residencia de una isla a otra del archipiélago, por motivos de trabajo (05)	300 €
• Por cantidades donadas a descendientes para la adquisición de su primera vivienda habitual (05)	1%, 2% ó 3%
• Por nacimiento o adopción de hijos	De 200 a 800 €
• Por contribuyente discapacitado (05)	300 €
• Por contribuyente mayor de 65 años (05)	120 €
• Por gastos de guardería de hijos menores de 3 años	15%
• Por familia numerosa (06)	De 200 a 1000 €
• Por inversión en vivienda habitual (en función de la renta)	Del 0,75 al 1,75%

Continúa

Medida IRPF	Importe
<b>Cantabria</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Por arrendamiento de vivienda habitual por discapacitados, menores de 35 o mayores de 65 (05)	10%
• Por cuidado familiares (descendientes menores 3 años o discapacitados y ascendientes mayores 70 o discapacitados) (05)	100 €
• Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en determinados municipios (05)	10%
• Por donativos a fundaciones (05)	15%
• Por acogimiento familiar de menores (05)	240 €
<b>Castilla y León</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Por familia numerosa (06)	246 ó 492 €
• Por nacimiento o adopción de hijos (06)	De 110 a 548 €
• Por adopción internacional (06)	625 €
• Por cuidado de hijos menores de 4 años (06)	30%
• Por contribuyente discapacitado de 65 ó más años (06)	656 €
• Para el fomento de autoempleo de mujeres y jóvenes (06)	510 ó 1.020 €
• Por inversión en primera vivienda habitual en núcleos rurales por menores de 36 años (05)	5%
• Por alquiler de vivienda habitual por menores de 36 años (06)	15% ó 20%
• Por cantidades donadas a determinadas instituciones para la rehabilitación o conservación del Patrimonio Histórico Artístico de Castilla y León (06)	15%
• Por cantidades donadas a determinadas instituciones para la recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 ubicados en Castilla y León (06)	15%
• Por cantidades donadas a Fundaciones culturales, asistenciales o ecológicas (06)	15%
• Por cantidades invertidas por sus titulares en recuperación del Patrimonio Histórico Artístico y Natural de Castilla y León (06)	15%
• Por cantidades destinadas por sus titulares en bienes naturales ubicados en espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 (06)	15%

Continuación

Medida IRPF	Importe
<b>Castilla-La Mancha</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Por nacimiento o adopción de hijos (06)	100 €
• Por contribuyente discapacitado (06)	300 €
• Por ascendiente/descendiente discapacitado (06)	200 €
• Por contribuyentes mayores de 75 años (06)	100 €
• Por cuidado de ascendientes mayores de 75 años (06)	100 €
• Por donación al Fondo Castellano-Manchego de cooperación (06)	15%
<b>Cataluña</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Tramo autonómico de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual (06)	
1. Con carácter general	3,45%
2. Contribuyentes de 32 o menos años	6,45%
3. Desempleados, discapacitados y unidades familiares con al menos un hijo	6,45%
4. Supuestos de obras de adecuación de vivienda para discapacitados	8,6%
• Por nacimiento o adopción de hijos (01)	300 €
• Por donaciones a determinadas entidades relacionadas con el fomento de la lengua catalana o con la investigación científica/tecnológica (06)	15%
• Por alquiler de vivienda habitual por jóvenes menores de 32 años, por desempleados, por discapacitados, por viudos/as mayores de 65 años y por familias numerosas (02)	10%
• Por el pago de intereses de préstamos al estudio universitario de tercer ciclo (02)	100%
• Por cantidades donadas a descendientes para la adquisición de su primera vivienda habitual (02)	1%
• Para contribuyentes que queden viudos (04)	150 ó 300 €

Continúa

Continuación

Medida IRPF	Extremadura	Importe
<b>Deducciones</b>		
• Por adquisición de vivienda habitual nueva de protección pública para menores de 35 años y para víctimas del terrorismo		3%
• Por trabajo dependiente (06)		120 €
• Por donaciones de bienes del Patrimonio Histórico y Cultural extremeño a la Comunidad Autónoma (06)		10%
• Por cantidades invertidas por sus titulares en la conservación reparación, restauración, difusión y exposición de bienes del Patrimonio Histórico y Cultural extremeño (06)		5%
• Por alquiler de vivienda habitual por menores de 35 años, familias numerosas y discapacitados		10%
• Por cuidado de ascendiente o descendiente discapacitado		150 €
• Por acogimiento de menores (06)		125 ó 250 €
<b>Galicia</b>		
<b>Deducciones</b>		
• Por alquiler de vivienda habitual por menores de 35 años (02)		10%
• Por nacimiento y adopción de hijos (06)		300 ó 360 €
• Por familia numerosa (06)		De 250 a 800 €
• Por cuidado de hijos menores (06)		30%
• Por contribuyente discapacitado de 65 ó más años que precise ayuda de tercera persona		10%
• Por gastos en nuevas tecnologías (Internet) en los hogares (06)		30%
• Para fomento del autoempleo de hombres < 35 años y de mujeres (06)		300 €

Continúa

Continuación

Medida IRPF	Importe
<b>Comunidad de Madrid</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Por nacimiento o adopción de hijos	De 600 a 900 €
• Por adopción internacional de niños	600 €
• Por acogimiento familiar de menores	De 600 a 900 €
• Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o discapacitados	900 €
• Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 35 años	20%
• Por donativos a Fundaciones culturales, asistenciales, sanitarias y otras de naturaleza análoga	15%
• Por la percepción de ayudas a quienes sufrieron prisión durante al menos un año	600 €
<b>Tarifa</b>	
• Escala autonómica aplicable a la BL general	
<b>La Rioja</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Por nacimiento o adopción de segundo o ulterior hijo	150 ó 180 €
• Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por menores de 36 años	3% - 5%
• Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en medio rural	7%
• Por inversión no empresarial en la adquisición de ordenadores personales para uso doméstico	100 €
<b>Tarifa</b>	
• Escala autonómica aplicable a la BL general	
<b>Región de Murcia</b>	
<b>Deducciones</b>	
• Por adquisición o rehabilitación vivienda habitual =< 35 años	3 ó 5%
• Por donaciones a determinadas instituciones para la protección del Patrimonio Histórico Artístico de Murcia (02)	30%
• Por gastos de guardería para hijos menores de 3 años	15%
• Por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables en vivienda habitual (05)	10%
• Por inversión en dispositivos domésticos de ahorro de agua (06)	20%

Continúa

**Tarifa**

- Escala autonómica aplicable a la base liquidable general

**Deducciones**

	Remisión a % estatales
• Tramo autonómico de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual (02)	265 €
• Por nacimiento o adopción de un hijo	220 €
• Por nacimiento o adopción múltiples	220 ó 270 €
• Por nacimiento o adopción de un hijo discapacitado	200 ó 455 €
• Por familia numerosa	15%
• Por gastos en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil de hijos menores de 3 años	410 €
• Por conciliación del trabajo (de la madre) con vida familiar	175 €
• Por contribuyente discapacitado >= de 65	175 €
• Por ascendientes > 75 años y ascendientes discapacitados > 65	150 €
• Por la realización por uno de los cónyuges de labores no remuneradas en el hogar	3,3% ó 1,65%
• Por adquisición de vivienda habitual con financiación ajena	5%
• Por adquisición primera vivienda habitual por =< 35 años	5%
• Por adquisición de vivienda habitual discapacitados	100 €
• Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas	15, 20 ó 25%
• Por arrendamiento de vivienda habitual	
• Por arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto al de residencia anterior	10%
• Por inversiones para aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual	5%
• Por donaciones con finalidad ecológica	20%
• Por donaciones o conservación de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano	5 ó 10%
• Por donaciones para el fomento de la Lengua Valenciana	10%

Fuente: Secretaría Técnica Permanente.

### Anexo 3. Cuadros de recaudación IRPF

#### Declarantes de IRPF y Población con rentas sujetas (miles de personas)

	Tasas de Variación					
	2002	2003	2004	2005	2006	02 03 04 05 06
<b>Declarantes de IRPF</b>						
<b>Total declarantes</b>	15.481	15.986	16.474	17.105	17.841	3,9 3,3 3,1 3,8 4,3
• Obligados	14.615	15.276	15.930	16.730	17.583	4,3 4,5 4,3 5,0 5,1
• No obligados	867	709	54	375	258	-2,6 -18,2 -23,3 -31,1 -31,3
Por rendimientos de trabajo	13.234	14.230	14.742	15.380	16.097	4,9 7,5 3,6 4,3 4,7
Por rendimientos de capital mobiliario	13.125	13.932	14.369	14.920	15.563	5,4 6,1 3,1 3,8 4,3
Por arrendamiento de inmuebles	1.230	1.181	1.274	1.336	1.394	2,1 -4,0 7,8 4,8 4,4
Por actividades empresariales y profesionales (1)	3.083	3.247	3.335	3.386	3.418	2,9 5,3 2,7 1,5 0,9
• Estimación directa	1.458	1.372	1.428	1.460	1.482	3,6 -5,9 4,1 2,2 1,5
• Estimación objetiva	675	635	645	653	659	1,3 -6,0 1,5 1,2 1,0
• Estimación objetiva (agricultores)	1.081	1.061	1.063	1.055	1.055	3,3 -1,8 0,1 -0,7 0,0
• Atribución de rentas		277	299	319	319	8,1 6,7 0,0
<b>Personas declarantes de IRPF (2)</b>	20.481	20.984	21.448	21.994	22.645	2,7 2,5 2,2 2,5 3,0
<b>Personas no declarantes con rentas sujetas (3)</b>	6.677	6.762	6.673	7.297	7.560	3,2 1,3 -1,3 9,4 3,6
% No declarantes/Personas rentas sujetas	24,6%	24,4%	23,7%	24,9%	25,0%	
<b>Cuota líquida media por persona declarante (C)</b>	2.028	1.962	2.113	2.337	2.677	5,6 -3,3 7,7 10,6 14,6

Continúa

Continuación

	Tasas de Variación											
	2002	2003	2004	2005	2006	02	03	04	05	06		
<b>Población con rentas sujetas</b>												
Personas	27.159	27.746	28.121	29.291	30.205	2,8	2,2	1,4	4,2	3,1		
Personas - año	24.319	24.865	25.413	26.118	26.946	2,7	2,2	2,2	2,8	3,2		
• Asalariados	12.453	12.837	13.208	13.761	14.384	3,3	3,1	2,9	4,2	4,5		
• Pensionistas	7.863	7.892	7.923	7.988	8.122	0,7	0,4	0,4	0,8	1,7		
• Beneficiarios prest. desempleo	920	953	1.011	1.047	1.088	12,3	3,5	6,1	36	3,9		
• Empresarios y profesionales	3.083	3.184	3.271	3.322	3.352	2,9	3,3	2,7	1,6	0,9		
<b>Población mayor de 16 años (4)</b>	<b>32.344</b>	<b>32.933</b>	<b>33.518</b>	<b>34.111</b>	<b>34.691</b>	<b>1,7</b>	<b>1,8</b>	<b>1,8</b>	<b>1,8</b>	<b>1,7</b>		
% Población > 16 años con rentas sujetas	75,2%	75,5%	75,89%	76,6%	77,7%							
<b>Renta bruta media por persona-año (C)</b>	<b>15.673</b>	<b>16.569</b>	<b>17.328</b>	<b>18.432</b>	<b>20.161</b>	<b>2,9</b>	<b>5,7</b>	<b>4,6</b>	<b>6,4</b>	<b>9,4</b>		
<b>IRPF devengado por persona-año (C)</b>	<b>1.831</b>	<b>1.773</b>	<b>1.904</b>	<b>2.101</b>	<b>2.403</b>	<b>5,3</b>	<b>-3,2</b>	<b>7,4</b>	<b>10,3</b>	<b>14,4</b>		

(1) Sin duplicidades

(2) Declaraciones individuales + (declaraciones conjuntas x 2)

(3) Rentas de trabajo y de la empresa

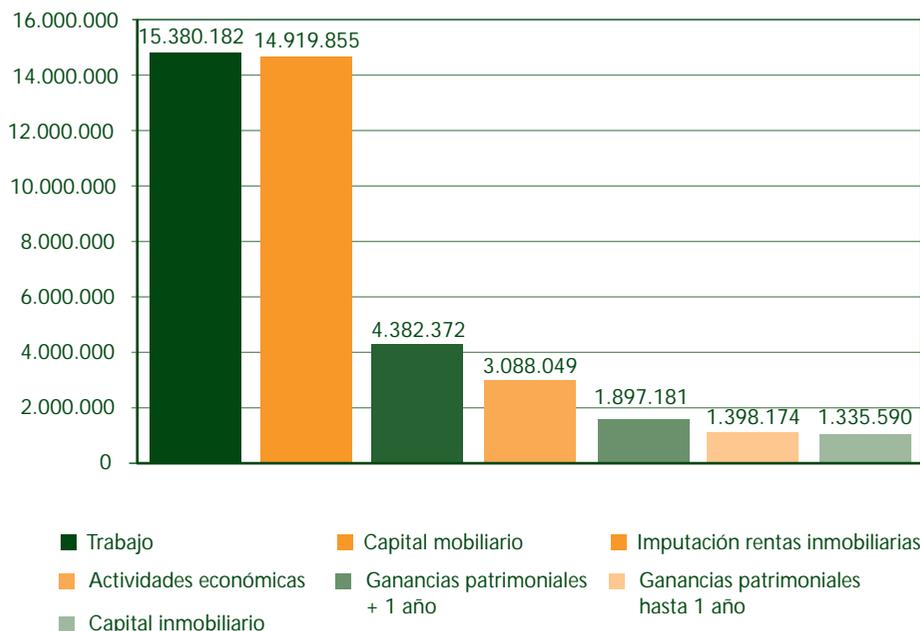
(4) Encuesta de Población Activa (INE), en el Territorio de Régimen Fiscal Común

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria, 2007 (pag. 28).

## Número de Liquidaciones según las principales fuentes de renta IRPF 2004 y 2005

Fuentes de renta	2004		2005		Tasa de variación
	Número	% s/total	Número	% s/total	
<b>1. Trabajo</b>	14.742.315	89,49	15.380.182	89,92	4,33
<b>2. Capital</b>	-	-	-	-	-
Inmobiliario	1.273.811	7,73	1.335.530	7,81	4,85
Mobiliario	14.369.105	87,22	14.919.855	87,22	3,83
<b>3. Actividades económicas</b>	3.036.321	18,43	3.068.049	17,94	1,04
Estimación directa	1.427.706	8,67	1.459.572	8,53	2,23
Estimación objetiva	1.669.610	10,13	1.670.143	9,76	0,03
• Actividades agrarias	1.062.501	6,45	1.054.618	6,17	-0,74
• Resto de actividades	644.618	3,01	652.608	3,82	1,24
<b>4. Régimen de atribución de rentas</b>	-	-	-	-	-
Capital mobiliario	61.630	0,37	77.865	0,46	26,34
Capital inmobiliario	79.377	0,48	109.794	0,64	38,32
Actividades económicas	298.943	1,81	319.092	1,87	6,74
<b>5. Rentas imputadas</b>	-	-	-	-	-
Propiedad inmobiliaria	3.692.664	22,41	4.362.372	25,50	18,14
Transparencia fiscal interna (1), AIE's (2) y UTE's	7.196	0,04	1.978	0,01	-72,51
Transparencia fiscal internacional	17	0,00	61	0,00	258,82
Derechos de imagen	275	0,00	363	0,00	32,00
Particip. en Inst. Inv. Colect. de paraísos fiscales	27	0,00	29	0,00	7,41
<b>6. Ganancias y pérdidas patrimoniales</b>	-	-	-	-	-
Periodo de generación inferior o igual a un año	1.307.189	7,93	1.398.174	8,17	6,96
• Saldo positivo	1.154.451	7,01	1.261.540	7,38	9,28
• Saldo negativo	152.738	0,93	136.634	0,80	-10,54
Periodo de generación superior a un año	1.538.853	9,34	1.897.181	11,09	23,28
<b>Total liquidaciones</b>	<b>16.474.150</b>	<b>100,00</b>	<b>17.105.088</b>	<b>100,00</b>	<b>3,83</b>

## Número de liquidaciones según las principales fuentes de renta. IRPF 2006



## Componentes de los rendimientos de Actividades Económicas en estimación directa. IRPF 2005

Conceptos	Nº de liquidaciones	Importe (miles de euros)	Media (euros)
<b>Rendimientos íntegros (1)</b>	<b>1.432.706</b>	<b>87.430.233</b>	<b>61.025</b>
Ingresos de explotación	1.419.030	86.259.498	60.788
Otros ingresos (incluí. subv. y otras transferencias)	108.298	1.061.417	9.801
Autoconsumo de bienes y servicios	5.242	80.574	15.371
<b>Gastos deducibles (2)</b>	<b>1.419.996</b>	<b>69.938.168</b>	<b>49.252</b>
Consumos de explotación	821.978	41.227.613	50.157
Sueldos y salarios	338.567	7.933.622	23.433
Seg. Social a cargo de la empresa (incluí. las cotizaciones del titular)	915.640	4.282.142	4.677
Otros gastos de personal	56.665	280.300	4.947
Arrendamientos y cánones	294.998	1.810.245	6.136
Reparaciones y conservación	385.765	953.912	2.473
Servicios de profesionales independientes	381.233	1.227.880	3.221

Continúa

Continuación

Conceptos	Nº de liquidaciones	Importe (miles de euros)	Media (euros)
Suministros	644.588	2.016.234	3.128
Otros servicios exteriores	462.622	2.649.324	5.727
Tributos fiscalmente deducibles	263.123	236.223	898
Gastos financieros	246.206	604.991	2.457
Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles	390.179	1.766.359	4.527
Incentivos al mecenazgo. Colaboración en activ. de interés general	3.070	18.216	5.934
Incentivos al mecenazgo. Gastos en activ. de interés general	5.924	33.376	5634
Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)	586.347	4.266.381	7.276
Provisiones deducibles en estimación directa normal	1.901	36.656	19.282
Provisiones ded. y gastos difícil justificación en estim. directa simplificada	1.105.367	780.311	706
<b>Total gastos deducibles en estimación directa normal</b>	<b>136.038</b>	<b>23.901.284</b>	<b>175.696</b>
<b>Total gastos deducibles en estimación directa simplificada</b>	<b>1.283.958</b>	<b>46.036.884</b>	<b>35.855</b>
<b>Reducciones</b>	<b>-</b>	<b>72.763</b>	<b>-</b>
Reducción 40% (art. 30 TRLIRPF)	2.527	53.940	21.345
Reducción régimen especial "Copa del América 2007"	159	18.824	118.387
<i>Discrepancias estadísticas (3)</i>	-	934.271	-
<b>Rendimientos netos reducidos</b>	<b>1.459.572</b>	<b>18.353.572</b>	<b>12.575</b>

(1) Importe consignado en la casilla "Total Ingresos Computables"

(2) Obtenido como suma algebraica de las casillas "Total gastos deducibles en estimación directa normal" y "Total gastos deducibles en estimación directa simplificada".

(3) Surgen por la falta de coincidencia entre el importe consignado en la casilla de "Rendimiento neto reducido" y el resultado de minorar los rendimientos íntegros en los gastos deducibles y las reducciones.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT).

## Componentes de los rendimientos de Actividades Agrícolas, Ganaderas y Forestales en estimación objetiva. IRPF 2005

Conceptos	Nº de liquidaciones	Importe (miles de euros)	Media (euros)
<b>Rendimientos Íntegros</b>	<b>1.052.554</b>	<b>14.780.746</b>	<b>14.043</b>
<b>Rendimientos netos previos</b>	<b>1.053.064</b>	<b>3.881.231</b>	<b>3.686</b>
Reducción gasóleo agrícola: 35% del precio	174.307	153.021	878
Reducción por adquisición de fertilizantes o plásticos	139.452	108.320	777
<b>Amortización inmovilizado material e inmaterial</b>	<b>145.506</b>	<b>724.392</b>	<b>4.978</b>
<b>Índices correctores</b>			
1. Por utilización de medios de producción ajenos en activ. agrícolas	112.699	-	-
2. Por utilización de personal asalariado	43.132	-	-
3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas	77.790	-	-
4. Por piensos adquiridos a terceros en más del 50%	43.676	-	-
5. Por actividades de agricultura ecológica	19.768	-	-
6. Por ser empresa cuyo rend. neto minorado no supera 9.447,91 euros	902.750	-	-
7. Por determinadas actividades forestales	17.301	-	-
Reducción general 2% (actividades agrícolas y forestales)	1.001.275	53.163	53
Reducción Ley 19/1995 (agricultores jóvenes)	11.434	45.084	3.943
Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	1.573	3.934	2.501
Reducción especial (art. 30 TRLIRPF)	4.489	5.935	1.322
<b>Rendimiento Neto Reducido</b>	<b>1.054.618</b>	<b>2.687.199</b>	<b>2.548</b>

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT).

**Componentes de los rendimientos de Actividades Económicas  
(excepto Agrícolas, Ganaderas y Forestales). IRPF 2005**

Conceptos	Nº de liquidaciones	Importe (miles de euros)	Media (euros)
<b>Rendimiento neto previo</b>	<b>652.244</b>	<b>9.657.302</b>	<b>14.806</b>
Minoración por incentivos al empleo	221.250	159.320	720
Minoración por incentivos a la inversión	256.801	1.268.231	4.939
<b>Índices correctores</b>			
1. Índice corrector especial	117.387	-	-
2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión	422.825	-	-
3. Índice corrector de temporada	20.498	-	-
4. Índice corrector de exceso	41.827	-	-
5. Índice corrector por inicio de nueva actividad	79.869	-	-
Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	726	2.274	3.132
Otras percepciones empresariales (1)	12.319	37.333	3.031
Reducción especial (art. 30 TRLIRPF)	228	1.217	5.338
<b>Rendimiento neto reducido</b>	<b>652.608</b>	<b>7.565.004</b>	<b>11.592</b>

(1) Subvenciones corrientes y de capital.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT).

## Estructura porcentual de la Renta. IRPF 2004 y 2005

Fuentes de renta	% 2004	% 2005	Diferencia estructural
<b>Trabajo</b>	<b>79,61</b>	<b>78,61</b>	<b>-1,00</b>
<b>Capital</b>	<b>5,37</b>	<b>5,37</b>	<b>0,00</b>
Inmobiliario	1,95	1,89	-0,05
Mobiliario	3,43	3,48	0,05
<b>Actividades económicas</b>	<b>8,44</b>	<b>7,73</b>	<b>-0,72</b>
Estimación directa	5,16	4,96	-0,20
Estimación objetiva	3,29	2,77	-0,52
<i>Actividades agrarias</i>	<i>1,07</i>	<i>0,73</i>	<i>-0,34</i>
<i>Resto de actividades</i>	<i>2,22</i>	<i>2,04</i>	<i>-0,18</i>
<b>Régimen de atribución de rentas</b>	<b>1,20</b>	<b>1,22</b>	<b>0,02</b>
Capital mobiliario	0,02	0,03	0,01
Capital inmobiliario	0,14	0,18	0,04
Actividades económicas	1,04	1,01	-0,03
<b>Rentas imputadas</b>	<b>0,46</b>	<b>0,45</b>	<b>-0,01</b>
Propiedad inmobiliaria	0,42	0,45	0,03
Restantes (1)	0,04	0,00	-0,03
<b>Ganancias y pérdidas patrimoniales</b>	<b>4,91</b>	<b>6,62</b>	<b>1,71</b>
Ganancias y pérdidas patrimoniales generadas hasta 1 año	0,39	0,51	0,12
<i>Saldo positivo</i>	<i>0,42</i>	<i>0,54</i>	<i>0,12</i>
<i>Saldo negativo</i>	<i>0,03</i>	<i>0,03</i>	<i>0,00</i>
Ganancias y pérdidas patrimoniales generadas más 1 año	4,64	6,24	1,60
Compensaciones de saldos (-) de ejercicios anteriores	0,12	0,14	0,01
<b>Renta</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	

(1) Rentas imputadas por el régimen de transparencia fiscal interna (solo en 2004) por regímenes de agrupaciones de interés económico y de uniones temporales de empresas, por el régimen de transparencia fiscal internacional, por la cesión de derechos de imagen y por la participación en instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria 2006.

## Principales fuentes de Renta en cada tramo. IRPF 2006

Tramos de renta (euros)	1º elemento	2º elemento	3º elemento
Menor o igual a 0	Activ. económicas E.D. (93,44%) Atrib.	Rentas activi. Económicas (10,17%)	Activ. eco. E.O. no agrarias (8,87%)
0 - 1.500	Trabajo (40,32%)	Capital mobiliario (37,65%)	Activ. eco. E.O. act. agrarias (8,23%)
1.500 - 3.000	Trabajo (52,34%)	Capital mobiliario (15,77%)	Activ. económicas E.D. (8,95%)
3.000 - 4.500	Trabajo (63,98%)	Activ. económicas E.D. (9,27%)	Capital mobiliario (8,10%)
4.500 - 6.000	Trabajo (73,88%)	Activ. económicas E.D. (7,01%)	Capital mobiliario (5,26%)
6.000 - 7.500	Trabajo (81,05%)	Activ. económicas E.D. (4,90%)	Capital mobiliario (4,13%)
7.500 - 9.000	Trabajo (80,19%)	Activ. económicas E.D. (4,62%)	Capital mobiliario (4,05%)
9.000 - 10.500	Trabajo (81,45%)	Activ. económicas E.O. act. no agrarias (4,40%)	Activ. económicas E.D. (4,24%)
10.500 - 12.000	Trabajo (84,57%)	Activ. económicas E.O. act. no agrarias (3,80%)	Activ. económicas E.D. (3,49%)
12.000 - 13.500	Trabajo (85,81%)	Activ. económicas E.O. act. no agrarias (3,95%)	Activ. económicas E.D. (3,07%)
13.500 - 15.000	Trabajo (85,91%)	Activ. económicas E.O. act. no agrarias (4,29%)	Activ. económicas E.D. (2,94%)
15.000 - 16.500	Trabajo (85,75%)	Activ. económicas E.O. act. no agrarias (4,18%)	Activ. económicas E.D. (3,02%)
16.500 - 18.000	Trabajo (86,05%)	Activ. económicas E.O. act. no agrarias (3,73%)	Activ. económicas E.D. (3,03%)
18.000 - 19.500	Trabajo (86,01%)	Activ. económicas E.O. act. no agrarias (3,47%)	Activ. económicas E.D. (3,07%)
19.500 - 21.000	Trabajo (85,91%)	Activ. económicas E.O. act. no agrarias (3,22%)	Activ. económicas E.D. (3,19%)
21.000 - 22.500	Trabajo (87,21%)	Activ. económicas E.D. (2,93%)	Activ. eco. E.O. no agrarias (2,68%)
22.500 - 24.000	Trabajo (87,80%)	Activ. económicas E.D. (2,84%)	Activ. eco. E.O. no agrarias (2,30%)
24.000 - 25.500	Trabajo (87,51%)	Activ. económicas E.D. (2,98%)	Activ. eco. E.O. no agrarias (2,16%)
25.500 - 27.000	Trabajo (88,26%)	Activ. económicas E.D. (2,87%)	Capital mobiliario (1,90%)
27.000 - 28.500	Trabajo (88,26%)	Activ. económicas E.D. (2,91%)	Capital mobiliario (1,95%)
28.500 - 30.000	Trabajo (87,90%)	Activ. económicas E.D. (3,05%)	Capital mobiliario (2,06%)
30.000 - 33.000	Trabajo (88,19%)	Activ. económicas E.D. (2,95%)	Capital mobiliario (2,12%)
33.000 - 36.000	Trabajo (85,90%)	Activ. económicas E.D. (3,71%)	Capital mobiliario (2,55%)
36.000 - 39.000	Trabajo (84,08%)	Activ. económicas E.D. (4,29%)	G/P patrim. más 1 año (3,12%)

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)		1º elemento	2º elemento	3º elemento
39.000 - 42.000	Trabajo (82,80%)	Activ. económicas E.D. (4,77%)	G/P patrim. más 1 año (3,67%)	
42.000 - 45.000	Trabajo (81,60%)	Activ. económicas E.D. (5,25%)	G/P patrim. más 1 año (4,18%)	
45.000 - 48.000	Trabajo (81,07%)	Activ. económicas E.D. (5,45%)	G/P patrim. más 1 año (4,59%)	
48.000 - 51.000	Trabajo (80,08%)	Activ. económicas E.D. (5,92%)	G/P patrim. más 1 año (4,95%)	
51.000 - 54.000	Trabajo (79,04%)	Activ. económicas E.D. (6,21%)	G/P patrim. más 1 año (5,47%)	
54.000 - 57.000	Trabajo (77,81%)	Activ. económicas E.D. (6,80%)	G/P patrim. más 1 año (5,94%)	
57.000 - 60.000	Trabajo (77,04%)	Activ. económicas E.D. (7,07%)	G/P patrim. más 1 año (6,39%)	
60.000 - 66.000	Trabajo (75,42%)	Activ. económicas E.D. (7,57%)	G/P patrim. más 1 año (7,20%)	
66.000 - 72.000	Trabajo (73,25%)	Activ. económicas E.D. (8,23%)	G/P patrim. más 1 año (8,15%)	
72.000 - 78.000	Trabajo (71,30%)	G/P patrim. más 1 año (9,37%)	Activ. económicas E.D. (8,89%)	
78.000 - 84.000	Trabajo (68,63%)	G/P patrim. más 1 año (10,21%)	Activ. económicas E.D. (9,89%)	
84.000 - 90.000	Trabajo (66,34%)	G/P patrim. más 1 año (11,62%)	Activ. económicas E.D. (10,24%)	
90.000 - 96.000	Trabajo (64,20%)	G/P patrim. más 1 año (12,56%)	Activ. económicas E.D. (11,14%)	
96.000 - 120.000	Trabajo (60,23%)	G/P patrim. más 1 año (14,95%)	Activ. económicas E.D. (11,78%)	
120.000 - 144.000	Trabajo (55,02%)	G/P patrim. más 1 año (18,08%)	Activ. económicas E.D. (12,53%)	
144.000 - 168.000	Trabajo (51,05%)	G/P patrim. más 1 año (20,64%)	Activ. económicas E.D. (13,16%)	
168.000 - 192.000	Trabajo (48,38%)	G/P patrim. más 1 año (23,69%)	Activ. económicas E.D. (12,91%)	
192.000 - 216.000	Trabajo (46,50%)	G/P patrim. más 1 año (25,56%)	Activ. económicas E.D. (12,31%)	
216.000 - 240.000	Trabajo (45,07%)	G/P patrim. más 1 año (26,41%)	Activ. económicas E.D. (12,53%)	
240.000 - 360.000	Trabajo (39,64%)	G/P patrim. más 1 año (31,56%)	Activ. económicas E.D. (12,84%)	
360.000 - 480.000	G/P patrim. más 1 año (37,20%)	Trabajo (31,70%)	Activ. económicas E.D. (14,12%)	
480.000 - 600.000	G/P patrim. más 1 año (41,81%)	Trabajo (24,31%)	Activ. económicas E.D. (17,19%)	
Más de 600.000	G/P patrim. más 1 año (59,48%)	Trabajo (15,89%)	Activ. económicas E.D. (12,33%)	
<b>Total</b>	<b>Trabajo (78,81%)</b>	<b>G/P patrim. más 1 año (8,24%)</b>	<b>Activ. económicas E.D. (4,88%)</b>	

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria 2006.

### Deducciones en la cuota. (1) RPF 2004 y 2006

Concepto	Nº de liquidaciones		Importe (miles de euros)		Media (euros)	
	2004	2006	2004	2006	2004	2006
	Tasas de variación		Tasas de variación		Tasas de variación	
<b>En la cuota íntegra</b>	-	-	6.806.781	6.098.962	-	-
Protección y difusión del Patrimonio Histórico	9.331	6.391	858	730	92	114
Donativos a determinadas entidades	1.594.663	1.794.516	111.362	123.124	70	69
Inversión en la vivienda habitual	-	-	5.253.301	5.695.960	-	-
Adquisición o rehabilitación	-	-	4.757.917	5.172.186	-	-
• Con financiación ajena	5.270.957	6.660.067	4.429.616	4.886.879	840	860
• Sin financiación ajena	445.669	398.109	328.402	286.486	737	717
Construcción o ampliación	300.620	323.475	261.731	294.362	837	910
Obras en viviendas de minusválidos	-	-	4.977	4.393	-	-
• Con financiación ajena	3.850	3.315	3.961	2.869	870	866
• Sin financiación ajena	2.199	1.992	1.626	1.623	739	765
Cantidades depositadas en cuentas vivienda	280.467	267.641	238.676	226.041	861	873
Actividades económicas:	-	-	59.479	63.967	-	-
• Incentivos y estímulos a la inversión empresarial (2)	7.993	8.076	9.979	10.041	1.248	1.243
• Dotaciones reserva inversiones en Canarias	2.101	2.187	47.806	52.267	22.764	23.899
• Rendim. venta bienes corporales en Canarias	425	392	1.694	1.660	3.957	4.233
Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	36.278	38.468	91.181	101.647	2.513	2.642
Cantidades en cuentas ahorro-empresa	1.668	1.741	1.811	1.829	1.092	1.050

Continúa

Continuación

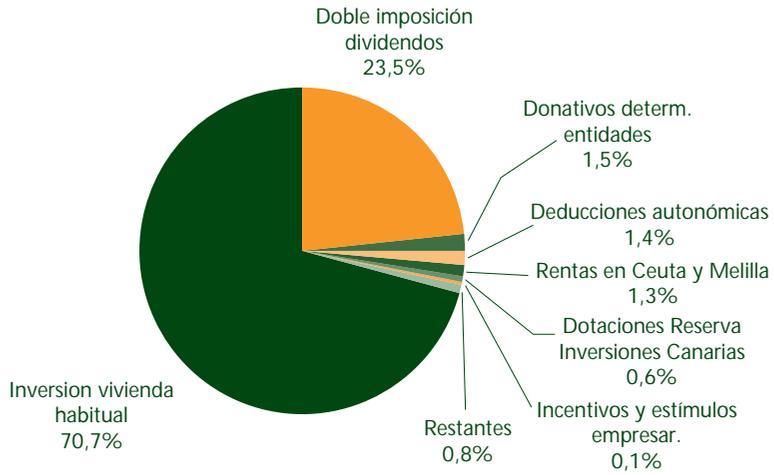
Concepto	Nº de liquidaciones		Importe (miles de euros)		Media (euros)	
	2004	2006	2004	2006	2004	2006
Deducciones autonómicas	682.760	813.448	87.789	109.699	129	135
<b>En la cuota líquida</b>	-	-	<b>1.861.486</b>	<b>1.866.801</b>	-	-
Doble imposición dividendos	2.256.283	2.330.166	1.584.862	1.895.553	702	813
Doble imposición internacional	-	-	37.230	43.691	-	-
• Rentas obtenidas y gravadas en extranjero	25.813	36.447	36.837	42.321	1.427	1.161
• Transparencia fiscal internacional	877	1.160	393	1.371	448	1.182
Doble imposición derechos imagen	76	79	449	661	5.907	8.371
Compensación arrendatarios vivienda habitual	90.413	79.828	31.317	28.603	346	358
Compensación deducción adquisición vivienda habitual	27.779	22.172	14.461	11.752	521	530
Retenciones deducibles de rendimientos bonificados	47.225	58.521	10.004	11.213	212	192
<b>Pérdida derecho deducciones e intereses demora</b>	-	-	<b>-26.887</b>	<b>-35.678</b>	-	-
<b>Total</b>	-	-	<b>7.267.218</b>	<b>8.062.764</b>	<b>10,86%</b>	-

(1) No se incluye la deducción por maternidad, aplicable en la cuota diferencial.

(2) Se incluyen: las deducciones establecidas en el impuesto sobre Sociedades para las actividades económicas en la estimación directa: las aplicables a los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en estimación objetiva por las inversiones y gastos realizados para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación; los incentivos fiscales relacionados con los siguientes acontecimientos de excepcional interés público: "Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000", "Proyecto cartuja 93", "Año Santo Jacobo 1999", "Salamanca Capital Europea de la Cultura 2000", "Proyecto Cartuja 93", "Forum Universal de las Culturas Barcelona 2004", "Año Santo Jacobo 2004", "Caravaca Jubilar 2003", "XV Juegos del Mediterraneo. Almería 2005", "IV Centenario del Quijote", "Copa América 2007", "Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa", "Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela" y "Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekin 2008", y por último deducciones por inversiones realizadas en Canarias a las que se refiere la Ley 20/1991.

Fuente: Informe Anual de Recaudación Tributaria, 2006.

### Distribución porcentual de las deducciones por conceptos (excluida la deducción por maternidad) IRPF 2005



## Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial. IRPF 2005

Deducciones	Nº de liquidaciones	Importe	
		Miles de euros	% sobre el total
Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnología	591	498	4,96
Fomento de las tecnologías de la información y la comunicación	2.545	1.039	10,35
Actividades de exportación	102	161	1,60
Inversiones del artículo 38 del TRLIS (1)	85	136	1,35
Inversiones medioambientales	594	1.441	114,35
Gastos en formación profesional	840	190	1,90
Creación de empleo para trabajadores minusválidos	50	59	0,58
Contribuciones empresariales a planes de pensiones y aportaciones a patrimonios protegidos de discapacitados	24	16	0,16
Inversiones en la adquisición de activos fijos (Canarias)	2.379	3.649	36,34
Acontecimientos de excepcional interés público	8	11	0,11
Saldos pendientes de ejercicios anteriores	-	2.641	26,30
Inversiones en la adquisición de activos fijos (Canarias)	768	1.877	18,69
Resto de deducciones	-	764	7,61
Discrepancias estadísticas (2)	-	201	2,00
<b>Total</b>	<b>8.076</b>	<b>10.041</b>	<b>100,00</b>

(1) Inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores.

(2) Debidas a que en la suma de los importes cada una de las deducciones no coincide con el total.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT).

## Participación de las Comunidades Autónomas en el IRPF 2005

Conceptos	Estado		CCAA		Total
	Importe (miles euros)	% s/total	Importe (miles euros)	% s/total	Importe (miles euros)
<b>Cuota íntegra</b>	<b>38.634.531</b>	<b>64,98</b>	<b>20.820.667</b>	<b>35,02</b>	<b>59.455.198</b>
<b>Deducciones Integrales</b>	<b>5.338.832</b>	<b>67,21</b>	<b>2.604.227</b>	<b>32,79</b>	<b>7.943.059</b>
Protección y difusión del Patrimonio Histórico	489	67,00	241	33,00	730
Donativos a determinadas entidades	82.468	67,00	40.636	33,00	123.124
Inversión en vivienda habitual	3.816.261	67,00	1.879.699	33,00	5.695.960
Actividades económicas	42.858	67,00	21.109	33,00	63.967
Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla	68.104	67,00	33.544	33,00	101.647
Cantidades depositadas en cuentas ahorro-empresa	1.225	67,00	603	33,00	1.829
Doble imposición de dividendos	1.270.020	67,00	625.532	33,00	1.895.563
Doble imposición internacional	29.273	67,00	14.418	33,00	43.591
Doble imposición derechos de imagen	443	67,00	216	33,00	661
Compens. fiscal por deducciones en arrendam. de la viv. habitual	28.603	100,00	-	-	28.603
Compens. fiscal por deducciones en adquisición de la viv. habitual	11.752	100,00	-	-	11.752
Retenciones deducibles de rendimientos bonificados	11.219	100,00	-	-	11.219
Pérdida derecho deducción e intereses demora	-23.904	67,00	-11.774	33,00	-35.678
<b>Deducciones autonómicas</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>109.695</b>	<b>100,00</b>	<b>109.695</b>
Discrepancias estadísticas (1)	369.844	56,09	189.763	33,91	559.607
<b>Cuota resultante de la autoliquidación (CRA)</b>	<b>33.665.543</b>	<b>64,79</b>	<b>18.296.508</b>	<b>35,21</b>	<b>51.962.051</b>
Deducción por maternidad (DM)	558.801	100,00	-	-	558.801
<b>CRA - DM</b>	<b>33.106.743</b>	<b>64,41</b>	<b>18.296.508</b>	<b>35,59</b>	<b>51.403.250</b>

(1) Surgen, fundamentalmente, por la no aplicación de las deducciones consignadas por los contribuyentes en sus liquidaciones por insuficiencia parcial de cuota. El reparto entre el Estado y las Comunidades Autónomas se ha estimado a partir del peso de las distintas deducciones en uno y otro ámbito territorial.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT) y elaboración propia.

## Tipo medio y efectivo sobre la Renta, por tramos. IRPF 2005

Tramos de renta (euros)	Tipo medio (1)	Tipo efectivo (2)	Diferencia (3) = (1) - (2)
Menor o igual a 0	-	-	-
0 - 1.500	0,08%	-0,48%	0,56
1.500 - 3.000	0,05%	-0,33%	0,38
3.000 - 4.500	0,26%	-0,11%	0,37
4.500 - 6.000	0,59%	0,07%	0,51
6.000 - 7.500	0,64%	0,09%	0,55
7.500 - 9.000	1,84%	0,66%	0,98
9.000 - 10.500	3,32%	1,67%	1,64
10.500 - 12.000	5,02%	2,65%	2,18
12.000 - 13.500	6,73%	4,22%	2,61
13.500 - 15.000	8,03%	5,39%	2,64
15.000 - 16.500	9,12%	5,47%	2,64
16.500 - 18.000	10,13%	7,53%	2,60
18.000 - 19.500	11,12%	8,56%	2,56
19.500 - 21.000	12,02%	9,50%	2,52
21.000 - 22.500	13,07%	10,69%	2,39
22.500 - 24.000	13,92%	11,59%	2,33
24.000 - 25.500	14,59%	12,31%	2,28
25.500 - 27.000	15,33%	13,11%	2,22
27.000 - 28.500	15,86%	13,77%	2,10
28.500 - 30.000	16,38%	14,31%	2,07
30.000 - 33.000	17,02%	15,13%	1,89
33.000 - 36.000	17,96%	16,05%	1,90
36.000 - 39.000	18,95%	17,05%	1,91
39.000 - 42.000	19,89%	17,98%	1,91
42.000 - 45.000	20,77%	18,86%	1,92
45.000 - 48.000	21,53%	19,64%	1,89
48.000 - 51.000	22,21%	20,34%	1,87
51.000 - 54.000	22,79%	20,95%	1,85
54.000 - 57.000	23,39%	21,54%	1,85
57.000 - 60.000	24,05%	22,22%	1,84
60.000 - 66.000	24,90%	23,06%	1,85
66.000 - 72.000	25,93%	24,07%	1,86
72.000 - 78.000	26,73%	24,90%	1,84
78.000 - 84.000	27,46%	25,54%	1,92
84.000 - 90.000	27,96%	25,97%	1,99
90.000 - 96.000	28,45%	26,37%	2,08
96.000 - 120.000	29,23%	27,01%	2,23

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Tipo medio (1)	Tipo efectivo (2)	Diferencia (3) = (1) - (2)
120.000 - 144.000	30,27%	27,75%	2,52
144.000 - 168.000	30,87%	28,11%	2,76
168.000 - 192.000	31,02%	28,13%	2,90
192.000 - 216.000	31,20%	28,16%	3,04
216.000 - 240.000	31,62%	28,32%	3,31
240.000 - 360.000	31,38%	27,96%	3,42
360.000 - 480.000	30,92%	27,31%	3,61
480.000 - 600.000	30,21%	26,79%	3,42
Más de 600.000	26,30%	23,85%	2,45
<b>Total</b>	<b>16,06%</b>	<b>13,89%</b>	<b>2,18</b>

1. Tipo medio = cuota íntegra/renta.
2. Tipo efectivo = (cuota resultante de la autoliquidación-deducción por maternidad)/renta.
3. Los tipos medio y efectivo en el primer tramo no son representativos, debido a que el denominador de los mismos (la renta) es de signo negativo.
4. Los tipos efectivos negativos se deben al efecto de la deducción por maternidad.

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria 2006.

## Distribución de la base liquidable entre tributación individual y conjunta. IRPF 2005

Tramos de renta (euros)	Total			Individual			Conjunta			
	Importe miles euros	%	% . Acum	Importe miles euros	%	% . Acum	Importe miles euros	%	% . Acum	
Menor o igual a 0	-1.073.236	-0,46	-0,46	-544.139	-0,31	-0,31	-529.097	-0,93	-0,93	49,30
0 - 1.500	-832	0,00	-0,46	-138	0,00	-0,31	-694	0,00	-0,94	83,40
1.500 - 3.000	102	0,00	-0,46	505	0,00	-0,30	-403	0,00	-0,94	-383,89
3.000 - 4.500	20.552	0,01	-0,46	20.867	0,01	-0,29	-315	0,00	-0,94	-1,53
4.500 - 6.000	112.225	0,05	-0,40	112.215	0,06	-0,23	10	0,00	-0,94	0,01
6.000 - 7.500	269.212	0,11	-0,29	267.195	0,15	-0,08	2.017	0,00	-0,93	0,75
7.500 - 9.000	889.053	0,38	0,09	871.758	0,49	0,41	17.295	0,03	-0,90	1,95
9.000 - 10.500	2.204.695	0,94	1,03	2.145.436	1,20	1,61	59.260	0,10	-0,80	2,69
10.500 - 12.000	4.072.223	1,73	2,76	3.854.523	2,16	3,77	217.700	0,38	-0,41	5,35
12.000 - 13.500	5.866.638	2,49	5,26	5.250.334	2,94	6,72	606.203	1,07	0,65	10,34
13.500 - 15.000	6.912.854	2,94	8,20	5.822.971	3,27	9,98	1.089.884	1,92	2,58	15,77
15.000 - 16.500	7.250.905	3,09	11,28	5.817.305	3,26	13,25	1.433.600	2,53	5,11	19,77
16.500 - 18.000	7.620.218	3,24	14,53	5.893.459	3,31	16,55	1.726.719	3,05	8,16	22,66
18.000 - 19.500	7.729.638	3,29	17,82	5.866.541	3,28	19,84	1.873.097	3,31	11,46	24,23
19.500 - 21.000	7.590.278	3,23	21,05	5.682.212	3,19	23,02	1.908.067	3,48	18,31	23,93
21.000 - 22.500	8.250.856	3,51	24,56	6.276.664	3,52	26,54	1.974.193	3,48	21,85	23,97
22.500 - 24.000	8.370.978	3,56	28,12	6.364.700	3,57	30,11	2.006.278	3,54	21,85	23,97
24.000 - 25.500	7.953.020	3,38	31,51	5.979.013	3,35	33,46	1.974.007	3,48	25,34	24,82
25.500 - 27.000	8.079.016	3,44	34,94	6.145.504	3,45	36,91	1.933.512	3,41	28,75	23,93
27.000 - 28.500	7.735.365	3,29	38,24	5.813.779	3,26	40,17	1.921.586	3,35	32,14	24,84
28.500 - 30.000	7.248.406	3,09	41,32	5.421.006	3,04	43,21	1.827.400	3,23	35,37	25,21
30.000 - 33.000	14.213.700	6,05	47,37	10.491.572	5,88	49,10	3.722.128	6,57	41,94	26,19
33.000 - 36.000	11.060.298	4,71	52,08	8.123.468	4,56	53,65	2.936.830	5,18	47,12	26,55
36.000 - 39.000	8.994.831	3,83	55,90	6.578.663	3,69	57,34	2.416.179	4,26	51,38	26,86

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Total			Individual			Conjunta			
	Importe miles euros	%	% . Acum	Importe miles euros	%	% . Acum	Importe miles euros	%	% . Acum	s/total
39.000 - 42.000	7.586.859	3,23	59,14	5.549.422	3,11	60,45	2.047.437	3,61	55,00	26,95
42.000 - 45.000	6.545.597	2,79	61,92	4.744.757	2,68	63,13	1.770.840	3,13	58,12	27,05
45.000 - 48.000	5.782.614	2,46	64,38	4.232.043	2,37	65,50	1.1.650.571	2,74	60,86	26,81
48.000 - 51.000	6.204.522	2,21	66,60	3.814.147	2,14	67,64	1.390.375	2,45	63,31	26,71
51.000 - 54.000	4.618.524	1,97	68,56	3.37.109	1,88	69,54	1.241.415	2,15	65,50	26,88
54.000 - 57.000	4.111.035	1,75	70,31	2.993.334	1,68	71,22	1.117.700	1,97	67,48	27,19
57.000 - 60.000	3.685.076	1,57	71,89	2.702.869	1,52	72,73	992.207	1,75	68,23	26,85
60.000 - 66.000	6.280.133	2,67	74,56	4.571.188	2,56	75,30	1.708.945	3,02	72,24	27,21
66.000 - 72.000	5.152.390	2,19	76,75	3.735.200	2,09	77,39	1.417.190	2,50	74,74	27,51
72.000 - 78.000	4.264.148	1,81	78,57	3.082.012	1,73	79,12	1.182.135	2,09	76,83	27,72
78.000 - 84.000	3.506.135	1,49	80,06	2.532.242	1,42	80,54	973.893	1,72	78,55	27,78
84.000 - 90.000	2.946.118	1,25	81,31	2.108.224	1,18	81,72	837.894	1,48	80,03	28,44
90.000 - 96.000	2.493.875	1,06	82,37	1.798.894	1,01	82,73	694.981	1,23	81,25	27,87
96.000 - 120.000	7.103.114	3,02	85,40	5.072.899	2,84	85,57	2.030.215	3,58	84,84	28,58
120.000 - 144.000	4.527.643	1,93	87,32	3.218.356	1,80	87,38	1.309.285	2,31	87,15	28,92
144.000 - 168.000	3.180.002	1,35	88,68	2.276.692	1,29	88,66	903.310	1,59	88,74	28,41
168.000 - 192.000	2.401.119	1,02	89,70	1.723.889	0,97	89,62	677.230	1,20	89,94	28,20
192.000 - 216.000	1.941.118	0,78	90,48	1.322.628	0,74	90,57	518.490	0,92	90,85	28,16
216.000 - 240.000	1.499.931	0,64	91,12	1.100.801	0,62	90,88	399.130	0,70	91,56	26,61
240.000 - 360.000	4.756.489	2,02	93,15	3.513.806	1,97	92,85	1.242.683	2,15	93,75	26,13
360.000 - 480.000	2.607.759	1,11	94,26	1.905.649	1,07	94,02	702.110	1,24	94,98	26,92
480.000 - 600.000	1.811.321	0,77	95,03	1.335.467	0,75	94,77	475.854	0,84	95,83	26,27
Más de 600.000	11.687.258	4,97	100,00	9.324.425	5,23	100,00	2.362.833	4,17	100,00	20,22
<b>Total</b>	<b>234.872.877</b>	<b>100,00</b>		<b>178.311.488</b>	<b>100,00</b>		<b>68.881.182</b>	<b>100,00</b>		<b>24,11</b>

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT).

## Distribución de las principales magnitudes del impuesto entre tributación individual y conjunta. IRPF 2005

Variable	Importe total (miles de euros)		Individual		Conjunta	
	Importe total (miles de euros)	%	Importe total (miles de euros)	%	Importe total (miles de euros)	%
Rendimientos netos del trabajo	291.006.337		203.948.302	70,08	87.058.035	29,92
Rendimientos netos del capital inmobiliario	7.011.258		5.676.785	80,97	1.334.471	19,03
Rendimientos netos del capital mobiliario	12.879.583		9.882.208	76,73	2.997.375	23,27
Rendimientos de actividades económicas	28.608.775		18.139.052	63,41	10.446.713	36,99
Régimen de atribución de rentas	4.508.392		3.366.595	74,72	1.139.795	25,28
Rentas imputadas	1.688.206		1.061.701	63,64	606.505	36,36
Ganancias y pérdidas patrimoniales	24.509.903		18.328.182	74,78	6.181.720	25,22
<b>Renta</b>	<b>370.189.453</b>		<b>280.404.838</b>	<b>70,34</b>	<b>109.784.616</b>	<b>28,66</b>
Mínimo personal y familiar	82.384.162		45.046.315	54,68	37.337.847	45,32
<b>Base imponible</b>	<b>287.806.291</b>		<b>216.368.524</b>	<b>74,83</b>	<b>72.448.768</b>	<b>26,17</b>
Reducciones circunstancias laborales, personales y familiares	52.282.680		34.971.026	66,89	17.311.554	33,11
Reducciones aportaciones a patrimonios de discapacitados	4.602		3.085	67,04	1.517	32,96
Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social	7.327.957		5.039.066	68,77	2.288.872	31,23
Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos	455.737		346.775	76,09	108.952	23,91
<b>Base liquidable</b>	<b>234.972.677</b>		<b>178.311.488</b>	<b>76,89</b>	<b>58.661.182</b>	<b>24,11</b>
<b>Cuota íntegra</b>	<b>59.455.188</b>		<b>46.120.978</b>	<b>76,89</b>	<b>14.334.220</b>	<b>24,11</b>
Deducción por inversión en vivienda habitual	5.595.960		4.347.392	76,32	1.349.568	23,68
Deducción doble imposición de dividendos	1.895.553		1.578.164	83,26	317.389	16,74
Resto de deducciones y compensaciones fiscales (1)	461.240		322.539	69,93	138.701	30,07
Cuota resultante de la autoliquidación (CRA)	51.882.061		39.269.638	76,66	12.702.416	24,46
Pagos a cuenta	53.863.865		38.396.507	71,28	15.467.359	28,72
Deducción por maternidad (DM)	559.801		404.810	72,44	153.991	27,56
<b>CRA - DM</b>	<b>51.403.260</b>		<b>38.864.828</b>	<b>76,59</b>	<b>12.648.424</b>	<b>24,41</b>

Continúa

Continuación

Variable	Importe total (miles de euros)		Individual		Conjunta	
	Importe total (miles de euros)	%	Importe total (miles de euros)	%	Importe total (miles de euros)	%
Resultado de la liquidación	-2.003.942		797.122	-89,75	-2.801.064	139,76
Resultado positivo (a ingresar)	7.966.727		6.386.526	80,18	1.579.200	19,82
Resultado negativo (a devolver)	-9.969.668		-5.599.404	56,06	-4.380.264	43,94
<b>Ratios</b>						
Tipo medio de gravamen (2)	25,30%		23,50%		25,30%	
Tipo efectivo de gravamen (3)	21,88%		21,79%		22,15%	

(1) Incluye las deducciones por inversiones y gastos en protección y difusión de Patrimonio Histórico: donativos, incentivos y estímulos a la inversión empresarial rentas obtenidas en Ceuta y Melilla; cantidades depositadas en cuentas ahorro-empresa doble imposición internacional y de derechos de imagen así como las deducciones autonómicas; las compensaciones fiscales por arrendamiento y adquisición de vivienda habitual las retenciones deducibles de rendimientos bonificados y la pérdida de derecho de aplicación de determinadas deducciones con los intereses de demora correspondientes. Se excluye la deducción por maternidad.

(2) Resultados del cociente: cuota integral base liquidable.

(3) Resultado del cociente: cuota resultante de la autoliquidación - deducción por maternidad base liquidable.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT) y elaboración propia.

## Distribución de las principales magnitudes del impuesto por Comunidades Autónomas. IRPF 2005

Comunidades Autónomas	Liquidaciones		Renta		Base imponible		Base liquidable	
	Número	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total
Andalucía	2.811.278	16,44	53.474.305	14,45	38.873.737	13,51	30.878.255	13,14
Aragón	629.856	3,68	13.296.943	3,59	10.386.514	3,61	8.355.917	3,56
Illes Balears	406.207	2,37	8.795.801	2,38	6.940.220	2,41	5.718.083	2,43
Canarias	678.972	3,97	13.343.630	3,60	10.036.445	3,49	8.110.111	3,45
Cantabria	248.429	1,45	5.274.668	1,42	4.079.503	1,42	3.297.252	1,40
Castilla-La Mancha	747.514	4,37	13.594.347	3,67	9.756.489	3,39	7.625.965	3,25
Castilla y León	1.118.166	6,54	21.307.459	5,76	15.969.008	5,55	12.527.332	5,33
Cataluña	3.140.041	18,36	75.931.012	20,51	61.557.543	21,39	51.330.612	21,85
Extremadura	417.719	2,44	6.697.516	1,81	4.565.333	1,59	3.445.511	1,47
Galicia	1.089.112	6,37	20.018.218	5,41	14.879.313	5,17	11.575.097	4,93
Comunidad de Madrid	2.665.189	15,58	74.048.214	20,00	61.585.903	21,40	52.665.079	22,41
Región de Murcia	497.029	2,91	9.739.835	2,63	7.196.401	2,50	5.642.033	2,40
Principado de Asturias	483.252	2,83	9.899.447	2,67	7.603.008	2,64	5.999.678	2,55
Comunidad Valenciana	1.979.575	11,57	40.485.431	10,94	31.024.538	10,78	25.054.009	10,66
La Rioja	145.665	0,85	3.029.009	0,82	2.356.118	0,82	1.903.358	0,81
Ceuta	23.118	0,14	637.759	0,17	508.724	0,18	434.599	0,18
Melilla	21.339	0,12	554.649	0,15	437.391	0,15	368.564	0,16
País Vasco y Navarra	se	se	se	se	se	se	se	se
No residentes	se	se	se	se	se	se	se	se
<b>Total</b>	<b>17.106.088</b>	<b>100</b>	<b>370.188.463</b>	<b>100</b>	<b>287.806.281</b>	<b>100</b>	<b>234.872.877</b>	<b>100</b>

se: secreto estadístico

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT) y elaboración propia.

### Distribución de las principales magnitudes del impuesto por provincias. IRPF 2005

Provincias	Liquidaciones		Renta		Base imponible		Base liquidable	
	Número	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total
Albacete	149.812	0,88	2.630.657	0,71	1.862.174	0,65	1.437.461	0,61
Alicante	630.679	3,69	11.994.674	3,24	8.909.543	3,10	7.091.252	3,02
Almería	214.921	1,25	4.001.777	1,08	2.924.344	1,02	2.344.347	1,00
Ávila	66.058	0,39	1.115.794	0,30	790.964	0,27	602.309	0,26
Badajoz	246.461	1,44	3.975.109	1,07	2.685.836	0,93	2.033.255	0,87
Illes Balears	406.207	2,37	8.795.801	2,38	6.940.220	2,41	5.718.083	2,43
Barcelona	2.364.762	13,82	59.398.638	16,05	48.591.934	16,86	40.818.441	17,37
Burgos	178.192	1,04	3.590.255	0,97	2.763.829	0,96	2.190.335	0,93
Cáceres	171.258	1,00	2.722.407	0,74	1.878.497	0,65	1.412.257	0,60
Cádiz	396.713	2,32	7.811.165	2,11	5.640.033	1,96	4.486.263	1,91
Castellón	255.310	1,49	5.615.646	1,52	4.431.883	1,54	3.658.214	1,56
Ciudad Real	183.093	1,07	3.261.348	0,88	2.287.682	0,79	1.772.301	0,75
Córdoba	303.206	1,77	5.261.873	1,42	3.695.102	1,28	2.850.406	1,21
A Coruña	469.054	2,74	9.101.436	2,46	6.893.928	2,40	5.444.691	2,32
Cuenca	80.421	0,47	1.254.654	0,34	847.947	0,29	630.363	0,27
Girona	287.078	1,68	6.292.591	1,70	4.990.312	1,73	4.091.344	1,74
Granada	319.112	1,87	5.919.726	1,60	4.280.442	1,49	3.391.224	1,44
Guadalajara	90.057	0,53	2.016.980	0,54	1.584.152	0,55	1.305.475	0,55
Huelva	165.343	0,97	2.986.089	0,81	2.118.021	0,74	1.641.498	0,70
Huesca	102.428	0,60	1.963.913	0,53	1.492.543	0,52	1.167.933	0,50
Jaén	259.077	1,51	4.137.238	1,12	2.774.429	0,96	2.082.786	0,89
León	210.114	1,23	3.895.232	1,05	2.888.108	1,00	2.217.415	0,94
Lleida	179.576	1,05	3.546.968	0,96	2.729.223	0,95	2.158.230	0,92
La Rioja	145.665	0,85	3.029.009	0,82	2.355.118	0,82	1.903.358	0,81
Lugo	143.253	0,84	2.246.886	0,61	1.592.991	0,55	1.173.793	0,50
Madrid	2.665.189	15,58	74.048.214	20,00	61.585.903	21,40	52.665.079	22,41
Málaga	507.584	2,97	10.172.575	2,75	7.609.164	2,64	6.138.503	2,61

Continúa

Continuación

Provincias	Liquidaciones		Renta		Base imponible		Base liquidable	
	Número	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total	Importe (miles de euros)	% s/total
Murcia	497.029	2,91	9.739.835	2,63	7.196.401	2,50	5.642.033	2,40
Orense	121.564	0,71	1.973.387	0,53	1.414.038	0,49	1.054.789	0,45
Asturias	483.252	2,83	9.899.447	2,67	7.603.008	2,64	5.999.676	2,55
Palencia	77.737	0,45	1.400.585	0,38	1.030.789	0,36	794.164	0,34
Las Palmas	364.184	2,13	7.262.142	1,96	5.487.392	1,91	4.457.601	1,90
Pontevedra	355.241	2,08	6.696.510	1,81	4.978.357	1,73	3.901.824	1,66
Salamanca	149.396	0,87	2.785.577	0,75	2.060.012	0,72	1.619.833	0,69
Santa Cruz Tenerife	314.788	1,84	6.081.488	1,64	4.549.053	1,58	3.652	1,55
Cantabria	248.429	1,45	5.274.668	1,42	4.079.503	1,42	3.297.252	1,40
Segovia	65.597	0,38	1.230.218	0,33	914.624	0,32	720.767	0,31
Sevilla	645.322	3,77	13.183.862	3,56	9.832.203	3,42	7.943.228	3,38
Soria	45.205	0,26	804.795	0,22	600.052	0,21	456.893	0,19
Tarragona	308.625	1,80	6.692.815	1,81	5.246.074	1,82	4.262.597	1,81
Teruel	65.866	0,39	1.158.377	0,31	849.927	0,30	644.121	0,27
Toledo	244.131	1,43	4.430.708	1,20	3.174.539	1,10	2.480.365	1,06
Valencia	1.093.586	6,39	22.875.111	6,18	17.683.112	6,14	14.304.544	6,09
Valladolid	247.246	1,45	5.234.609	1,41	4.050.518	1,41	3.273.518	1,39
Zamora	78.576	0,45	1.250.393	0,34	870.112	0,30	652.451	0,28
Zaragoza	461.562	2,70	10.174.653	2,75	8.044.045	2,79	6.543.863	2,78
Ceuta	23.118	0,14	637.759	0,17	508.724	0,18	434.599	0,18
Melilla	21.339	0,12	554.649	0,15	437.391	0,15	368.564	0,16
País Vasco y Navarra	se	se	se	se	se	se	se	se
No Residentes	se	se	se	se	se	se	se	se
<b>Total</b>	<b>17.105.088</b>	<b>100,00</b>	<b>370.189.453</b>	<b>100,00</b>	<b>287.805.291</b>	<b>100,00</b>	<b>2.34.972.677</b>	<b>100,00</b>

se: secreto estadístico.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT) y elaboración propia.

### Distribución de las principales magnitudes del impuesto por provincias. IRPF 2005

Provincias	Cuota íntegra		CRA - DM (1)		Tipo Medio (2)	Tipo Efectivo (3)
	Importe (miles de euros)	%	Importe (miles de euros)	%		
Albacete	343.205	0,58	290.604	0,57	23,88%	20,22%
Alicante	1.710.142	2,88	1.446.181	2,82	24,12%	20,42%
Almería	547.954	0,92	468.190	0,91	23,37%	19,97%
Ávila	142.403	0,24	121.215	0,24	23,64%	20,13%
Badajoz	477.191	0,80	406.804	0,79	23,47%	20,01%
Illes Balears	1.442.461	2,43	1.245.835	2,42	25,23%	21,79%
Barcelona	10.652.497	17,92	9.300.330	18,09	26,10%	22,78%
Burgos	532.046	0,89	447.428	0,87	24,29%	20,43%
Cáceres	333.893	0,56	284.821	0,55	23,64%	20,17%
Cádiz	1.066.411	1,79	922.503	1,79	23,77%	20,56%
Castellón	872.945	1,47	754.417	1,47	23,86%	20,62%
Ciudad Real	412.229	0,69	353.537	0,69	23,26%	19,95%
Córdoba	674.769	1,13	591.063	1,15	23,67%	20,74%
A Coruña	1.357.073	2,28	1.190.668	2,32	24,92%	21,87%
Cuenca	148.876	0,25	127.272	0,25	23,62%	20,19%
Girona	1.014.025	1,71	876.665	1,71	24,78%	21,43%
Granada	841.406	1,42	724.162	1,41	24,81%	21,35%
Guadalajara	309.683	0,52	263.815	0,51	23,72%	20,21%
Huelva	392.128	0,66	340.577	0,66	23,89%	20,75%
Huesca	278.105	0,47	237.593	0,46	23,81%	20,34%
Jaén	484.935	0,82	422.240	0,82	23,28%	20,27%
León	530.171	0,89	455.678	0,89	23,91%	20,55%
Lleida	522.776	0,88	452.661	0,88	24,22%	20,97%
La Rioja	462.236	0,78	382.570	0,74	24,29%	20,10%
Lugo	278.248	0,47	247.853	0,48	23,71%	21,12%
Madrid	14.306.855	24,06	12.564.919	24,44	27,17%	23,86%
Málaga	1.493.291	2,51	1.286.645	2,50	24,33%	20,96%
Murcia	1.355.630	2,28	1.155.610	2,25	24,03%	20,48%

Continúa

Continuación

Provincias	Cuota íntegra		CRA - DM (1)		Tipo Medio (2)	Tipo Efectivo (3)
	Importe (miles de euros)	%	Importe (miles de euros)	%		
Orense	255.186	0,43	223.871	0,44	24,19%	21,22%
Asturias	1.474.164	2,48	1.286.830	2,51	24,57%	21,48%
Palencia	186.784	0,31	158.591	0,31	23,52%	19,97%
Las Palmas	1.117.855	1,88	935.670	1,82	25,08%	20,99%
Pontevedra	950.671	1,60	830.457	1,62	24,35%	21,28%
Salamanca	398.183	0,67	340.821	0,66	24,58%	21,04%
Santa Cruz Tenerife	921.440	1,55	778.457	1,51	25,23%	21,31%
Cantabria	830.313	1,40	699.268	1,36	25,18%	21,21%
Segovia	174.238	0,29	147.822	0,29	24,17%	20,51%
Sevilla	1.988.396	3,34	1.731.838	3,37	25,03%	21,80%
Soria	107.344	0,18	90.009	0,18	23,49%	19,70%
Tarragona	1.049.178	1,76	903.301	1,76	24,61%	21,19%
Teruel	152.770	0,26	132.976	0,26	23,72%	20,64%
Toledo	585.518	0,98	493.435	0,96	23,61%	19,89%
Valencia	3.498.025	5,88	2.999.120	5,83	24,45%	20,97%
Valladolid	797.079	1,34	677.844	1,32	24,35%	20,71%
Zamora	152.374	0,26	129.492	0,25	23,35%	19,85%
Zaragoza	1.609.455	2,71	1.383.826	2,69	24,59%	21,15%
Ceuta	114.227	0,19	46.023	0,09	26,28%	10,59%
Melilla	97.036	0,16	37.714	0,07	26,32%	10,23%
País Vasco y Navarra	se	se	se	se	se	se
No Residentes	se	se	se	se	se	se
<b>Total</b>	<b>59.455.198</b>	<b>100,00</b>	<b>51.403.250</b>	<b>100,00</b>	<b>25,30%</b>	<b>21,88%</b>

se: secreto estadístico.

(1) CRA-DM = Cuota resultante de la autoliquidación - Deducción por maternidad.

(2) Tipo medio = Cuota íntegra/Base liquidable.

(3) Tipo efectivo = (Cuota resultante de la autoliquidación - Deducción por maternidad)/Base liquidable.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT) y elaboración propia.

Principales magnitudes. IRPF 2004 y 2005 (Importe en millones de euros)

Variable	2004	2005	Tasas de variación
<b>Total liquidaciones</b>	<b>16.474.150</b>	<b>17.105.082</b>	<b>3,83%</b>
Liquidaciones individuales	11.500.355	12.216.400	6,23%
Liquidaciones conjuntas	4.973.795	4.888.888	-1,71%
<b>Renta</b>	<b>337.288</b>	<b>370.189</b>	<b>9,75%</b>
<b>Mínimo personal y familiar (1)</b>	<b>80.462</b>	<b>82.384</b>	<b>2,39%</b>
<b>Base imponible</b>	<b>256.826</b>	<b>287.805</b>	<b>12,06%</b>
<b>Reducción por rendimientos del trabajo (1)</b>	<b>38.928</b>	<b>40.351</b>	<b>3,65%</b>
<b>Base liquidable</b>	<b>206.945</b>	<b>234.973</b>	<b>13,54%</b>
<b>Cuota íntegra</b>	<b>52.570</b>	<b>59.455</b>	<b>13,10%</b>
<b>Tipo medio (2) TM</b>			
TM s/renta	15,59%	16,06%	0,47%
TM s/base liquidable	25,40%	25,30%	-0,10%
<b>Total deducciones</b>	<b>7.257</b>	<b>8.053</b>	<b>10,96%</b>
Deducción por inversión en vivienda habitual	5.253	5.696	8,43%
Deducción por dividendos	1.585	1.896	19,80%
<b>Cuota resultante de la autoliquidación</b>	<b>45.794</b>	<b>51.962</b>	<b>13,47%</b>
<b>Pagos a cuenta</b>	<b>48.780</b>	<b>53.864</b>	<b>10,42%</b>
<b>Deducción por maternidad</b>	<b>483</b>	<b>559</b>	<b>15,68%</b>
<b>CRA-DM</b>	<b>45.311</b>	<b>51.403</b>	<b>13,45%</b>
<b>Tipo efectivo (4) (TE)</b>			
TE s/renta	13,43%	13,89%	0,46%
TE s/base liquidable	21,90%	21,88%	-0,02%
<b>Resultado de la liquidación</b>	<b>-3.063</b>	<b>-2.004</b>	<b>34,57%</b>
<b>A ingresar</b>			
<i>Número de liquidaciones</i>	<i>3.539.879</i>	<i>3.881.786</i>	<i>9,66%</i>
<i>Importe</i>	<i>6.421</i>	<i>7.966</i>	<i>24,05%</i>
<b>A devolver</b>			
<i>Número de liquidaciones</i>	<i>12.841.998</i>	<i>13.127.752</i>	<i>2,23%</i>
<i>Importe</i>	<i>9.484</i>	<i>9.970</i>	<i>5,12%</i>

(1) Importe aplicado por los contribuyentes en sus liquidaciones.

(2) Tipo medio=Cuota íntegra/renta o base liquidable.

(3) Excluida la deducción por maternidad.

(4) Tipo efectivo=(Cuota resultante de la autoliquidación-Deducción por maternidad)/renta o base liquidable.

Fuente: Departamento de Informática Tributaria (AEAT) y elaboración propia.

## IRPF 2005. Modelos ordinario, simplificado y 104

### Rendimientos de actividades económicas en estimación directa

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe			
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida	Cuanta (miles €)	Media por liquidación €	Sin acum.%	Proporción sobre total partida	Sin acum.%	Media por liquidación €
		Acuml. %			Acuml. %	Acuml. %		
Menor o igual a 0	69.520	4,76	4,76	-994.217	-5,42	-5,42	-14.301	-14.301
0 - 1.500	35.484	2,43	7,19	-4087	-0,02	-5,44	-115	-115
1.500 - 3.000	42.859	2,94	10,13	46.183	0,25	-5,19	1.078	1.078
3.000 - 4.500	53.216	3,65	13,78	117074	0,64	-4,55	2.200	2.200
4.500 - 6.000	63.216	4,33	18,11	204.477	1,11	-3,44	3.235	3.235
6.000 - 7.500	74.245	5,09	23,19	310.695	1,69	-1,74	4.185	4.185
7.500 - 9.000	76.524	5,24	28,44	383.514	2,09	0,35	5.012	5.012
9.000 - 10.500	75.637	5,18	33,62	436.650	2,38	2,73	5.773	5.773
10.500 - 12.000	72.306	4,95	38,57	464.578	2,53	5,26	6.425	6.425
12.000 - 13.500	68.021	4,66	43,23	476.106	2,59	7,85	6.999	6.999
13.500 - 15.000	62.234	4,26	47,50	472.537	2,57	10,43	7.593	7.593
15.000 - 16.500	56.663	3,88	51,38	463.870	2,53	12,95	8.186	8.186
16.500 - 18.000	51.372	3,52	54,90	452.221	2,46	15,42	8.803	8.803
18.000 - 19.500	45.948	3,15	58,05	434.041	2,36	17,78	9.446	9.446
19.500 - 21.000	42.036	2,88	60,93	419.760	2,29	20,07	9.986	9.986
21.000 - 22.500	37.532	2,57	63,50	395.118	2,15	22,22	10.527	10.527
22.500 - 24.000	34.270	2,35	65,85	372.736	2,03	24,25	10.876	10.876
24.000 - 25.500	31.454	2,16	68,00	360.376	1,96	26,22	11.457	11.457
25.500 - 27.000	28.958	1,98	69,99	341.981	1,86	28,08	11.810	11.810
27.000 - 28.500	26.676	1,83	71,81	326.139	1,78	29,86	12.226	12.226
28.500 - 30.000	24.793	1,70	73,51	313.044	1,71	31,56	16.626	16.626
30.000 - 33.000	44.247	3,03	76,54	581.410	3,17	34,73	13.140	13.140
33.000 - 36.000	38.472	2,64	79,18	553.479	3,02	37,75	14.387	14.387
36.000 - 39.000	32.449	2,22	81,40	509.142	2,77	40,52	15.691	15.691

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida		Cuantía (miles €)	Proporción sobre total partida		Media por liquidación €
		Sin acum%	Acum. %		Sin acum%	Acum. %	
39.000 - 42.000	27.786	1,90	83,31	469.283	2,56	43,08	16.889
42.000 - 45.000	24.578	1,68	84,99	438.093	2,39	45,46	17.825
45.000 - 48.000	21.205	1,45	86,44	396.836	2,16	47,63	18.714
48.000 - 51.000	19.274	1,32	87,76	383.032	2,09	49,71	19.873
51.000 - 54.000	16.797	1,15	88,91	353.405	1,93	51,64	21.040
54.000 - 57.000	15.215	1,04	89,96	341.717	1,86	53,50	22.459
57.000 - 60.000	13.278	0,91	90,87	316.374	1,72	55,22	22.827
60.000 - 66.000	22.260	1,53	92,39	570.924	3,11	58,33	25.648
66.000 - 72.000	17.731	1,21	93,61	503.637	2,74	61,08	28.404
72.000 - 78.000	14.193	0,97	94,58	446.149	2,43	63,51	31.434
78.000 - 84.000	11.351	0,78	95,36	404.768	2,21	65,71	35.659
84.000 - 90.000	8.969	0,61	95,97	349.409	1,90	67,62	38.957
90.000 - 96.000	7.302	0,50	96,47	319.479	1,74	69,36	43.752
96.000 - 120.000	18.269	1,25	97,72	949.201	5,17	74,53	51.957
120.000 - 144.000	9.586	0,66	98,38	630.809	3,44	77,97	65.805
144.000 - 168.000	5.567	0,38	98,76	458.878	2,50	80,47	82.428
168.000 - 192.000	3.650	0,25	99,01	336.425	1,83	82,30	92.171
192.000 - 216.000	2.405	0,16	98,18	244.003	1,33	83,63	101.457
216.000 - 240.000	1.764	0,12	99,30	200.724	1,09	84,72	113.789
240.000 - 360.000	4.445	0,30	99,60	642.876	3,50	88,23	144.629
360.000 - 480.000	1.825	0,13	99,73	382.147	2,08	90,31	209.396
480.000 - 600.000	1.120	0,06	99,80	320.261	1,74	92,05	285.948
Más de 600.000	2.870	0,20	100,00	1.458.314	7,95	100,00	508.123
<b>Total</b>	<b>1.459.572</b>	<b>100,00</b>		<b>18.353.572</b>	<b>100,00</b>		<b>12.575</b>

Fuente: AEAT.

IRPF 2005. Modelos ordinario, simplificado y 104

Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (no agrarias)

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe			
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida		Cuanta (miles €)	Proporción sobre total partida		Media por liquidación €	
		Sin acum%	Acuml. %		Sin acum%	Acuml.%		
Menor o igual a 0	9.107	1,40	1,40	-94.338	-1,25	-1,25	-10.359	
0 - 1.500	4.721	0,72	2,12	355	0,00	-1,24	75	
1.500 - 3.000	17.704	1,18	3,30	12.266	0,16	-1,08	1.592	
3.000 - 4.500	11.383	1,74	5,04	33.145	0,44	-0,64	2.912	
4.500 - 6.000	18.121	2,78	7,82	76.220	1,01	0,37	4.206	
6.000 - 7.500	28.010	4,29	12,11	153.007	2,02	2,39	5.463	
7.500 - 9.000	45.146	6,92	19,03	310.716	4,11	6,50	6.882	
9.000 - 10.500	55.985	8,58	27,61	453.230	5,99	12,49	8.096	
10.500 - 12.000	55.617	8,52	36,13	503.350	6,68	19,17	9.056	
12.000 - 13.500	59.163	9,07	45,20	612.637	8,10	27,26	10.335	
13.500 - 15.000	59.308	9,09	54,28	690.353	9,13	36,39	11.640	
15.000 - 16.500	50.882	7,80	62,08	641.242	8,48	44,87	12.603	
16.500 - 18.000	41.470	6,35	68,44	556.859	7,36	52,23	13.428	
18.000 - 19.500	34.386	5,27	73,70	491.777	6,50	58,73	14.302	
19.500 - 21.000	27.897	4,27	77,98	422.443	5,58	64,31	15.143	
21.000 - 22.500	22.777	3,49	81,47	361.435	4,78	69,09	15.868	
22.500 - 24.000	18.153	2,78	84,25	301.545	3,99	73,08	16.611	
24.000 - 25.500	15.039	2,30	86,56	261.691	3,46	76,54	17.401	
25.500 - 27.000	12.130	1,86	88,41	219.564	2,90	79,44	18.101	
27.000 - 28.500	10.081	1,54	89,96	189.049	2,50	81,94	18.753	
28.500 - 30.000	8.340	1,28	91,24	159.632	2,11	84,05	19.140	
30.000 - 33.000	13.263	2,03	93,27	265.538	3,51	87,56	20.021	
33.000 - 36.000	9.275	1,42	94,69	192.108	2,54	90,10	20.712	
36.000 - 39.000	6.842	1,05	95,74	147.371	1,95	92,04	21.539	

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida		Cuantía (miles €)	Proporción sobre total partida		Media por liquidación €
		Sin acum%	Acum. %		Sin acum%	Acum. %	
39.000 - 42.000	5.021	0,77	96,51	110.660	1,46	93,51	22.039
42.000 - 45.000	3.853	0,59	97,10	85.528	1,13	94,64	22.198
45.000 - 48.000	2.893	0,44	97,54	64.871	0,86	95,50	22.424
48.000 - 51.000	2.267	0,35	97,89	52.029	0,69	96,18	22.951
51.000 - 54.000	1.850	0,28	98,17	42.687	0,56	96,75	23.074
54.000 - 57.000	1.499	0,23	98,40	34.132	0,45	97,20	22.770
57.000 - 60.000	1.210	0,19	98,59	24.431	0,36	97,56	22.670
60.000 - 66.000	1.810	0,28	98,87	39.837	0,53	98,09	22.010
66.000 - 72.000	1.330	0,20	99,07	29.294	0,39	98,48	22.025
72.000 - 78.000	974	0,15	99,22	20.818	0,28	98,75	21.373
78.000 - 84.000	757	0,12	99,33	15.076	0,20	98,95	19.916
84.000 - 90.000	609	0,09	99,43	13.058	0,17	99,12	21.442
90.000 - 96.000	495	0,08	99,50	9.720	0,13	99,25	19.636
96.000 - 120.000	1.176	0,18	99,68	21.500	0,28	99,54	18.282
120.000 - 144.000	639	0,10	99,78	11.755	0,16	99,69	18.396
144.000 - 168.000	385	0,06	99,84	6.887	0,09	99,78	17.887
168.000 - 192.000	226	0,03	99,88	3.581	0,05	99,83	15.846
192.000 - 216.000	165	0,03	99,90	2.494	0,03	99,86	15.027
216.000 - 240.000	112	0,02	99,92	1.487	0,02	99,88	13.281
240.000 - 360.000	268	0,04	99,96	4.533	0,06	99,94	16.915
360.000 - 480.000	99	0,02	99,97	1.765	0,02	99,96	17.828
480.000 - 600.000	58	0,01	99,98	745	0,01	99,97	12.846
Más de 600.000	111	0,02	100,00	1.918	0,03	100,00	17.282
<b>Total</b>	<b>652.608</b>	<b>100,00</b>		<b>7.565.004</b>	<b>100,00</b>		<b>11.592</b>

Fuente: AEAT.

IRPF 2005. Modelos ordinario, simplificado y 104

Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (agrarias)

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida	Cuanta (miles €)	Proporción sobre total partida	Media por liquidación €		
		Sin acum% Acuml. %		Sin acum% Acuml.%			
Menor o igual a 0	6.890	0,65	0,65	-26.504	-0,99	-0,99	-3.847
0 - 1.500	29.005	2,75	3,40	14.026	0,52	-0,46	484
1.500 - 3.000	30.297	2,87	6,28	44.251	1,65	1,18	1.461
3.000 - 4.500	38.514	3,65	9,93	80.687	3,00	4,19	2.095
4.500 - 6.000	53.874	5,11	15,04	119.125	4,43	8,62	2.211
6.000 - 7.500	99.483	9,43	24,47	162.693	6,05	14,67	1.635
7.500 - 9.000	114.733	10,88	35,35	191.128	7,11	21,79	1.666
9.000 - 10.500	89.952	8,53	43,88	197.528	7,35	29,14	2.196
10.500 - 12.000	77.879	7,38	51,26	199.245	7,41	36,55	2.558
12.000 - 13.500	69.786	6,62	57,88	184.765	6,88	43,43	2.648
13.500 - 15.000	61.917	5,87	63,75	165.574	6,16	49,59	2.674
15.000 - 16.500	52.508	4,98	68,73	147.622	5,49	55,08	2.811
16.500 - 18.000	45.712	4,33	73,06	134.393	5,00	60,08	2.940
18.000 - 19.500	38.507	3,65	76,72	119.024	4,43	64,51	3.091
19.500 - 21.000	30.946	2,93	79,65	102.288	3,81	68,32	3.305
21.000 - 22.500	25.985	2,46	82,11	89.976	3,35	71,67	3.463
22.500 - 24.000	22.159	2,10	84,22	78.304	2,91	74,58	3.534
24.000 - 25.500	18.826	1,79	86,00	66.359	2,47	77,05	3.525
25.500 - 27.000	16.368	1,55	87,55	58.511	2,18	79,23	3.575
27.000 - 28.500	14.570	1,38	88,93	52.754	1,96	81,19	3.621
28.500 - 30.000	12.896	1,22	90,16	46.357	1,73	82,92	3.595
30.000 - 33.000	22.466	2,13	92,29	78.046	2,90	85,82	3.474

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida	Cuantía (miles €)	Proporción sobre total partida	Media por liquidación €		
		Sin acum% Acuml. %		Sin acum% Acuml.%			
33.000 - 36.000	16.822	1,60 93,88	62.263	2,32 88,14	3.701		
36.000 - 39.000	11.798	1,12 95,00	50.529	1,88 90,02	4.283		
39.000 - 42.000	8.600	0,82 95,82	38.982	1,45 91,47	4.533		
42.000 - 45.000	6.551	0,61 96,44	30.272	1,13 92,59	4.621		
45.000 - 48.000	5.063	0,48 96,91	25.034	0,93 93,53	4.945		
48.000 - 51.000	4.177	0,40 97,31	20.802	0,77 94,30	4.980		
51.000 - 54.000	3.432	0,33 97,64	18.074	0,67 94,97	5.266		
54.000 - 57.000	2.859	0,27 97,91	15.128	0,56 95,54	5.291		
57.000 - 60.000	2.312	0,22 98,13	12.884	0,48 96,02	5.573		
60.000 - 66.000	3.483	0,33 98,46	17.433	0,65 96,66	5.005		
66.000 - 72.000	2.632	0,25 98,71	16.151	0,60 97,26	6.136		
72.000 - 78.000	1.963	0,19 98,90	10.924	0,41 97,67	5.565		
78.000 - 84.000	1.524	0,14 99,04	9.526	0,35 98,03	6.250		
84.000 - 90.000	1.173	0,11 99,15	6.789	0,25 98,28	5.788		
90.000 - 96.000	1.010	0,10 99,25	6.597	0,25 98,52	6.532		
96.000 - 120.000	2.433	0,23 99,48	14.212	0,53 99,05	5.841		
120.000 - 144.000	1.312	0,12 99,60	6.049	0,23 99,28	4.611		
144.000 - 168.000	842	0,08 99,68	3.552	0,13 99,41	4.219		
168.000 - 192.000	548	0,05 99,73	2.699	0,10 99,51	4.926		
192.000 - 216.000	443	0,04 99,78	2.150	0,06 99,59	4.852		
216.000 - 240.000	300	0,03 99,80	1.789	0,07 99,66	5.962		
240.000 - 360.000	864	0,06 99,89	4.042	0,15 99,81	4.678		
360.000 - 480.000	397	0,04 99,92	1.593	0,06 99,87	4.013		
480.000 - 600.000	252	0,02 99,95	1.137	0,04 99,91	4.510		
Más de 600.000	555	0,05 100,00	2.439	0,09 100,00	4.394		
<b>Total</b>	<b>1.054.618</b>	<b>100,00</b>	<b>2.687.199</b>	<b>100,00</b>	<b>2.548</b>		

Fuente: AEAT.

IRPF 2005. Modelos ordinario, simplificado y 104

Régimen de atribución de rentas. Actividades económicas

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida		Cuanta (miles €)	Proporción sobre total partida		Media por liquidación €
		Sin acum%	Acuml. %		Sin acum%	Acuml.%	
Menor o igual a 0	10.354	3,24	3,24	-108.195	-2,90	-2,90	-10.450
0 - 1.500	5.668	1,76	5,02	-1.473	-0,04	-2,94	-260
1.500 - 3.000	6.952	2,18	7,20	6.652	0,18	-2,76	957
3.000 - 4.500	8.852	2,77	9,97	18.034	0,48	2,28	2.037
4.500 - 6.000	11.302	2,54	13,52	35.133	0,94	-1,34	3.109
6.000 - 7.500	14.548	4,56	18,08	59.988	1,61	0,27	4.123
7.500 - 9.000	16.725	5,24	23,32	83.137	2,23	2,50	4.971
9.000 - 10.500	17.386	5,45	28,77	101.038	2,71	5,21	5.811
10.500 - 12.000	17.701	5,55	34,31	118.559	3,17	8,39	6.677
12.000 - 13.500	17.113	5,36	39,60	127.559	3,42	11,81	7.454
13.500 - 15.000	16.149	5,06	44,74	131.563	3,53	15,34	8.147
15.000 - 16.500	15.084	4,73	49,46	132.618	3,56	18,90	5.392
16.500 - 18.000	10.014	4,39	53,86	136.804	3,67	22,57	9.762
18.000 - 19.500	13.216	4,24	58,00	141.741	3,80	26,37	10.725
19.500 - 21.000	11.719	3,67	61,67	131.053	3,52	39,89	11.183
21.000 - 22.500	10.347	3,24	64,91	121.480	3,26	33,15	11.741
22.500 - 24.000	9.329	2,92	67,84	112.139	3,01	36,16	12.021
24.000 - 25.500	8.287	2,60	70,43	103.775	2,78	38,94	12.523
25.500 - 27.000	7.200	2,26	72,69	93.037	2,50	41,44	12.922
27.000 - 28.500	6.457	2,03	74,72	82.290	2,21	43,65	12.725
28.500 - 50.000	5.711	1,79	76,51	77.393	2,06	45,73	13.552
30.000 - 33.000	9.996	3,13	79,64	135.145	3,63	49,35	13.520
33.000 - 36.000	8.108	2,54	82,18	115.561	3,10	52,43	14.253

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida		Cuantía (miles €)	Proporción sobre total partida		Media por liquidación €
		Sin acum%	Acum. %		Sin acum%	Acum. %	
36.000 - 39.000	6.833	2,14	84,32	101.931	2,74	55,19	14.910
39.000 - 42.000	5.639	1,77	86,09	90.454	2,43	57,62	16.041
42.000 - 45.000	4.672	1,46	87,55	78.593	2,11	59,73	16.822
45.000 - 48.000	3.865	1,21	88,76	68.576	1,84	61,57	17.743
48.000 - 51.000	3.402	1,07	89,83	63.605	1,71	63,27	18.696
51.000 - 54.000	3.020	0,95	90,78	60.074	1,61	64,89	19.892
54.000 - 57.000	2.604	0,82	91,59	52.063	1,40	66,28	19.994
57.000 - 60.000	2.246	0,70	92,30	46.798	1,26	67,54	20.836
60.000 - 66.000	3.707	1,16	93,46	86.242	2,31	69,85	23.265
66.000 - 72.000	3.056	0,95	94,42	75.891	2,04	71,89	24.834
72.000 - 78.000	2.374	0,74	95,16	61.343	1,65	73,54	25.840
78.000 - 84.000	1.913	0,60	95,76	52.408	1,41	74,94	27.395
84.000 - 90.000	1.582	0,50	96,25	48.077	1,29	76,23	30.390
90.000 - 96.000	1.290	0,40	96,65	42.562	1,14	77,37	32.994
96.000 - 120.000	3.314	1,04	97,70	124.617	3,34	80,72	37.603
120.000 - 144.000	1.944	0,61	98,31	88.606	2,38	83,10	45.579
144.000 - 166.000	1.161	0,36	98,67	56.838	1,53	84,62	48.999
168.000 - 192.000	746	0,23	98,90	39.468	1,06	85,68	52.906
192.000 - 216.000	529	0,17	99,07	32.455	0,87	86,55	61.351
216.000 - 240.000	313	0,10	99,71	18.815	0,50	87,06	60.113
240.000 - 360.000	1.008	0,32	99,48	78.467	2,11	89,16	77.844
360.000 - 480.000	508	0,16	99,64	67.771	1,82	90,98	133.408
480.000 - 600.000	303	0,09	99,74	58.050	1,56	92,54	191.585
Más de 600.000	835	0,25	100,00	178.008	7,46	100,00	332.944
<b>Total</b>	<b>319.092</b>	<b>100,00</b>		<b>3.726.435</b>	<b>100,00</b>		<b>11.678</b>

Fuente: AEAT.

IRPF 2005. Modelo ordinario, simplificado y 104  
Deducciones autonómicas en la cuota íntegra

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida	Cuanta (miles €)	Proporción sobre total partida	Media por liquidación €		
		Sin acum% Acuml. %		Sin acum% Acuml.%			
Menor o igual a 0	29	0,00	0,00	5	0,00	0,00	183
0 - 1.500	2.484	0,31	0,31	278	0,25	0,26	112
1.500 - 3.000	600	0,07	0,38	89	0,08	0,34	149
3.000 - 4.500	1.233	0,15	0,53	172	0,16	0,50	140
4.500 - 6.000	2.866	0,35	0,89	326	0,30	0,79	114
6.000 - 7.500	7.134	0,88	1,76	778	0,71	1,50	109
7.500 - 9.000	9.213	1,13	2,90	885	0,81	2,31	96
9.000 - 10.500	29.037	3,57	6,47	2.707	2,47	4,78	93
10.500 - 12.000	59.994	7,38	13,84	6.123	5,58	10,36	102
12.000 - 13.500	73.925	9,09	22,93	8.240	7,51	17,87	111
13.500 - 15.000	73.185	9,00	31,93	8.767	7,99	25,86	120
15.000 - 16.500	65.495	8,05	39,98	8.482	7,73	35,60	130
16.500 - 18.000	57.453	7,06	47,04	8.553	7,80	41,39	149
18.000 - 19.500	51.809	6,37	53,41	8.200	7,48	48,87	158
19.500 - 21.000	47.790	5,87	59,28	7.793	7,10	55,97	163
21.000 - 22.500	43.426	5,34	64,62	7.439	6,78	62,75	171
22.500 - 24.000	36.884	4,53	69,16	6.249	5,70	68,45	169
24.000 - 25.500	28.207	3,47	72,62	3.784	3,45	71,90	134
25.500 - 27.000	25.705	3,16	75,78	3.457	3,15	75,05	134
27.000 - 28.500	24.000	2,95	78,74	3.326	3,03	78,06	139
28.500 - 30.000	19.924	2,45	81,18	2.877	2,62	80,71	144
30.000 - 33.000	32.080	3,94	85,13	4.661	4,25	84,95	145
33.000 - 36.000	21.016	2,58	87,71	2.927	2,67	87,62	139

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida	Cuantía (miles €)	Proporción sobre total partida	Media por liquidación €		
	Sin acum%	Acum. %	Sin acum%	Acum. %			
36.000 - 39.000	15.614	1,92	89,63	2.098	1,91	89,54	134
39.000 - 42.000	12.137	1,49	91,12	1.627	1,48	91,02	134
42.000 - 45.000	9.725	1,20	92,32	1.283	1,17	92,19	132
45.000 - 48.000	8.152	1,00	93,32	1.105	1,01	93,20	136
48.000 - 51.000	6.806	0,84	94,16	915	0,83	94,03	134
51.000 - 54.000	5.846	0,72	94,88	788	0,72	94,75	135
54.000 - 57.000	4.795	0,59	95,47	651	0,59	95,34	136
57.000 - 60.000	4.086	0,50	95,97	535	0,49	95,83	131
60.000 - 66.000	6.352	0,78	96,75	840	0,77	96,60	132
66.000 - 72.000	4.765	0,59	97,33	623	0,57	97,16	131
72.000 - 78.000	3.522	0,43	97,77	463	0,42	97,59	132
78.000 - 84.000	2.818	0,35	98,11	379	0,35	97,93	134
84.000 - 90.000	2.210	0,27	98,39	294	0,27	98,20	133
90.000 - 96.000	1.690	0,21	98,59	222	0,20	98,40	131
96.000 - 120.000	4.255	0,52	99,12	588	0,54	98,94	138
120.000 - 144.000	2.097	0,26	99,37	293	0,27	99,20	140
144.000 - 168.000	1.208	0,15	99,52	160	0,15	99,35	132
168.000 - 192.000	887	0,11	99,63	127	0,12	99,46	143
192.000 - 216.000	578	0,07	99,70	85	0,08	99,54	148
216.000 - 240.000	391	0,05	99,75	52	0,05	99,59	133
240.000 - 360.000	973	0,12	99,87	168	0,15	99,74	173
360.000 - 480.000	349	0,04	99,91	66	0,06	99,80	188
480.000 - 600.000	218	0,03	99,94	52	0,05	99,85	240
Más de 600.000	485	0,06	100,00	164	0,15	100,00	338
<b>Total</b>	<b>813.448</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>109.695</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>135</b>

Fuente: AEAT.

## Modelos Ordinario, Simplificado y 104. IRPF 2005

### Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos actividades económicas

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe		
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida	Cuanta (miles €)	Proporción sobre total partida	Media por liquidación €		
		Sin acum% Acuml. %		Sin acum% Acuml.%			
<= a 0	16.814	1,01	14.564	0,55	866		
0 - 1.500	33.640	2,02	7.279	0,27	216		
1.500 - 3.000	39.708	2,38	12.165	0,46	306		
3.000 - 4.500	50.862	3,05	19.719	0,74	388		
4.500 - 6.000	68.577	4,12	28.090	1,06	410		
6.000 - 7.500	110.344	6,63	37.775	1,42	342		
7.500 - 9.000	128.846	7,74	45.676	1,72	355		
9.000 - 10.500	109.711	6,59	49.919	1,88	455		
10.500 - 12.000	99.540	5,98	54.447	2,05	547		
12.000 - 13.500	91.597	5,50	55.137	2,07	602		
13.500 - 15.000	83.619	5,02	55.548	2,09	664		
15.000 - 16.500	74.355	4,46	55.435	2,09	746		
16.500 - 18.000	66.781	4,01	54.801	2,06	821		
18.000 - 19.500	58.432	3,51	53.586	2,02	917		
19.500 - 21.000	50.498	3,03	52.745	1,98	1.045		
21.000 - 22.500	44.465	2,67	51.374	1,93	1.155		
22.500 - 24.000	39.827	2,39	49.119	1,85	1.233		
24.000 - 25.500	35.684	2,14	48.156	1,81	1.350		
25.500 - 27.000	32.396	1,95	46.049	1,73	1.421		
27.000 - 28.500	29.855	1,79	44.878	1,69	1.503		
28.500 - 30.000	27.341	1,64	43.195	1,63	1.580		
30.000 - 33.000	48.697	2,92	82.091	3,09	1.686		

Continúa

Continuación

Tramos de renta (euros)	Liquidaciones				Importe			
	Número	Proporción sobre liquidaciones y partida		Cuantía (miles €)	Proporción sobre total partida		Media por liquidación €	
		Sin acum%	Acuml. %		Sin acum%	Acuml. %		
33.000 - 36.000	40.968	2,46	83,01	79.657	3,00	39,18	1.944	
36.000 - 39.000	33.044	1,98	84,99	75.059	2,82	42,01	2.271	
39.000 - 42.000	27.547	1,65	86,65	70.013	2,63	44,64	2.542	
42.000 - 45.000	23.834	1,43	88,08	66.634	2,51	47,15	2.796	
45.000 - 48.000	20.257	1,22	89,30	60.695	2,28	49,43	2.996	
48.000 - 51.000	18.208	1,09	90,39	58.265	2,19	51,63	3.200	
51.000 - 54.000	15.928	0,96	91,34	55.975	2,11	53,73	3.514	
54.000 - 57.000	14.121	0,85	92,19	52.962	1,99	55,73	3.751	
57.000 - 60.000	12.369	0,74	92,94	50.955	1,92	57,64	4.120	
60.000 - 66.000	20.436	1,23	94,16	89.934	3,38	61,03	4.401	
66.000 - 72.000	16.165	0,97	95,13	80.782	3,04	64,07	4.997	
72.000 - 78.000	12.799	0,77	95,90	71.539	2,69	66,76	5.589	
78.000 - 84.000	10.080	0,61	96,51	63.086	2,37	69,13	6.259	
84.000 - 90.000	7.943	0,48	96,98	54.682	2,06	71,19	6.884	
90.000 - 96.000	6.394	0,38	97,37	49.286	1,85	73,04	7.708	
96.000 - 120.000	15.633	0,94	98,31	140.494	5,29	78,33	8.987	
120.000 - 144.000	7.911	0,47	98,78	84.731	3,19	81,52	10.711	
144.000 - 168.000	4.565	0,27	99,06	59.429	2,24	83,75	13.018	
168.000 - 192.000	3.003	0,18	99,24	42.787	1,61	85,36	14.248	
192.000 - 216.000	2.025	0,12	99,36	30.515	1,15	86,51	15.069	
216.000 - 240.000	1.448	0,09	99,44	24.184	0,91	87,42	16.702	
240.000 - 360.000	3.853	0,23	99,68	77.517	2,92	90,34	20.119	
360.000 - 480.000	1.708	0,10	99,78	45.989	1,73	92,07	26.926	
480.000 - 600.000	1.092	0,07	99,84	36.814	1,39	93,46	33.713	
Más de 600.000	2.607	0,16	100,00	173.940	6,54	100,00	66.720	
<b>Total</b>	<b>1.665.527</b>	<b>100,00</b>		<b>2.657.672</b>	<b>100,00</b>		<b>1.596</b>	

Fuente: AEAT.

## IRPF 2005 por Comunidades Autónomas y ciudades con Estatuto de Autonomía

### Deducciones autonómicas en la cuota

Comunidad / Ciudad Autónoma	Liquidaciones			Importe		
	Número	Proporción respecto a		Absoluto (miles euros)	Proyección /total partida %	Media (euros)
		Total y	Total			
		partida %	liquid.%			
Andalucía	108.696	13,36	0,66	7.384	6,37	68
Aragón	355	0,04	0,00	128	0,12	362
Illes Balears	35.794	4,40	0,22	3.629	3,31	101
Canarias	71.701	8,81	0,44	13.134	11,97	183
Cantabria	7.068	0,87	0,04	695	0,63	-
Castilla-La Mancha	12.439	1,53	0,08	1.171	1,07	94
Castilla y León	47.149	5,80	0,29	5.411	4,93	115
Cataluña	111.727	13,73	0,68	20.037	18,27	179
Extremadura	71.032	8,73	0,43	8.776	8,00	124
Galicia	45.753	5,62	0,28	8.355	7,62	183
Comunidad de Madrid	101.853	12,52	0,62	18.926	17,25	186
Región de Murcia	25.248	3,10	0,15	2.966	2,70	117
Principado de Asturias	20.827	2,56	0,13	1.856	1,69	89
Comunidad Valenciana	140.087	17,22	0,85	15.418	14,05	110
La Rioja	13.719	1,69	0,08	1.810	1,65	132
Ceuta	0	0,00	0,00	0	0,00	-
Melilla	0	0,00	0,00	0	0,00	-
No residentes	0	0,00	0,00	0	0,00	-
<b>Total</b>	<b>813.448</b>	<b>100,00</b>	<b>4,94</b>	<b>109.695</b>	<b>100,00</b>	<b>135</b>

Fuente: AEAT.

## Cuota resultante de la autoliquidación

Comunidad / Ciudad Autónoma	Liquidaciones			Importe		
	Número	Proporción respecto a		Absoluto (miles euros)	Proyección /total partida %	Media (euros)
		Total y partida %	Total liquid.%			
Andalucía	1.975.470	15,35	11,99	6.576.229	12,66	3.329
Aragón	477.812	3,71	2,90	1.772.907	3,41	3.710
Illes Balears	315.837	2,45	1,92	1.260.939	2,43	3.992
Canarias	512.480	3,98	3,11	1.737.813	3,34	3.391
Cantabria	189.308	1,47	1,15	706.138	1,36	3.730
Castilla-La Mancha	515.843	4,01	3,13	1.550.160	2,98	3.005
Castilla y León	804.815	6,25	4,89	2.595.125	4,99	3.224
Cataluña	2.516.284	19,55	15,27	11.646.625	22,41	4.629
Extremadura	268.208	2,08	1,63	704.015	1,35	2.624
Galicia	780.223	6,06	4,74	2.523.202	4,86	3.234
Com. de Madrid	2.194.991	17,05	13,32	12.668.431	24,38	5.772
Región de Murcia	350.164	2,72	2,13	1.172.847	2,26	3.349
Princ. de Asturias	368.124	2,86	2,23	1.298.943	2,50	3.529
Com. Valenciana	1.454.686	11,30	8,83	5.266.363	10,14	3.620
La Rioja	109.469	0,85	0,66	386.911	0,74	3.534
Ceuta	18.967	0,15	0,12	46.914	0,09	2.473
Melilla	16.511	0,13	0,10	38.637	0,07	2.340
No residentes	1.904	0,01	0,01	9.843	0,02	5.170
<b>Total</b>	<b>12.871.168</b>	<b>100,00</b>	<b>78,13</b>	<b>51.962.051</b>	<b>100,00</b>	<b>4.037</b>

Fuente: AEAT.

## IRPF 2005 por provincias

Provincia	Liquidaciones			Importe		
	Número	Proporción respecto a		Absoluto (miles euros)	Proyección /total partida %	Media (euros)
		Total y partida %	Total liquid.%			
Albacete	137.226	0,85	0,83	1.746.346	0,66	12.726
Alicante	588.326	3,65	3,57	8.094.335	3,05	13.758
Almería	196.132	1,22	1,19	2.520.780	0,95	12.852
Ávila	60.380	0,37	0,37	750.994	0,28	12.438
Badajoz	221.456	1,37	1,34	2.560.184	0,97	11.561
Illes Balears	388.684	2,41	2,36	6.346.619	2,39	16.328
Barcelona	2.280.066	14,14	13,84	44.765.424	16,88	19.633
Burgos	169.410	1,05	1,03	2.628.199	0,99	15.514
Cáceres	155.525	0,96	0,94	1.791.010	0,68	11.516
Cádiz	366.916	2,28	2,23	5.173.253	1,95	14.099
Castellón	243.963	1,51	1,48	3.752.233	1,41	15.380
Ciudad Real	167.526	1,04	1,02	2.090.320	0,79	12.478
Córdoba	279.444	1,73	1,70	3.436.894	1,30	12.299
A Coruña	436.649	2,71	2,65	6.444.273	2,43	14.758
Cuenca	72.350	0,45	0,44	812.090	0,31	11.224
Girona	276.087	1,71	1,68	4.553.100	1,72	16.492
Granada	290.227	1,80	1,76	3.951.169	1,49	13.614
Guadalajara	85.258	0,53	0,52	1.367.807	0,52	16.043
Huelva	153.123	0,95	0,93	1.995.839	0,75	13.034
Huesca	96.262	0,60	0,58	1.381.586	0,52	14.352
Jaén	233.302	1,45	1,42	2.593.799	0,98	11.118
León	196.108	1,22	1,19	2.751.295	1,04	14.029
Lleida	169.138	1,05	1,03	2.496.254	0,94	14.759
La Rioja	138.150	0,86	0,84	2.149.305	0,81	15.558
Lugo	128.369	0,8	0,78	1.518.528	0,57	11.829
Madrid	2.568.718	15,93	15,59	56.756.241	21,40	22.095
Málaga	470.410	2,92	2,86	6.880.149	2,59	14.626
Murcia	464.121	2,88	2,82	6.492.219	2,45	13.988
Ourense	110.676	0,69	0,67	1.357.755	0,51	12.268
Asturias	451.834	2,8	2,74	7.246.484	2,73	16.038
Palencia	72.489	0,45	0,44	980.728	0,37	13.529
Las Palmas	345.081	2,14	2,09	5.212.960	1,97	15.106
Pontevedra	331.862	2,06	2,01	4.669.317	1,76	14.070
Salamanca	138.412	0,86	0,84	1.956.882	0,74	14.138
S.C.Tenerife	295.401	1,83	1,79	4.371.180	1,65	14.797
Cantabria	234.462	1,45	1,42	3.825.373	1,44	16.316
Segovia	61.057	0,38	0,37	863.047	0,33	14.135

Continúa

Continuación

Provincia	Liquidaciones			Importe		
	Número	Proporción respecto a		Absoluto (miles euros)	Proyección /total partida %	Media (euros)
		Total y partida %	Total liquid.%			
Sevilla	603.739	3,74	3,66	9.132.889	3,44	15.127
Soria	42.495	0,26	0,26	566.623	0,21	13.334
Tarragona	294.843	1,83	1,79	4.805.038	1,81	16.297
Teruel	61.690	0,38	0,37	811.762	0,31	13.159
Toledo	227.864	1,41	1,38	2.944.257	1,11	12.921
Valencia	1.036.603	6,43	6,29	15.899.925	5,99	15.338
Valladolid	232.466	1,44	1,41	3.758.831	1,42	16.169
Zamora	70.533	0,44	0,43	829.301	0,31	11.758
Zaragoza	438.224	2,72	2,66	7.303.165	2,75	16.665
Ceuta	22.047	0,14	0,13	476.147	0,18	21.597
Melilla	19.807	0,12	0,12	416.137	0,16	21.010
No residente	2.278	0,01	0,01	46.376	0,02	20.358
<b>Total</b>	<b>16.127.189</b>	<b>100,00</b>	<b>97,89</b>	<b>265.274.420</b>	<b>100,00</b>	<b>16.449</b>

Fuente: AEAT.

## IRPF 2005 por Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía

### Base imponible general

Comunidad / Ciudad Autónoma	Liquidaciones			Importe		
	Número	Proporción respecto a		Absoluto (miles euros)	Proyección /total partida %	Media (euros)
		Total y	Total			
		partida %	liquid.%			
Andalucía	2.593.293	16,08	15,74	35.684.771	13,45	13.760
Aragón	596.176	3,70	3,62	9.496.512	3,58	15.929
Illes Balears	388.684	2,41	2,36	6.346.619	2,39	16.328
Canarias	640.482	3,97	3,89	9.584.140	3,61	14.964
Cantabria	234.462	1,45	1,42	3.8253.373	1,44	16.316
Castilla-La Mancha	690.224	4,28	4,19	8.960.820	3,38	12.982
Castilla y León	1.043.350	6,47	6,33	15.085.900	5,69	14.459
Cataluña	3.020.134	18,73	18,33	56.619.817	21,34	18.747
Extremadura	376.981	2,34	2,29	4.351.194	1,64	11.542
Galicia	1.007.556	6,25	6,12	13.989.874	5,27	13.885
Comunidad de Madrid	2.568.718	15,93	15,59	56.756.241	21,40	22.095
Región de Murcia	464.121	2,88	2,82	6.492.219	2,45	13.988
Principado de Asturias	451.834	2,80	2,74	7.246.484	2,73	16.038
Comunidad Valenciana	1.868.892	11,59	11,34	27.746.493	10,46	14.846
La Rioja	138.150	0,86	0,84	2.149.305	0,81	15.558
Ceuta	22.047	0,14	0,13	476.147	0,18	21.597
Melilla	19.807	0,12	0,12	416.137	0,16	21.010
No residentes	2.278	0,01	0,01	46.376	0,02	20.358
<b>Total</b>	<b>16.127.189</b>	<b>100,00</b>	<b>97,89</b>	<b>265.274.420</b>	<b>100,00</b>	<b>16.449</b>

Fuente: AEAT.

IRPF 2005 por Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía  
Base imponible especial

Comunidad / Ciudad Autónoma	Liquidaciones			Importe		
	Número	Proporción respecto a		Absoluto (miles euros)	Proyección /total partida %	Media (euros)
		Total y partida %	Total liquid.%			
Andalucía	211.574	11,90	1,28	3.188.966	14,15	15.073
Aragón	102.407	5,76	0,62	890.002	3,95	8.691
Illes Balears	32.741	1,84	0,20	593.602	2,63	18.130
Canarias	45.627	2,57	0,28	452.305	2,01	9.913
Cantabria	29.623	1,67	0,18	254.129	1,13	8.579
Castilla-La Mancha	74.844	4,21	0,45	795.669	3,53	10.631
Castilla y León	142.498	8,01	0,86	883.108	3,92	6.197
Cataluña	338.254	19,02	2,05	4.937.726	21,92	14.598
Extremadura	34.446	1,94	0,21	214.139	0,95	6.217
Galicia	110.930	6,24	0,67	889.439	3,95	8.018
Comunidad de Madrid	349.159	19,64	2,12	4.829.662	21,44	13.832
Región de Murcia	37.791	2,13	0,23	704.182	3,13	18.634
Principado de Asturias	54.051	3,04	0,33	356.524	1,58	6.596
Comunidad Valenciana	186.440	10,48	1,13	3.278.046	14,55	17.582
La Rioja	22.935	1,29	0,14	206.814	0,92	9.017
Ceuta	2.340	0,13	0,01	32.578	0,14	13.922
Melilla	2.337	0,13	0,01	21.255	0,09	9.095
No residentes	184	0,01	0,00	2.727	0,01	14.819
<b>Total</b>	<b>1.778.181</b>	<b>100,00</b>	<b>10,79</b>	<b>22.530.871</b>	<b>100,00</b>	<b>12.671</b>

Fuente: AEAT.

## IRPF 2005 por Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía

### Liquidaciones totales, individuales y conjuntas por Delegaciones

Delegaciones	Liquidaciones				
	Totales	Individual	% sobre total	Conjunta	%
Andalucía	2.947.780	1.957.443	66,40	990.337	33,60
Aragón	651.111	493.625	75,81	157.486	24,19
Illes Balears	425.462	336.751	79,15	88.711	20,85
Canarias	713.462	517.025	72,47	196.437	27,53
Cantabria	259.168	185.387	71,53	73.781	28,47
Castilla-La Mancha	791.020	520.836	65,84	270.184	34,16
Castilla y León	1.159.722	830.935	71,65	328.787	28,35
Cataluña	3.253.497	2.554.882	78,53	698.615	21,47
Extremadura	434.591	288.852	66,47	145.739	33,53
Galicia	1.138.813	832.359	73,09	306.454	26,91
Comunidad de Madrid	2.771.381	2.131.696	76,92	639.685	23,08
Región de Murcia	528.566	366.008	69,25	162.558	30,75
Principado de Asturias	499.191	349.100	69,93	150.091	30,07
Comunidad Valenciana	2.066.637	1.524.026	73,74	542.611	26,26
La Rioja	151.382	115.588	76,36	35.794	23,64
Nacional	17.840.783	13.036.296	73,07	4.804.487	26,93

Fuente: AEAT.

## Rendimiento de actividades económicas. Ejercicio 2006

### Estadísticas por rendimientos de actividades económicas

Estimación	Nº liquidaciones	Importe (ED)	Importe (ONA)	Importe (OA)
Est. Directa (ED)	1.420.769	19.338.057.705,26		
Obj. no Agra. (ONA)	604.903		7.091.692.739,84	
Obj. Agraria (OA)	977.321			2.972.364.405,70
(ED) y (OA)	41.392	349.048.332,61		95.322.706,67
(ONA) y (OA)	34.855		370.641.514,51	74.290.137,78
(ED) y (ONA)	18.353	33.445.649,06	200.842.279,26	
(ED) y (ONA) y (OA)	1.112	1.700.959,61	11.634.578,47	2.390.004,99
<b>Total</b>	<b>3.098.705</b>	<b>19.722.252.646,54</b>	<b>7.674.811.112,08</b>	<b>3.144.367.255,14</b>

Fuente: AEAT.

### Datos económicos del impuesto. Total Nacional (euros)

	Número	Importe	Media
Datos económicos	17.828.171	379.495.472.605	21.286
Rendimientos del trabajo	16.096.595	318.281.375.316	19.773
Rendimientos del capital mobiliario	15.563.124	16.185.616.260	1.040
Rentas inmobiliarias	4.651.158	1.860.642.492	400
Rendimientos de capital inmobiliario	1.394.223	7.546.645.465	5.413
Rendimientos de actividades económicas	3.098.705	30.541.431.014	9.856

Fuente: AEAT.

## Anexo 4. Beneficios fiscales. IRPF 2008

### Beneficios fiscales 2008 en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Concepto	Número Beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura %
<b>A. Reducciones en la base imponible</b>	-	11.327,11	68,6
A.1 Rendimientos del trabajo	16.209.630	7.034,74	35,4
A.2 Prolongación laboral	34.094	17,57	0,1
A.3 Movilidad geográfica	18.986	9,01	0,0
A.4 Discapacidad de trabajadores activos	214.920	172,93	0,9
A.5 Arrendamientos de viviendas (1)	626.071	231,47	1,2
A.6 Tributación conjunta	4.131.373	2.042,70	10,6
A.7 Aportaciones a sistemas de previsión social	4.272.184	1.816,50	9,4
A.8 Aportaciones a patrimonios potegidos de discapacitados	2.485	2,18	0,0
<b>B. Especialidades de las anualidades por alimentos</b>	178.287	72,28	0,4
<b>C. Deduciones de la cuota</b>	-	8.288,17	32,4
C.1 Inversión en vivienda habitual (2)	7.395.850	4.227,47	21,8
C.2 Actividades económicas	10.762	9,61	0,0
C.3 Venta de bienes corporales producidos en Canarias	354	1,26	0,0
C.4 Reserva de inversiones en Canarias	2.279	37,77	0,2
C.5 Donativos	1.936.045	90,32	0,5
C.6 Patrimonio histórico	5.573	0,85	0,0
C.7 Rentas en Ceuta y Melilla	41.712	74,47	0,4
C.8 Cuentas ahorro-empresa	3.461	1,73	0,0
C.9 Maternidad	981.229	824,69	4,3
C.10 Nacimiento o adopción	400.000	1.000,00	5,2
<b>D. Exenciones</b>	-	1.877,20	8,7
D.1 Premios de las loterías, apuestas y sorteos	-	1.180,98	6,1
D.2 Premios literarios, artísticos y científicos	478	1,03	0,0
D.3 Pensiones de invalidez	992.175	238,88	1,2
D.4 Prestaciones por actos de terrorismo	5.179	1,50	0,0
D.5 Ayudas SIDA y hepatitis C	2.050	0,45	0,0
D.6 Indemnizaciones por despido	1.227.207	99,65	0,5
D.7 Prestaciones familiares por hijo a cargo, criandad y maternidad	1.429.213	117,86	0,6
D.8 Pensiones de la Guerra Civil	7.865	4,18	0,0
D.9 Gratificaciones por misiones internacionales	2.186	6,32	0,0

Continúa

Continuación

Concepto	Número Beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura %
D.10 Prestación por desempleo de pago único	122.582	5,22	0,0
D.11 Ayudas económicas a deportistas	1.105	0,88	0,0
D.12 Trabajos realizados en el extranjero	7.639	2,56	0,0
D.13 Acogimiento de menores, minusválidos o mayores de 65 años	11.994	1,86	0,0
D.14 Becas públicas	69.478	8,53	0,0
D.15 Prestaciones por entierro o sepelio	126.884	0,34	0,0
D.16 Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	-	6,96	0,0
<b>E. Operaciones financieras con bonificación</b>	-	6,79	0,0
<b>Total</b>	-	<b>19.351,55</b>	<b>100,0</b>

- (1) No recoge el efecto de la subida de la reducción al 100% de los rendimientos por alquileres de viviendas en caso de que los arrendatarios sean jóvenes por carecer de información fiscal para evaluar este incremento con un mínimo grado de fiabilidad.
- (2) Incluye la compensación fiscal prevista en la Ley 35/2006 por la supresión de los porcentajes incrementados de deducción en caso de financiación con capitales que se establecían en la anterior normativa del impuesto, siempre que la vivienda habitual se hubiera adquirido con anterioridad al día 20-01-2006.

Fuente: Memoria de Beneficios Fiscales.



# RÉGIMEN FISCAL DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS EMPRESAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES



## IV. RÉGIMEN FISCAL DE LOS RENDIMIENTOS DE LAS EMPRESAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

### A. Consideraciones generales

El Real Decreto Legislativo 4/2004 (LIS), modificado parcialmente por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre<sup>10</sup>, refunde la normativa del Impuesto sobre Sociedades regulada en la Ley 43/95, vigente desde 01-01-1996, en un texto único, a excepción de las cooperativas y determinadas fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro.

---

<sup>10</sup> Las modificaciones principales introducidas por la Ley 35/2006, de 29 de noviembre, han sido las siguientes:

- Derogación de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero.
- Derogación del Capítulo VI del Título VII, relativo a las sociedades patrimoniales.
- Se da nueva redacción al punto 2º de la letra e) del apartado 4 del artículo 30 del TRLIS con el objeto de que el límite de la deducción contemplado en el mismo, no exceda del importe de aplicar al dividendo o la participación en beneficios, el tipo de gravamen que en el IRPF corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible o en la del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir del 01-01-2007.
- Se da nueva redacción al artículo 43 del TRLIS, para introducir en el ámbito de la deducción las contribuciones empresariales a planes de previsión social empresarial.
- Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 57 y al apartado 2 del artículo 67, ambos del TRLIS, para suprimir la mención que en ellos se hacía a las sociedades patrimoniales.
- Se da nueva redacción a la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del TRLIS para señalar que el beneficio distribuido, cuando el preceptor sea contribuyente del IRPF, se considerará renta general suprimiéndose la anterior mención a la no deducción por doble imposición de dividendos.
- Se da nueva redacción al apartado 6 del artículo 140 del TRLIS, estableciéndose el porcentaje de retención o ingreso a cuenta en el 18% con carácter general y en el 24% en el caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- Se añade una disposición adicional octava al TRLIS para ajustar los tipos de gravamen para los ejercicios 2007 y 2008. El tipo de gravamen general para el 2008 se establece en el 30%.
- Se da nueva redacción al artículo 114 del TRLIS para establecer el tipo de gravamen para las entidades de reducida dimensión en el 25% por la parte imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, y el 30%, por la parte de base imponible restante.

El desarrollo reglamentario de la LIS se contiene en el RD 1777/2004 (RIS).

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 forma 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, como veremos más adelante, significativas diferencias es aspectos puntuales.

Las características principales del Impuesto son las siguientes:

- **Carácter directo.** Se grava la renta como manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo.
- **Naturaleza personal.** Se tienen en cuenta determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente a la hora de concretar la cuantía de la prestación tributaria que está obligado a satisfacer.
- **Sinteticidad.** Las rentas con independencia de su procedencia.
- **Periodicidad.** El Impuesto sobre Sociedades se devenga anualmente, si bien no existe un único periodo fijo para todos los sujetos pasivos, sino que se adapta al ejercicio económico de cada Entidad.
- **Proporcionalidad.** El tipo impositivo aplicable no depende del volumen de renta alcanzado por el contribuyente, es único y común para todos los sujetos pasivos pertenecientes a una misma categoría.

- 
- Se da nueva redacción al artículo 42 del TRLIS que mantiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios con las siguientes modificaciones:

- > En cuanto a la cuantía: será del 12% para la base sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 y del 7%, del 2% o del 17% cuando la base imponible tribute a los tipos de 25%, del 20% o del 35% respectivamente (tipo 35% aplicable al ejercicio 2006).
- > Tratándose de rentas integradas en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2007, la deducción por reinversión se regulará por lo establecido en el artículo 42 según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, cualquiera que sea el período en el que se practique la deducción.

La estructura de liquidación del Impuesto sobre Sociedades se resume en los siguientes cuadros:

**Resultado Contable**

+/- Ajustes Extracontables

- Compensación de bases imponibles negativas ejercicios anteriores.

**Base imponible**

x Tipo Gravamen

**Cuota íntegra**

- Deducciones para evitar la doble imposición.
- Bonificaciones.
- Deducciones pendientes de ejercicios anteriores.
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
- Deducción por inversiones y por creación de empleo.
- Retenciones.
- Ingresos a cuenta.
- Pagos fraccionados.

**Importe a ingresar/ a devolver**

Fuente: Impuesto sobre Sociedades 2007. Agencia Tributaria.

Esquema general de liquidación del impuesto		
Pérdidas y ganancias		Pérdidas y ganancias
Haber	Debe	
Beneficio o pérdida según las normas C. Comercio y demás normativa aplicable	<b>Saldo: resultado contable del ejercicio</b> (Beneficios o pérdidas)	
Correcciones motivadas por las diferencias con la normativa fiscal	<b>Aumentos</b> (correcciones positivas al resultado contable)	<b>Disminuciones</b> (correcciones negativas al resultado contable)
Agrupaciones españolas de interés económico y UTES. Desglose: • Socios Residentes • Socios no Residentes	<b>Base Imponible</b>	
	<b>Tipos de gravamen</b>	
	<b>Cuota Íntegra Previa</b>	
		(-) Sólo cooperativas <b>Cuotas por pérdidas de ejercicios anteriores</b>
	<b>Cuota íntegra</b>	
	Bonificaciones: • Bonificación rendimientos por ventas de bienes corporales producidos en Canarias • Bonificación Sociedades Cooperativas • Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	• Bonificación actividades exportadoras de prestación de servicios. • Bonificaciones empresas navieras en Canarias. • Bonificaciones entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
	<b>Bonificaciones y deducciones por doble imposición en cuota</b>	
Bonificaciones en cuota y medidas para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna y extranjera y la doble imposición internacional de rentas obtenidas y gravadas en el extranjero		Deducciones por doble imposición: • Saldos pendientes de deducción años anteriores • Deducciones art. 107.9 LIS • Intersocietaria al 5% 10% (cooperativas) • Intersocietaria al 50% (art. 30.1y 3 LIS) • Intersocietaria al 100% (art. 30.2 y 3 LIS) • Plusvalías fuente interna (art. 30.5LIS) • Internacional: Impuesto soportado por el sujeto pasivo (art. 31 LIS) • Internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 LIS)

*Continúa*

Continuación

Esquema general de liquidación del impuesto		
Pérdidas y ganancias		Pérdidas y ganancias
Haber	Debe	
	Cuota Íntegra Ajustada Positiva	
Medidas de estímulo a la inversión y fomento del empleo	(-) Deducciones por inversiones y para incentivar determinadas actividades	
	Cuota Líquida Positiva	
	(-) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Deducción programa Prever</li> <li>• Retenciones e ingresos a cuenta/Pagos a cuenta participaciones I.I.C.</li> <li>• Retenciones e ingresos a cuenta imputados por agrupaciones de interés económico y UTEs/pagos a cuenta participaciones I.O.C. imputados por agrupaciones de interés económico y UTEs</li> <li>• Pagos fraccionados</li> </ul>	
	Cuota Diferencial	
Ajustes finales de la cuota para regularizar situaciones diversas	(+) Incremento por pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores. Intereses de demora. Devolución de la declaración originaria	(-) Ingreso de la declaración originaria
	Líquido a ingresar o devolver	

Fuente: Impuesto sobre Sociedades 2007. Agencia Tributaria.

Como ya hemos indicado, el Impuesto sobre Sociedades se aplica en todo el territorio español, exigiéndose el pago a las entidades que efectivamente residan en España (principio de residencia).

La Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé dos excepciones:

1. Los regímenes tributarios forales de las Comunidades Autónomas del País Vasco y de Navarra.
2. Las reglas contenidas en tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.

El Impuesto sobre Sociedades es un Impuesto estatal no cedido a las Comunidades Autónomas. Las Comunidades Autónomas de régimen común, a diferencia del IRPF, del ITPYAJD o del ISD, **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.

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**.

Por tanto, las empresas de Castilla y León liquidarán el Impuesto sobre Sociedades conforme a la regulación estatal, cuyo resumen exponemos a continuación:

## **B. Hecho imponible, sujetos pasivos, período impositivo y devengo**

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

Las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumen retribuidas por su valor normal de mercado (el que hubiera sido acordado en condiciones normales entre partes independientes), salvo prueba en contrario.

Se trata de una **presunción *iuris tantum*** que puede ser desvirtuada por el sujeto pasivo mediante prueba en contrario. En todo caso, siempre que existan cesiones de bienes o derechos gratuitos o retribuidos que puedan considerarse a un valor inferior del mercado es recomendable que dichas operaciones se documenten de la manera más completa posible con el fin de disponer de pruebas suficientes en caso de una eventual comprobación inspectora.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades propone las presunciones de renta siguientes:

- Existencia de bienes de titularidad del sujeto pasivo no registrados contablemente. Los bienes propiedad del sujeto pasivo que no consten registrados en su contabilidad se entenderán adquiridos con cargo a renta no declarada.
- Bienes que se hallan en posesión del sujeto pasivo no registrados en sus libros. Esta presunción opera si los bienes están en posesión de la entidad aunque no disponga de la titularidad de los mismos.
- Registro de deudas inexistentes.
- Presunción del importe de la renta no declarada.

En los supuestos citados, la cuantía de la renta se determina por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos adquiridos no registrados menos las deudas contraídas para financiarlos, tampoco contabilizadas. El resultado de esta operación nunca podrá ser negativo.

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.**

Se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se haya constituido conforme a la normativa española.
- Que tenga su domicilio social en territorio español.
- Que tengan su sede de dirección efectiva (dirección y control del conjunto de sus actividades) 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<sup>11</sup> y la dirección de sus negocios.** En otro caso, el domicilio fiscal será el lugar en que la empresa realice la gestión o dirección. Y en los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio conforme a los criterios señalados prevalecerá para la determinación del domicilio fiscal aquél donde radique la mayor parte del inmovilizado.

---

<sup>11</sup> Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto a la Instrucción para su aplicación por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, clasifican en el Epígrafe 849.7 de la Sección Primera los “Servicios de gestión administrativa”. El alta en dicha rúbrica faculta al sujeto pasivo, y en lo que al impuesto se refiere, para promover, solicitar o realizar, en beneficio de quienes soliciten sus servicios, toda clase de trámites ante cualesquiera Administraciones Públicas o cualesquiera personas o entidades privadas, pero sin que ello incluya la prestación de otros servicios específicos (tales como servicios jurídicos, contables u otros).

La Consulta Vinculante de la DGT 0128-04, de 23 de septiembre, considera que la empresa tiene en territorio español el domicilio fiscal “cuando en él se tomen de forma efectiva las decisiones de la empresa que permiten su normal desarrollo, dado que ello supondría que en dicho territorio tuviera su sede de dirección efectiva, siendo su domicilio fiscal el lugar donde se realice dicha gestión o dirección de sus negocios, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 del TRIS. En todo caso, para determinar si efectivamente la sociedad reside en territorio español porque en él radica la dirección y control del conjunto de sus actividades, sería necesario analizar todas las circunstancias que concurren en la actividad de la consultante. De este modo, no es posible con los datos aportados realizar dicha afirmación, ya que sería preciso disponer de todos los datos necesarios para comprobar tales circunstancias”.

#### Criterios de prelación para determinar el domicilio fiscal:

- El Domicilio social, siempre que coincida con el lugar donde radique la gestión administrativa y la dirección efectiva de los negocios de la sociedad.
- Lugar dónde radique el mayor valor del inmovilizado de la sociedad.

En función de su grado de sujeción al Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos pueden clasificarse en tres grandes grupos:

- **Entidades plenamente sujetas al IS.** No se declara la exención para ninguna de las rentas obtenidas por el sujeto pasivo. Este supuesto constituye el régimen general de tributación del Impuesto sobre Sociedades.
- **Entidades plenamente exentas del IS.** Se declara la exención total de las Administraciones públicas en atención a criterios subjetivos.
- **Entidades parcialmente exentas.** Aplicable a determinadas entidades que carecen de ánimo de lucro, como 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.

No son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades los siguientes entes:

- Las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica.
- Las herencias yacentes.
- Las comunidades de bienes.

Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes. Dicha atribución se realizará según las normas o pactos aplicables, o por partes iguales, en el supuesto de que estos no constaran a la Administración Tributaria de forma fehaciente.

Las rentas se integrarán con las demás fuentes de renta del sujeto pasivo en el mismo ejercicio en el que son obtenidas, tributando conforme al régimen de tributación del partícipe.

El **periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad**, matizando que en ningún caso podrá exceder de 12 meses.

La duración del ejercicio social puede coincidir o no con el año natural, y ser igual o inferior a 12 meses.

En principio, la entidad puede fijar libremente la fecha de cierre del ejercicio económico en sus estatutos. A falta de disposición estatutaria expresa, establece que se entenderá finalizado el 31 de diciembre de cada año. La posible inobservancia de los administradores no influye en el periodo impositivo de la entidad, así, concluido

el ejercicio económico se devenga el impuesto, y por consiguiente, la correspondiente obligación tributaria, con independencia de que las cuentas no sean aprobadas dentro de los plazos establecidos en la legislación mercantil.

En todo caso, concluirá el periodo impositivo:

- Cuando la entidad se extinga.
- Cuando tenga lugar un cambio de residencia al extranjero.
- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este Impuesto.
- Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen.

El impuesto se devenga el último día del periodo impositivo. Devengado el Impuesto, la declaración del impuesto deberá presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo.

## C. Determinación de la base imponible

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.

### 1. Métodos de determinación de la base imponible

La base imponible 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 General Tributaria.

La base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable, establecido de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y en las demás normativas de desarrollo. El legislador trata de acercar el resultado contable al concepto de base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con las siguientes implicaciones:

- La sociedad deberá llevar su contabilidad y fijar su resultado con arreglo al código de comercio.
- Una vez determinado el resultado contable, se corregirá para hallar la base imponible del IS según los preceptos del Impuesto sobre Sociedades.

#### 1.1 DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE

El resultado contable constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, y el punto de partida para la determinación de la base imponible, ya que la Ley del IS nos remite, con carácter principal y general, a las normas que regulan la determinación del resultado contable.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley del IS, el resultado contable se **corregirá**, por los **ajuste extracontables** delimitados de modo tasado en las disposiciones de la Ley del IS, dando lugar a la base imponible.

Las divergencias entre resultado contable y base imponible son consecuencia de las diferentes finalidades que inspiran las normas contables y las normas fiscales. Así, mientras el objetivo del Plan General Contable es determinar el beneficio empresarial para el conocimiento propio del empresario y de terceros, las normas fiscales van encaminadas a la determinación de la **base imponible en el Impuesto sobre Sociedades**, a fin de aplicarle el tipo del impuesto y fijar una cuota a ingresar en el tesoro público.

Las correcciones efectuadas por la Ley del Impuesto sobre Sociedades se reflejan a través de dos tipos de ajustes: **temporales y permanentes**.

Los **ajustes permanentes** se producen como consecuencia de una diferencia entre contabilidad y fiscalidad de carácter definitivo que no revertirá en periodos subsiguientes, como los gastos considerados fiscalmente no deducibles, que serán objeto de ajuste extracontable positivo en el ejercicio en el que se contabilicen, sin que dicho ajuste revierta en ejercicios futuros.

Los **ajustes temporales**, anticipan o difieren el gasto o el ingreso al existir una diferencia entre la contabilidad y la fiscalidad, cuyo origen se encuentra en un distinto criterio de imputación temporal. Así, cuando un gasto se contabiliza en el año X y procede deducirse en el año X+1 o X-1, es preciso hacer un ajuste positivo en el año X y un ajuste negativo en el año X+1 o X-1.

Cuadro devengo contable y liquidación fiscal			
Liquidación contable		Liquidación IS	
	Resultado contable antes de impuestos		Resultado contable antes de impuestos
+/-	Diferencias permanentes	+/-	Diferencias permanentes
		+/-	Diferencias temporales
		=	Base imponible previa
		-	Bases imponibles negativas ejercicios anteriores
=	Resultado Contable ajustado	=	Base imponible (resultado fiscal)
x	Tipo de gravamen	x	Tipo de gravamen
=	Impuesto bruto	=	Cuota íntegra
-	Deducciones y bonificaciones	-	Deducciones y bonificaciones
=	<b>Gasto devengado</b>	=	<b>Cuota líquida</b>
		-	Retenciones y pagos a cuenta
		=	<b>Cuota diferencial</b>

### Ajustes al resultado contable. IS 2004 y 2005 (millones de euros)

Concepto	2004			2005			Tasas de variación 2005/2004 (%)		
	Signo +	Signo -	Saldo	Signo +	Signo -	Saldo	Signo +	Signo -	
AIFs y UTEs()	985.772	1.278.632	-292.860	1.130.907	1.261.157	-130.250	14,72	-1,37	55,52
Transparencia fiscal internacional	19.488	20.794	-1.306	20.450	25.980	-5.529	4,94	24,94	-323,39
Amortizaciones libre y aceleradas	1.396.659	1.648.243	-251.584	1.531.294	1.629.794	-98.500	9,64	-1,12	60,85
Operaciones de arrendamiento financiero	845.731	1.287.783	-442.052	944.309	1.558.405	-614.096	11,65	21,01	-38,92
Dotaciones contables a provisiones no deducibles fiscalmente	34.730.608	20.322.775	14.407.833	28.834.616	21.133.177	7.701.438	-16,98	3,99	46,55
Impuesto sobre sociedades	33.255.683	7.456.476	25.799.207	42.230.293	9.663.900	32.566.393	26,99	29,60	26,23
Otros gastos no deducibles fiscalmente	3.278.733	-	3.278.733	3.228.544	-	3.228.544	-1,53	-	-1,53
Aplicación del valor normal del mercado	419.586	133.134	286.452	1.343.804	213.127	1.130.676	220,27	60,08	294,72
Depreciación monetaria	-	404.572	404.572	-	450.018	-450.018	-	11,23	-11,23
Reinversión de beneficios extraordinarios	908.031	-	908.031	668.082	-	668.082	-26,43	-	-26,43
Gastos o ingresos contabilizados en ejercicios diferentes al de su devengo	2.472.867	2.501.867	-29.000	1.541.237	2.472.191	-930.953	-37,67	-1,19	-3.110,18
Operaciones a plazo o con precio aplazado	893.728	1.905.602	-1.011.874	1.241.680	2.159.493	-917.813	38,93	13,32	9,30
Subcapitalización	27.024	-	27.024	10.229	-	10.229	-62,15	-	-62,15
Aportaciones a favor de entidades sin fines lucrativos	326.368	163.543	162.825	383.369	194.678	188.691	17,47	19,04	15,89
Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos	6.508.255	7.356.026	-847.771	7.700.044	8.883.305	-1.183.261	18,31	20,76	-39,57

Continúa

Continuación

Concepto	2004		2005		Tasas de variación 2005/2004 (%)	
	Signo +	Signo -	Signo +	Signo -	Signo +	Signo -
	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo
Régimen fiscal "Copa América 2007"	4.752	5.916	21.053	25.673	343,03	333,95
Régimen fiscal entidades parcialmente exentas	4.714.526	5.647.193	7.169.459	6.986.192	52,07	23,71
Reg. Esp. Fusiones, escisiones, aportaciones activos y canje de valores	654.412	374.721	290.651	83.668	-55,59	-77,67
Régimen de las entidades de tendencia de valores extranjeros	-	5.726.542	-	6.436.014	-	12,39
Exenciones para evitar doble imposición internacional	-	10.068.193	-	7.841.070	-	-22,12
Inversiones para la implantación de empresas en el extranjero	71.578	122.111	53.393	123.621	-25,41	1,24
Régimen entidades navieras en función del tonelaje	8.410	49.269	92.778	137.572	1.003,19	179,23
Diferimiento plusvalías en concentración empresarial	12.229	45.719	11.427	32.743	-6,55	-28,38
Régimen transitorio Circular 4/2004, de Banco España	-	-	1.333.665	2.701.694	-	-
Entidades de régimen de atribución rentas constituidas en el extranjero	5.326	1.255	2.257	4.623	-57,63	268,39
Dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio de las cooperativas	-	236.188	-	376.942	-	59,59
Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias	75.478	2.117.017	120.717	2.166.921	59,94	2,36
Factor de agotamiento	2.428	110.691	2.217	113.808	-8,71	2,82

Continúa

Continuación

Concepto	2004				2005				Tasas de variación 2005/2004 (%)			
	Signo +		Signo -		Signo +		Signo -		Signo +		Signo -	
	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo	Saldo
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	-	13.469	-13.469	-	18.268	-18.268	-	35,64	-35,64	-	35,64	-35,64
Otras correcciones (2)	4.987.208	8.284.522	-3.297.314	7.131.053	13.103.651	-5.972.597	42,99	58,17	-81,14	42,99	58,17	-81,14
Compensación de bases impositibles negativas de ejercicios anteriores	-	11.853.500	-11.853.500	-	18.078.956	-18.078.956	-	52,52	-52,52	-	52,52	-52,52
<b>Total</b>	<b>96.604.881</b>	<b>89.135.753</b>	<b>7.469.127</b>	<b>107.037.529</b>	<b>107.876.640</b>	<b>-839.112</b>	<b>10,80</b>	<b>21,03</b>	<b>-111,23</b>	<b>10,80</b>	<b>21,03</b>	<b>-111,23</b>

(1) En 2004, se incluyen también los ajustes derivados del régimen transitorio de transparencia fiscal interna.

(2) Se pueden citar, a título de ejemplo: las rentas obtenidas por las cooperativas por la atribución patrimonial de bienes y derechos de las Cámaras Agrarias a partir del 1 de enero de 1994, la adscripción del equipo profesional a una S.A. deportiva de nueva creación, las ayudas de la política agraria comunitaria, las ayudas públicas para reparar la destrucción de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, las ayudas de la política pesquera comunitaria, las ayudas al abandono de la actividad del transporte por carretera, las indemnizaciones públicas por el sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, la fusión o disolución con liquidación en los supuestos de doble transparencia fiscal, las subvenciones públicas a las sociedades de garantía recíproca o a las de reafianzamiento, las obras benéfico-sociales de las cajas de ahorro, la exención parcial de las rentas de las sociedades y fondos de capital riesgo, la exención parcial de las sociedades de desarrollo industrial regional, los supuestos contemplados en las disposiciones transitorias 5ª y 6ª del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, el tratamiento de las contraprestaciones derivadas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen y las restituciones o compensaciones a los partidos políticos en aplicación de la normativa sobre responsabilidades políticas del periodo 1936-1939.

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria 2006.

## Principales ajustes al resultado contable. IS 2005



Fuente: Dirección General de Tributos. AEAT.

Las **principales causas** de las correcciones al resultado contable que efectúa la Ley del Impuesto sobre Sociedades se agrupan a continuación.

## Diferencias en la imputación temporal de ingresos y gastos

### 1. Amortizaciones

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece regímenes especiales de amortización que provocan ajustes extracontables que afectan al cálculo de la base imponible. Dichos ajustes tienen el carácter de diferencia temporal, por lo que revertirán en ejercicios futuros:

- Libertad de amortización, que se establece para favorecer determinadas inversiones.
- Amortización de fondo de comercio, marcas, derechos de traspaso y bienes del inmovilizado inmaterial.
- Amortización de bienes en régimen de arrendamiento financiero (leasing).

### Ejemplo

En el ejercicio 2007 la entidad "A" realiza una actividad invirtiendo 10.000 euros en equipos para el tratamiento de la información. El coeficiente máximo de amortización de acuerdo con las tablas oficiales es del 25%. Su resultado contable del ejercicio, incluida una amortización de 2.500, asciende a 15.000 euros.

Calcular la base imponible y cómo reierten las diferencias temporales en los siguientes años.

### Solución

* Resultado contable		15.000
* Diferencia temporal		- 7.500
Amortización c. máx:	$10.000 \times 0,25 = 2.500$	
Libertad de amortización		10.000
Diferencia temporal negativa		7.500
* Base imponible		7.500

La diferencia temporal revertirá en los ejercicios siguientes, de acuerdo con el siguiente cuadro:

Año	Amortización Contable	Amortización Fiscal	Diferencia	Ajuste
2007	2.500	10.000	-7.500	-7.500
2008	2.500	0	2.500	2.500
2009	2.500	0	2.500	2.500
2010	2.500	0	2.500	2.500
<b>Total</b>	<b>10.000</b>	<b>10.000</b>	<b>0</b>	

## 2. Provisiones

La Ley del Impuesto sobre Sociedades **no considera deducibles** las dotaciones a las provisiones cuyo objeto consista en la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos o deudas probables.

Las **provisiones por insolvencias**; sólo son deducibles bajo determinadas condiciones y siempre que no se trate de los créditos que la Ley del Impuesto sobre Sociedades excluye. Estas condiciones son que debe haber transcurrido seis meses desde el vencimiento del crédito no cobrado o declaración de insolvencia del deudor o el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

### Valoraciones fiscales especiales: operaciones vinculadas

La Administración está facultada para prescindir del valor contable y valorar las operaciones vinculadas por su valor de mercado.

### Correcciones monetarias y diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios

#### 1. Correcciones monetarias

En la enajenación de bienes de inmovilizado material, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, la contabilidad determina un resultado por diferencia entre el importe de la transmisión y el valor neto contable del elemento.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades permite deducir en el momento de la enajenación de un bien inmueble, una cantidad adicional, con el propósito de eliminar los efectos de la inflación en la base imponible del impuesto. El precio de adquisición y las amortizaciones acumuladas se multiplican por los coeficientes que se establecen en la correspondiente Ley de Presupuestos.

Dicha deducción tiene la consideración de diferencia permanente.

### Ejemplo

Una sociedad adquirió un inmueble al inicio del 2004 por un precio de 10.000, amortizable al coeficiente del 2%.

Dicho inmueble se enajena al inicio del año 2007, por importe de 10.500.

El resultado contable del ejercicio 2007 es de 50.000.

### Solución

* <b>Resultado contable</b>	<b>50.000</b>
* <b>Diferencia permanente:</b>	<b>-530</b>
Resultado contable de la operación	
+ precio venta	10.500
- Valor Neto Contable (10.000-(10.000x 0,2x3))	9.400
<b>Renta contable</b>	<b>1.100</b>
Aplicación coeficientes:	(1,0564)
<b>Valor Neto Contable actualizado:</b>	<b>9.930</b>
Diferencia vnc actualizado-VNC = 9.930-9.400 = 530	
<b>Renta fiscal</b>	<b>1.100 - 530 = 570</b>
* <b>Base imponible</b>	<b>49.470</b>

## 2. Diferimiento por reinversión

La Ley del Impuesto sobre Sociedades regulaba un RÉGIMEN DE DIFERIMIENTO de las rentas producidas como consecuencia de la enajenación de elementos materiales del activo fijo empresarial. Permitía diferir la tributación del beneficio fiscal siempre que el sujeto pasivo reinvierta, total o parcialmente, el importe de la transmisión, en otros elementos de inmovilizado.

Este régimen de diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios quedó derogado con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002.

En la actualidad, según el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley, redactado de nuevo por la disposición final segunda.22 de la Ley 35/2006, se contempla la **deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**. Se deduce, con carácter general, el 12% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos del inmovilizado material o inmaterial afecto a actividades económicas, a condición de reinversión en los plazos establecidos.

Esta deducción será del 7%, del 2% o del 17%, cuando la base imponible tribute a los tipos del 25%, del 20% o del 35%, respectivamente.

---

## 1.2 ESTIMACIÓN INDIRECTA

La **estimación indirecta**, como ya dijimos en el capítulo anterior, se aplica subsidiariamente cuando no resulta posible aplicar el método de estimación directa como consecuencia de la imposibilidad de conocer, por parte de la Administración, los datos necesarios para la estimación de las bases imponibles, debido a la falta de presentación de declaraciones o a la presentación de declaraciones incompletas o el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables por parte de los sujetos pasivos.

En tales supuestos, la inspección puede emplear la estimación indirecta, utilizando para ello los datos, documentos y elementos que sean necesarios para aproximarse lo más posible a la base imponible.

En todo caso, las actas incoadas deben ir acompañadas de un informe razonado sobre:

- Las causas determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta.
- La situación de la contabilidad de registros obligatorios del sujeto inspeccionado.
- La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases.
- Cálculos y estimaciones efectuadas basadas en los anteriores.

No resulta posible que el propio sujeto pasivo sea el que utilice este procedimiento, ni siquiera en casos de fuerza mayor (destrucción, pérdida o robo de los registros contables).

---

## 1.3 COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con lo dispuesto en su artículo 25, otorga al sujeto pasivo el derecho a compensar la base imponible negativa de un periodo con las rentas positivas generadas en los periodos que concluyan dentro de los 15 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.

De esta manera, si la sociedad cuenta con bases imponibles negativas pendientes de compensar, tendrá la facultad de deducir éstas de la base imponible en la cuantía que estime conveniente, por ejemplo, si la sociedad tiene derecho a practicar deducciones no trasladables a periodos impositivos posteriores por agotarse su

plazo de deducción, podrá diferir la compensación de las bases negativas hasta obtener una base imponible cuya cuota íntegra iguale las referidas deducciones.

La compensación nunca podrá exceder del importe de la base imponible previa puesto que entonces la base imponible resultante sería negativa, lo que supondría extender los plazos de compensación.

### Ejemplo

La sociedad "A" tiene las siguientes bases imponibles negativas pendientes de compensar:

1997 .....	-1.500
2001 .....	-750

En el año 2007 obtiene un resultado contable de 2.428.

Asimismo, la sociedad tiene derecho a deducir 500 en concepto de inversión en I +D que prescribe en el presente ejercicio.

### Solución

* Resultado contable	2.428
* Compensación bases negativas (2.428-BIN) x 0,35 = 500 BIN = 1.000	-1.000
* Base imponible	1.428
* Cuota (x 0,35)	500
* Deducción i+d	-500
* Cuota íntegra	0

## 2. Criterios de imputación de ingresos y gastos

La Ley del Impuesto sobre Sociedades se remite directamente, como hemos señalado, al resultado contable para determinar los ingresos y 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 así a los ajustes fiscales hablados anteriormente.

En cuanto a los gastos, **son deducibles todos los contemplados en el Código de Comercio** y demás normas de desarrollo siempre que cumplan los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que no estén expresamente exceptuados de deducción.

Los requisitos de deducibilidad son:

- Que esté **justificado**. Para que un gasto sea deducible debe estar justificado mediante el correspondiente documento o factura.

- Que esté **contabilizado**. Es necesario que haya sido reflejado en la contabilidad.
- Que esté **imputado correctamente al ejercicio de su devengo**. La norma general de imputación viene recogida en el artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que señala: los ingresos y gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que representan y respetando la correlación entre unos y otros.

Como se ha dicho, la base imponible del IS se define como el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. De esta definición se desprende uno de los principios generales del impuesto: el **principio de independencia de ejercicios**, y sin perjuicio de las posibles compensaciones de bases imponibles negativas.

En el ámbito fiscal, la imputación temporal de ingresos y gastos descansa sobre dos principios contables básicos:

- El principio del devengo.
- El principio de correlación de ingresos y gastos.

El artículo 38 del Código de Comercio establece que *"se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o cobro"*.

El Plan General Contable mantiene que el resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

En el ámbito fiscal, este principio complementa al principio del devengo de manera que, para que un gasto sea deducible, no basta con que se produzca el devengo en el periodo sino que, además, ha de tener una relación causal con los ingresos.

De acuerdo con el principio de inscripción contable, recogido en la Ley del IS, no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de "Pérdidas y Ganancias" o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

De esta regla general, se exceptúan las amortizaciones de aquellos elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente; es decir, que con independencia del devengo y sin necesidad de su imputación contable, las cantidades que el sujeto pasivo decida amortizar serán fiscalmente deducibles mediante un ajuste extracontable en la base imponible del IS.

La Ley del IS enuncia el principio de independencia de ejercicios diciendo que los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de "pérdidas y

ganancias” de un periodo impositivo distinto de aquél en el que proceda su imputación temporal, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda según los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos.

No obstante, la norma prevé la posibilidad de salvar el principio de independencia, en los que se da prioridad al ejercicio en el cual se produce la inscripción contable:

- Gastos imputados contablemente en la cuenta de “pérdidas y ganancias” en un ejercicio posterior a aquél en que procede su imputación.
- Ingresos imputados contablemente en la cuenta de “pérdidas y ganancias” en un ejercicio anterior a aquél en el que procede su imputación.

### 3. Gastos no deducibles

El artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una relación de gastos que no son fiscalmente deducibles:

#### *Retribución de los fondos propios*

No son deducibles aquellas partidas que representan una retribución de los fondos propios, puesto que suponen una distribución de los beneficios generados por la entidad.

#### *Impuesto sobre Sociedades*

No es deducible el gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio. Correlativamente, no será fiscalmente computable el ingreso procedente de esa misma contabilización.

#### *Multas y sanciones*

No son deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones, por entender la Ley del Impuesto sobre Sociedades que traen causa en el incumplimiento de determinadas obligaciones por la entidad. Ello, sino fuera así, supondría una minoración de la sanción previamente impuesta a la sociedad.

#### *Pérdidas del juego*

No son deducibles las pérdidas habidas en juegos, puesto que están completamente desligadas de la actividad empresarial de la entidad.

#### *Donativos y liberalidades*

En general, no son deducibles los donativos salvo los realizados a favor de determinadas entidades. Tampoco son deducibles las liberalidades, entendidas, como cantidades satisfechas sin contraprestación alguna por parte de quien las recibe. No obstante la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que no tienen tal consideración:

- Los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores.
- Los gastos que se efectúen con respecto al personal de la empresa.
- Los gastos realizados para promocionar la venta de bienes y prestaciones de servicios.
- Los gastos correlacionados con los ingresos.

#### *Dotaciones a provisiones o fondos internos de previsión social*

No son deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto en la Ley 8/1987 de planes de pensiones.

#### *Operaciones con paraísos fiscales*

No son deducibles los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales. Y los servicios que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos.

## **D. Cuota tributaria**

De acuerdo con el esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, el tipo de gravamen (regulado en el art.28 LIS y en la disposición adicional 8ª Ley 35/2006) se aplica sobre la base imponible del periodo impositivo para determinar la cuota tributaria.

El tipo de gravamen se ha visto especialmente afectado por las modificaciones operadas por la reiterada Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006).

Los tipos de gravamen, establecidos en el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, serán los siguientes:

- 32,5%, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007.
- 30%, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, sin perjuicio del tipo aplicable a las empresas de reducida dimensión.

El tipo de gravamen establecido para las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, de conformidad con el artículo 34 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, será:

- 37,5%, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
- 35%, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

El tipo de gravamen, para las entidades de reducida dimensión se ha fijado en el 25% por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, y en el 30%, por la parte de base imponible restante.

Sujeto pasivo	Tipo	Tipo
	gravamen 2007	gravamen 2008
Régimen general	32,5%	30%
* Mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, y mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la seguridad social.		
* Sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento.		
* Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales.	25%	(=)
* Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras de comercio y sindicatos de trabajadores.		
* Entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación la ley 49/2002.		
* Fondos de promoción de empleo.		
* Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.	25%	(=)
* Entidades de derecho público puertos del estado y las autoridades portuarias.		
* Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas.	20%	(=)
* Entidades sujetas al régimen fiscal de la ley 49/2002 (entidades sin fines lucrativos y de mecenazgo).	10%	(=)
* Las sociedades de inversión de capital variable sujetas a la ley 35/2003.		
* Fondos de inversión de carácter financiero.	1%	(=)
* Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria.		
* Fondos de regulación mercado hipotecario.		
* Fondos de pensiones.	0%	(=)
* Entidades de hidrocarburos.	37,5%	35%
* Entidades zona especial canaria.	Tipo de la Ley 19/1994	(=)
Empresas de reducida dimensión por la parte de B.I. entre 0 y 120.202,41 euros	25%	(=)

Uno de los **incentivos principales para la localización de las empresas** es el tipo de gravamen. No obstante, **una cosa es el tipo general de gravamen establecido en la Ley y otra diferente la presión fiscal efectiva** que soportan los sujetos pasivos, en la que influyen, como es sabido, deducciones y bonificaciones. La presión fiscal efectiva se mide a través de tipo impositivo efectivo (TIE). Sin duda alguna, la reducción del TIE se aprecia, dentro del territorio común, en la Comunidad de Canarias y en Ceuta y Melilla, consecuencia de los particulares beneficios fiscales que se aplican en estos territorios. En los territorios forales, por el contrario, el tipo de gravamen siempre ha sido considerablemente inferior al vigente en territorio común, lo que ha provocado significativos conflictos entre ambas Administraciones, especialmente en el tipo medio efectivo, y que siguen pendientes a pesar de la Sentencias del TS de 9 de diciembre de 2004 y de la más reciente del Tribunal de la Unión Europea; Sentencias que comentamos más adelante.

Junto a la diferencia de tipos de gravamen en el ámbito interno, **tampoco pueden despreciarse 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%.

La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible del periodo impositivo el tipo de gravamen que le corresponda a la entidad.

La cuota íntegra puede ser positiva, si así lo fuera la base imponible, o cero, si la base imponible fuera cero o negativa, o el tipo impositivo aplicable fuese cero. Nunca podrá generarse una cuota íntegra de signo negativo.

Una vez calculada la cuota íntegra, según el esquema de liquidación, procederá en su caso la aplicación de las deducciones, bonificaciones, retenciones y pagos fraccionados e ingresos a cuenta.

**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 oficina estadística comunitaria, para la media de los veintisiete países, el tipo máximo de la fiscalidad empresarial en el ejercicio 2008 se sitúa en el 23,6%, un porcentaje que en la UE-15 sube al 26,5%.

La misma información facilitada por Eurostat muestra que la presión fiscal global –el peso de todos los ingresos tributarios, incluidas las cotizaciones sociales, en el PIB– en la UE aumentó ligeramente en 2006, al pasar del 39,3% al 39,9%.

Los Estados miembros en los que se aplica un gravamen más alto a las empresas son:

País	Tipo de gravamen
Malta	35,0%
Francia	34,4%
Bélgica	34,0%
Italia	31,4%
España	30,0%
-	-
Rumania	16,0%
Lituania	15,0%
Letonia	15,0%
Irlanda	12,5%
Bulgaria	10,0%
Chipre	10,0%

En relación con la tributación mundial, la misma fuente señala que éste es el cuarto año 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.**

A nivel interno, el conocimiento del TIE presenta inicialmente un indudable interés para las empresas, que pueden condicionar sus inversiones a esta referencia. Además, como han señalado Martínez Arias y Fernández Rodríguez el TIE representa una información trascendente para las políticas fiscales de los Gobiernos<sup>12</sup>.

## 1. Métodos para la eliminación de la doble imposición: deducción para evitar la doble imposición interna

La doble imposición tiene lugar cuando entre los resultados sometidos a tributación, se incluyen rentas **que ya han tributado previamente en otra sociedad**. Puede producirse tanto en el ámbito nacional como en el internacional. Por eso, la Ley del Impuesto sobre Sociedades distingue entre los mecanismos para evitar la doble imposición interna y la doble imposición internacional.

<sup>12</sup> Véase su trabajo: "La presión fiscal del Impuesto sobre Sociedades por Comunidades Autónomas", en *Revista Técnica Tributaria*, nº 81/23, 2008, pág. 24 y ss. Como desarrollan los citados autores, el TIE presenta dos modalidades, el TIE Contable ("Resultado Contable antes de impuestos" entre "Gasto por Impuesto sobre Sociedades"); y el TIE Fiscal ("Cuota Líquida Impuesto sobre Sociedades" entre "Resultado Contable antes de impuestos").

Podrán aplicar la deducción los sujetos pasivos **que computen entre sus rentas** dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España.

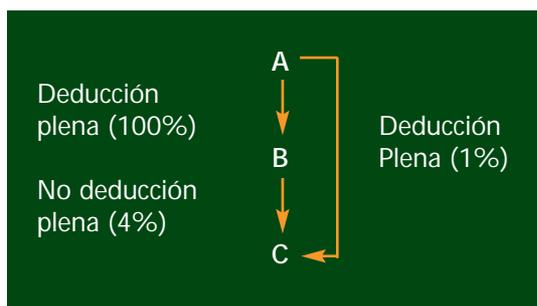
Con carácter general, y de conformidad con el artículo 30 de la Ley del Impuesto, se podrá deducir el 50% de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

No obstante, la norma establece que:

- Si los dividendos proceden de entidades participadas, directa o indirectamente, en, al menos, un 5% y dicha participación se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que fuese exigible el beneficio que se distribuye, o si el beneficio procede de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, de garantía recíproca y asociaciones, el sujeto pasivo se deducirá el 100% de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de dichos dividendos.

La participación que concede este derecho a deducir puede ser ostentada de manera directa o indirecta, ya sea porque el sujeto pasivo es el titular o bien porque la ostente a través de sociedades intermedias.

Gráficamente, este hecho se aprecia con toda claridad en el siguiente ejemplo:



Cuando "C" reparta un dividendo resultará que "A" podrá aplicar la deducción al 100% sobre la parte del dividendo que corresponde a su participación directa de "C" (1%), dado que entre la vía directa y la indirecta ostenta un 5% de participación.

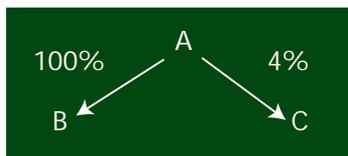
Por su parte "B" sólo podrá aplicar la deducción al 50% sobre la parte del dividendo que corresponde a su participación directa de "C" (4%), dado que la participación directa es inferior al 5%.

Cuando "B" reparta un dividendo resultará que "A" podrá aplicar la deducción al 100% sobre la parte del dividendo que corresponde a su participación directa en "B" (100%), dado que entre la vía directa y la indirecta ostenta, al menos, un 5% de participación.

La deducción se calcula aplicando el porcentaje del 50% o del 100%, según proceda, sobre la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de los dividendos o participaciones en beneficios. **Dicha base imponible estará compuesta por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios.**

### Ejemplo

Una sociedad "A" ostenta las siguientes participaciones en dos sociedades:



La sociedad "B" repartió un dividendo de 500 euros. La sociedad "C", a su vez, repartió un dividendo de 1.000 euros, de los cuales la sociedad "A" percibe, de acuerdo con sus participaciones 40 euros.

La liquidación de la sociedad "A" por la percepción de los citados dividendos sería la siguiente:

* Resultado contable .....	540
* Base imponible .....	540
* Cuota íntegra, 32,5% .....	175
* Deducción para evitar la doble imposición .....	(168)
1. Dividendo percibido de la "B"	
(500 x 32,5% x 100% = 162) .....	162
2. Dividendo percibido de la "C"	
(40 x 32,5% x 50% = 6) .....	6
* A ingresar .....	7

## 2. Bonificaciones para incentivar la realización de determinadas actividades

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, con la finalidad de incentivar determinadas inversiones o actividades, contempla (artículos 35 a 44) la instrumentación de determinados beneficios fiscales en forma de bonificaciones de la cuota del impuesto.

### 2.1 BONIFICACIÓN POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA

El artículo 33 de la Ley del Impuesto establece una bonificación del 50% de la cuota íntegra del Impuesto correspondiente a las rentas obtenidas por las

entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla o en sus dependencias.

Se deben seguir los siguientes pasos para determinar la bonificación correspondiente:

- Determinación del beneficio generado en Ceuta y Melilla.
- Determinación de la base imponible correspondiente a dicho beneficio.
- Compensación de bases imponibles negativas, de acuerdo con las siguientes especificaciones:
  - > Si la base imponible correspondiente a Ceuta y Melilla es negativa, no podrá aplicarse la bonificación.
  - > Si la base imponible correspondiente a Ceuta y Melilla es positiva pero el resto generan una base imponible negativa que compensa la totalidad de la generada en Ceuta y Melilla, tampoco podrá aplicarse la bonificación.
  - > Si la base imponible correspondiente a Ceuta y Melilla es positiva pero el resto generan una base imponible negativa que compensa solamente en parte la generada en Ceuta y Melilla, el exceso positivo podrá disfrutar de la bonificación.
  - > Si la base imponible negativa a compensar con la base imponible positiva generada en Ceuta y Melilla procede de periodos impositivos anteriores, teniendo en cuenta que la aplicación de la bonificación que estudiamos no puede trasladarse a periodos posteriores, será más ventajoso para el sujeto pasivo no compensar la base imponible negativa y aprovechar la bonificación del 50% en la cuota del Impuesto sobre Sociedades.
- Aplicación del tipo de gravamen a la base imponible definitiva.
- Cálculo de la bonificación según la siguiente fórmula:
  - >  $(\text{base imponible} \times \text{tipo de gravamen}) \times 50\%$

---

## 2.2 BONIFICACIÓN POR ACTIVIDADES EXPORTADORAS

Con motivo de incentivar la exportación de libros y de producciones cinematográficas y audiovisuales, el artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé una **bonificación del 99%** de la cuota íntegra del Impuesto correspondiente a las rentas procedentes de dicha actividad exportadora.

Los pasos a seguir para la determinación de esta bonificación serán los siguientes:

- Determinación del beneficio procedente de la actividad exportadora.
- Determinación de la base imponible correspondiente a dicho beneficio.
- Compensación de base imponibles negativas.

- Aplicación del tipo de gravamen a la base imponible definitiva.
- Cálculo de la bonificación con arreglo a la siguiente fórmula:  
> (base imponible x tipo de gravamen) x 99%

La Ley 35/2006 ha añadido una disposición adicional novena al TRLIS con la siguiente redacción:

### Reducción de la bonificación de actividades exportadoras

- La bonificación regulada en el apartado 1 del artículo 34 de esta Ley, se determinará multiplicando el porcentaje de bonificación establecido en dicho apartado por el coeficiente siguiente:
- 0,875 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
- 0,750 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.
- 0,625 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.
- 0,500 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.
- 0,375 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.
- 0,250 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012.
- 0,125 en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013.

El porcentaje de bonificación que resulte se redondeará en la unidad superior.

Esta bonificación **desaparecerá** a partir de los periodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 2014.

## 2.3 BONIFICACIÓN POR ACTIVIDADES DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

El legislador pretende incentivar la prestación de este tipo de servicios por entidades de capital público, con una bonificación del 99% de la cuota íntegra del IS correspondiente a las rentas derivadas de la prestación de dichos servicios.

Si el servicio público se gestiona directamente por la entidad local, su rendimiento estará exento del IS (exención subjetiva de las entidades locales). Si el servicio se gestiona a través de una sociedad mercantil sometida a derecho privado, el rendimiento no estará exento del IS.

El esquema de la bonificación sería el siguiente:

- Determinación del beneficio procedente de la prestación de los servicios públicos.
- Determinación de la base imponible correspondiente a dicho beneficio.
- Compensación de base imponibles negativas.
- Aplicación del tipo de gravamen a la base imponible definitiva.
- Cálculo de la bonificación con arreglo a la siguiente fórmula:  
> (base imponible x tipo de gravamen) x 99%

### 3. Deducciones de la cuota

Las actividades que la Ley del Impuesto sobre Sociedades fomenta a través de las diversas deducciones, responden a la idea de intentar 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, y las correspondientes a actividades de exportación y a 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.

La Ley 35/2006, al mismo ritmo que ha reducido el tipo de gravamen, ha recordado progresivamente, con carácter general los beneficios fiscales que estamos analizando. La eliminación de las deducciones, cuantificadas en dos mil millones, resulta contradictoria con el objetivo de la rebaja del nivel de tributación de las empresas, lo que se rebaja por un lado se aumenta por otro.

Aunque es cierto que la mayoría de los incentivos fiscales previstos en las actuales deducciones se han encontrado en la aplicación práctica con muchas restricciones por la compleja interpretación administrativa, **su eliminación no puede justificarse en la búsqueda de una mayor simplificación del Impuesto**. Este objetivo debería buscarse a través de la mejora de la legislación, buscando un procedimiento catalogador de las actividades beneficiadas fiscalmente más sencillo y dotado de una mayor seguridad jurídica. La Exposición de Motivos señala al respecto: *“ En segundo lugar, se establece que la reducción del tipo impositivo vaya acompañada de la progresiva eliminación de determinadas bonificaciones y deducciones que provocan efectos distorsionadores, manteniendo las deducciones que persiguen eliminar una doble imposición, logrando así una mayor equidad en el tributo. No obstante, se mantiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios estableciendo limitaciones al objeto de asegurar la inversión en actividades productivas. La mayoría de las deducciones se van reduciendo paulatinamente hasta su completa desaparición a partir del año 2011. Esta reducción gradual se prolonga hasta el 2014 respecto de la bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros, y de las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros”* .

Las deducciones que se han visto afectadas por la Ley 35/2006 se mantienen transitoriamente, si bien se van reduciendo progresivamente sus porcentajes de conformidad con lo dispuesto en las disposiciones adicionales novena y décima de la Ley

del Impuesto. Los recortes, que son progresivos desde el mismo ejercicio 2007 (se multiplica el porcentaje inicial de deducción por determinados coeficientes reductores), afectan a las siguientes deducciones:

### 1ª Deducción por inversiones en I+D+i

La deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, regulada en el artículo 35 de la Ley del Impuesto, se ha derogado para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012. La desaparición de esta deducción (2008: 30% x 0,85 de los gastos de investigación y desarrollo, 10% x 0,85 del inmovilizado –excluidos inmuebles– afectos a las mismas actividades; y 15% ó 10% x 0,85 de los gastos de innovación tecnológica) para las actividades de investigación y desarrollo, perjudica la consolidación del desarrollo tecnológico de las empresas que están utilizando la deducción fiscal como una herramienta para impulsar las políticas de inversión, desarrollo e innovación. **La sustitución del beneficio fiscal de la deducción por posibles ayudas directas como la subvención, además de atentar a la confidencialidad de los proyectos, incrementará la complejidad en su gestión y puede diferir en el tiempo su aplicación.**

Los beneficios fiscales previstos por este concepto para el 2006 ascendían a 216,44 millones.

### 2ª Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y comunicación

La deducción para el fomento de las tecnologías de la información y comunicación se regula en el artículo 36 de la Ley del Impuesto y se aplica a las empresas de reducida dimensión. Aunque la trascendencia económica de esta deducción (2008: 15% x 0,6), incorporada en el año 2000, no es significativa, **su desaparición choca con la política de fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, así como la potenciación del comercio electrónico.**

Con esta deducción se pretende incentivar el desarrollo de actuaciones tendentes a potenciar su acceso y presencia en Internet, su participación en el comercio electrónico y la mejora de sus procesos mediante la incorporación de nuevas tecnologías de la información y de la comunicación.

El ámbito objetivo de aplicación a que se refiere esta deducción abarca las actividades de la empresa relacionadas *“con la mejora de su capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de Internet, así como con la mejora de sus procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y comunicación”*.

Dada la amplitud y variedad de actividades que podrían englobarse dentro del ámbito de deducción, la Ley concreta dichas actividades o actuaciones en cuatro grandes campos, respecto de los cuales constituirán la base de la deducción las inversiones y los gastos del periodo relacionadas con cada una de ellos:

- **Acceso a Internet**, que incluye la adquisición de equipos y terminales para la conexión a Internet, el acceso a sistemas de correo electrónico y la conexión de redes internas de ordenadores.
- **Presencia en Internet**, que comprende las inversiones y gastos relacionados con el diseño, desarrollo y publicación de páginas y portales web.
- **Comercio electrónico**, que comprende la adquisición de equipos para la realización de transacciones de comercio electrónico, incluidas aquellas que se efectúen a través de redes cerradas formadas por agrupaciones de empresas, clientes y proveedores, con las adecuadas garantías de seguridad y confidencialidad.
- **Incorporación de las tecnologías de la información y de la comunicación a los procesos empresariales**, bien para la interconexión de ordenadores, la integración de datos de voz y la creación de configuraciones Internet, bien para su aplicación a procesos específicos de gestión, diseño y producción.

Pues bien, a pesar de vivir en el mundo de las TIC, y del esfuerzo que realiza la Administración para implantar en el 2010 la Administración telemática y la TDT, **la deducción se ha derogado** por la disposición derogatoria 2ª.2 de la citada Ley 35/2006 para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

### 3ª Deducción por actividades de exportación

La desaparición del beneficio fiscal vigente del 25% (9% para 2008) de las inversiones para la creación de sucursales en el extranjero o para la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras, regulado en la actualidad en el artículo 37 de la Ley del Impuesto, **dificultará la expansión internacional de las empresas**. La significación económica de esta deducción tampoco es significativa. El importe previsto para el ejercicio 2006 alcanzaba 170,77 millones. La deducción se ha derogado para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

### 4ª Deducción por inversiones medioambientales

La deducción por inversiones medioambientales, regulada en el artículo 39, establecía en su origen una deducción del 10% para las inversiones realizadas en el activo material destinadas a la protección del medio ambiente y al aprovechamiento de fuentes de energía renovable (12% para vehículos comerciales o industriales que contribuyan a la reducción de la contaminación atmosférica). Para el ejercicio 2008 los citados porcentajes deben reducirse en el coeficiente 0,6.

El esfuerzo que las empresas están realizando en materia medioambiental **podría verse frenado** con la supresión de esta deducción para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, especialmente en un momento en el que las Comunidades Autónomas y el propio Gobierno están anunciando la potenciación de la tributación medioambiental en los ámbitos de la fiscalidad de la energía y del agua.

La práctica de esta deducción requiere **la ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos con la Administración** competente en materia medioambiental y la correspondiente certificación de convalidación de la inversión por la misma Administración. Al igual que ocurría en la deducción por I+D+i, el excesivo formalismo de este procedimiento y la falta de criterios uniformes en la determinación de los requisitos de la deducción están dificultando la aplicación de esta deducción; pero entendemos que ello no es óbice para su derogación.

#### 5ª Deducción por gastos de formación profesional

Esta deducción, regulada en el artículo 40 de la Ley del Impuesto, también ha sido derogada para los periodos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011. La realización de esta formación daba lugar a una deducción del 5% de los gastos efectuados con esa finalidad en cada período impositivo, 10% si se superaba la media de los dos últimos años. La deducción también cubría los gastos con la finalidad de habituar a los empleados a la utilización de nuevas tecnologías. En el ejercicio 2008 a los citados porcentajes debe aplicarse el coeficiente 0,6.

Tampoco entendemos la derogación para el 2011 de esta deducción cuando tanto la Administración como las empresas **coinciden en la necesidad de la formación continua de todo el personal.**

#### 6ª Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumentos de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad

Esta deducción, regulada en el artículo 43, se incorporó a los beneficios fiscales, como es sabido, con el objetivo de potenciar la política social de la empresa en esta dirección, y como fórmula de previsión social futura complementaria de las pensiones públicas. El empresario podía deducirse un 10% de sus aportaciones con una serie de limitaciones relativas a las retribuciones de sus trabajadores (menos de 27.000 euros de retribuciones brutas y con una aportación máxima a cada trabajador de 8.000 euros). Para el ejercicio de 2008 a los citados porcentajes debe aplicarse el coeficiente 0,6. Esta deducción también se ha derogado para los periodos que se inicien con posterioridad al 1 de enero de 2011.

La desaparición de esta deducción no sólo perjudica a la política social empresarial, sino **también afecta a sus empleados**, que se han visto truncados en una expectativa futura de consolidar prestaciones sociales con un coste fiscal reducido.

#### 4. Valoración conclusiva sobre las deducciones

Las deducciones que no se han visto afectadas por la nueva reforma han sido las correspondientes a inversiones de interés cultural (15% - artículo 38) y a inversiones por creación de empleo para trabajadores minusválidos (6.000 euros - artículo 41). Todas las demás se han visto afectadas por la Ley 35/2006, incluida la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, a la que nos hemos referido anteriormente.

La repercusión de las deducciones y bonificaciones **difiere 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, 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** 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, del penúltimo sexenio se deriva 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 **1,97%**<sup>13</sup>.

Durante el mismo sexenio, las Comunidades Autónomas que más contribuyeron a la cuota líquida del Impuesto fueron:

- Madrid (39,21%)
- Cataluña (20,04%)
- Valencia (8,53%)
- Andalucía (8,53%)
- Galicia (6,73%)
- La Rioja (3,78%)
- Aragón (2,83%)
- Castilla y León (2,71%)

Las que contribuyeron en menor medida fueron Extremadura, Navarra, Cantabria y Canarias.

---

<sup>13</sup> Datos obtenidos del trabajo de Elena Fernández Rodríguez y Antonio Martínez Arias: "La presión fiscal del Impuesto sobre Sociedades por Comunidades Autónomas", en Revista Técnica Tributaria, nº 82, pág. 23-47.

## Ranking de Comunidades autónoma según contribución a la Cuota Líquida

Comunidad Autónoma	1998	1999	2000	2001	2002	2003	Media
Madrid	46,35%	40,41%	37,36%	40,76%	31,10%	39,30%	39,21%
Cataluña	19,30%	15,62%	21,90%	20,17%	22,85%	20,38%	20,04%
Valencia	7,12%	9,50%	8,79%	7,91%	9,42%	8,44%	8,53%
Andalucía	4,68%	6,28%	6,10%	5,70%	9,77%	7,86%	6,73%
Galicia	3,22%	4,40%	3,94%	3,53%	3,90%	3,67%	3,78%
La Rioja	3,22%	4,40%	3,94%	3,53%	3,90%	3,67%	3,78%
Aragón	3,40%	3,47%	2,40%	2,55%	2,65%	2,49%	2,83%
Castilla y León	2,37%	2,86%	2,88%	2,53%	3,00%	2,59%	2,71%
País Vasco	1,87%	2,28%	2,64%	3,99%	2,76%	1,72%	2,54%
Baleares	1,82%	2,03%	1,95%	1,81%	1,76%	1,44%	1,80%
Murcia	1,11%	1,62%	1,67%	1,60%	1,72%	1,93%	1,61%
Castilla-La Mancha	1,32%	1,84%	1,58%	1,40%	1,69%	1,73%	1,59%
Asturias	1,54%	1,69%	1,75%	1,65%	1,53%	1,40%	1,59%
Canarias	1,09%	1,34%	1,17%	1,12%	1,38%	1,29%	1,23%
Cantabria	0,77%	0,98%	0,85%	0,77%	1,33%	1,11%	0,97%
Navarra	0,35%	0,65%	0,50%	0,48%	0,64%	0,41%	0,50%
Extremadura	0,39%	0,52%	0,46%	0,40%	0,51%	0,50%	0,46%
Ceuta	0,05%	0,05%	0,07%	0,05%	0,05%	0,04%	0,05%
Melilla	0,04%	0,40%	0,40%	0,04%	0,03%	0,03%	0,04%
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>						

Fuente: Fernández Rodríguez y Martínez Arias.

Los mismos autores presentan el siguiente cuadro comparativo de TIEs:

## TIE Contable y Fiscal (en %)

Comunidad Autónoma	1998		1999		2000		2001		2002		2003		Media	
	TIEC	TIEF												
Andalucía	27,53	27,12	26,85	26,72	30,49	29,41	27,63	28,10	22,30	28,44	28,27	27,91	27,18	27,95
Aragón	25,16	26,05	29,68	27,79	27,67	24,96	28,28	28,60	27,05	30,05	26,08	28,68	27,32	27,69
Asturias	26,41	26,28	29,22	27,64	23,55	25,47	21,61	23,80	30,08	31,01	28,61	29,47	26,58	27,28
Baleares	26,93	29,25	28,39	25,96	28,10	26,16	35,01	34,33	27,48	31,26	25,90	26,26	28,64	28,87
Canarias	6,94	7,61	7,41	7,48	6,39	7,52	8,06	8,14	8,31	10,06	9,97	9,58	7,84	8,40
Cantabria	17,42	16,94	23,90	23,95	27,01	27,79	29,07	33,42	23,59	24,04	21,22	20,96	23,70	24,52
Castilla-La Mancha	26,34	26,81	29,89	29,55	30,92	29,96	29,97	29,49	30,47	31,12	28,33	29,11	29,32	29,34
Castilla y León	26,14	25,38	27,65	27,05	27,00	26,50	28,07	29,24	23,92	33,08	28,14	26,71	26,82	27,99
Cataluña	23,20	23,18	24,67	24,33	24,51	24,43	26,64	27,43	23,19	27,78	22,16	23,37	24,06	25,09
Ceuta	15,47	14,74	14,91	11,51	15,32	14,68	14,60	13,46	15,21	16,93	13,61	13,93	14,85	14,21
Extremadura	26,14	26,65	27,77	28,01	27,62	27,79	27,85	28,41	27,89	33,61	28,35	28,39	27,60	28,81
Galicia	28,64	27,69	29,37	28,58	25,95	26,06	26,36	27,83	26,42	27,07	26,34	25,37	27,18	27,10
La Rioja	30,67	28,64	29,80	28,70	31,09	30,25	30,99	30,62	30,28	32,08	30,80	30,49	30,60	30,13
Madrid	19,86	19,57	19,84	18,24	20,07	19,39	15,71	22,07	15,05	19,23	17,49	21,60	18,00	20,02
Melilla	13,29	14,77	17,02	16,99	16,41	16,56	16,42	16,33	17,10	16,95	17,69	17,40	16,32	16,50
Murcia	30,59	28,70	31,00	30,45	29,95	29,48	31,68	29,00	86,58	70,63	72,81	72,78	47,10	43,51
Navarra	21,96	21,71	21,96	21,71	23,01	23,54	23,01	23,54	27,16	26,55	17,01	24,03	22,35	23,51
País Vasco	22,32	16,82	26,22	22,01	21,34	22,77	16,00	31,88	10,99	17,40	12,76	17,57	18,27	21,41
Valencia	27,05	26,22	28,51	28,02	28,70	27,75	28,06	28,28	27,03	30,83	28,15	28,00	27,92	28,18
<b>Total</b>	<b>21,75</b>	<b>21,40</b>	<b>22,70</b>	<b>21,54</b>	<b>22,70</b>	<b>21,50</b>	<b>20,87</b>	<b>23,30</b>	<b>19,92</b>	<b>22,79</b>	<b>21,27</b>	<b>23,36</b>	<b>21,53</b>	<b>22,31</b>

Fuente: Fernández Rodríguez y Martínez Arias: La presión fiscal del Impuesto de Sociedades por Comunidades Autónomas, RTT, 81/23.

Los citados autores extraen las siguientes conclusiones de su trabajo:

- Para los tres primeros años el TIE contable está por encima del TIE fiscal, y en los tres últimos la situación es la contraria.
- Por lo que se refiere a la cuota íntegra, la presión fiscal más elevada se produce en Navarra, La Rioja, Galicia, Asturias y Murcia.
- La variable bonificaciones se aprecia principalmente en Ceuta, Melilla y Canarias. Y las que menos bonificaciones presentan son Cantabria y La Rioja.
- Las Comunidades que menos deducciones por doble imposición presentan son La Rioja, Castilla-La Mancha, Melilla, Extremadura, Murcia, Ceuta y Castilla y León; las que más utilizan esta deducción son Madrid y Cataluña.
- El resto de las deducciones son casi nulas en Melilla y Extremadura, y presentan su resultado más elevado en Canarias, Navarra y País Vasco.
- La variable total deducciones y bonificaciones refleja que Extremadura, La Rioja, Castilla-La Mancha y Murcia, son las Comunidades que menos beneficios aplican. Por el contrario las empresas que aplican más beneficios están ubicadas en Melilla, Ceuta y Canarias,

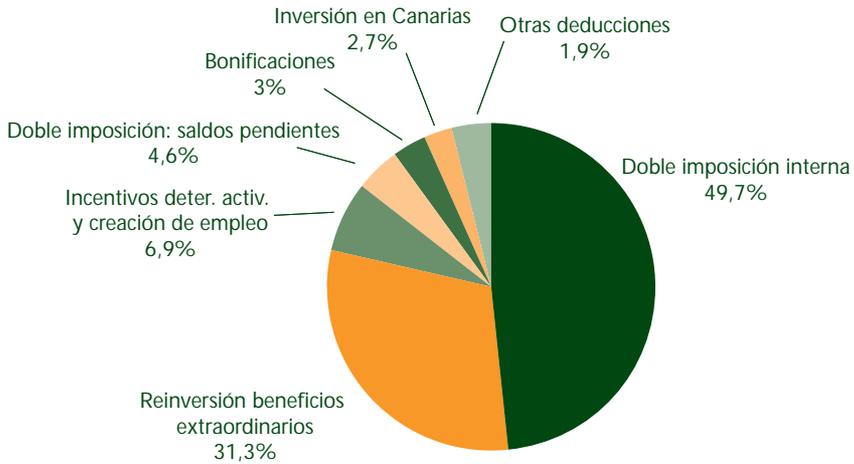
**En todo caso, debe reiterarse que, salvados los territorios forales y las circunstancias aplicables a Melilla, Ceuta y Canarias, la rebaja del TIE se produce por circunstancias propias del dinamismo, proyección económica y características de las empresas, y no por la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas.**

En el ejercicio 2005 las minoraciones de la cuota íntegra se han producido por los siguientes conceptos:

### Minoraciones en la cuota íntegra. IS 2005



### Estructura de las minoraciones en la cuota íntegra de las empresas de reducida dimensión. IS 2005



Fuente: Dirección General de Tributos. 2005.

## 5. Cuota diferencial

Una vez practicadas las deducciones sobre la cuota íntegra ajustada positiva se obtiene la **cuota líquida positiva** del ejercicio, que puede ser cero o positiva, pero nunca negativa. Esta cantidad minorada por la deducción por el programa PREVER, así como por las retenciones e ingresos a cuenta, da lugar a **la cuota del ejercicio a ingresar o devolver**.

La **cuota diferencial** se obtiene restando de la cuota del ejercicio a ingresar o devolver los pagos fraccionados realizados por la Entidad.

Por último, la adición sobre la cuota diferencial de los incrementos por pérdidas de incentivos fiscales aplicados en ejercicios anteriores, (exención por reinversión, deducción por inversiones, etc.) y los intereses de demora correspondientes, determina el **importe del líquido a ingresar o a devolver** a la empresa, según sea positivo o negativo respectivamente.

## E. Regímenes especiales

Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades 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.

Entre otros se pueden destacar, por su importancia, los siguientes:

1. Colaboración empresarial (UTES, agrupaciones).
2. Instituciones inversión colectiva.
3. Consolidación fiscal (grupos).
4. Sociedades patrimoniales (efectos transitorios derivados de su supresión).
5. Sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
6. Empresas de reducida dimensión.

### 1. Fórmulas de colaboración empresarial (UTES, agrupaciones)

Las fórmulas de colaboración social se regulan en los artículos 48 a 52 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Bajo esta denominación se encuadran las figuras siguientes:

- La unión temporal de empresas (UTE).
- La agrupación de interés económico (AIE).
- La agrupación europea de interés económico (AEIE).

Las uniones temporales de empresas son entes sin personalidad jurídica propia para la colaboración empresarial por un período de tiempo cierto, determinado o indeterminado, cuyo objeto es el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera de España.

La escritura pública de formalización de la UTE ha de contener los estatutos o pactos que regulen su funcionamiento. Para poder disfrutar del régimen especial tributario, la UTE debe **inscribirse en el Registro** especial del Ministerio de Economía y Hacienda, dependiente de la Agencia Tributaria, mediante un escrito de los interesados solicitando dicha inscripción y la aplicación del régimen fiscal especial.

Los partícipes pueden ser personas físicas o jurídicas residentes o no en España.

Las agrupaciones de interés económico son una figura asociativa de cooperación interempresarial, son entidades con **personalidad jurídica propia** y carácter mercantil cuya finalidad es facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de los socios.

La agrupación europea de interés económico, se define como una figura de cooperación entre empresas de nivel supranacional, destinada a facilitar o desarrollar la actividad de sus socios mediante el ejercicio de actividades complementarias a las de ellos. Tienen una finalidad equivalente a las AIE españolas, pero en el ámbito de la Unión Europea.

## 2. Instituciones de inversión colectiva

El régimen fiscal especial establecido para estas instituciones no alcanza a la totalidad de las mismas, sino sólo a las que se indican a continuación que reúnan ciertos requisitos, estando el resto de ellas acogidas al régimen general del IS:

- Las sociedades de inversión mobiliaria (SICAV).
- Los fondos de inversión.
- Las sociedades de inversión inmobiliaria.
- Los fondos de inversión inmobiliaria.

Las SICAV son sociedades anónimas que tienen por objeto exclusivo la adquisición, tenencia, disfrute, administración en general y enajenación de valores mobiliarios, para compensar los riesgos y los tipos de rendimientos, sin participación mayoritaria económica o política en otras sociedades.

Los fondos de inversión son patrimonios pertenecientes a una pluralidad de inversores, cuyo derecho de propiedad viene representado mediante un certificado de participación.

Las sociedades de inversión inmobiliaria, son sociedades anónimas que tienen por objeto exclusivo la inversión en inmuebles, de naturaleza urbana para su explotación

mediante arrendamiento, mientras que los fondos de inversión inmobiliaria son patrimonios pertenecientes a una pluralidad de inversores cuyos derechos de propiedad son similares a los fondos de inversión, siendo su objeto la inversión en inmuebles de naturaleza urbana para su explotación mediante arrendamiento.

### 3. Régimen de consolidación fiscal

El régimen de consolidación fiscal se regula en el capítulo VII título VII, (artículos 64 a 82 de la Ley del Impuesto y artículo 48 de su Reglamento).

Es un **régimen voluntario**, opcional, para los grupos fiscales.

La formación del grupo fiscal al objeto de aplicar este régimen fiscal requiere el cumplimiento de siguientes requisitos por las sociedades que los forman:

- Ser sociedades anónimas, limitadas, comanditarias por acciones, residentes en territorio español.
- No estar exentas del IS.
- No encontrarse al cierre del ejercicio en situación de concurso.
- Tributar al mismo tipo de gravamen, coincidente con el de la dominante.
- Tener el mismo ejercicio social que el de la dominante.

Además, la sociedad dominante, debe cumplir los siguientes requisitos:

- Debe tener una participación, directa o indirecta, de al menos el 75% del capital social de las sociedades dependientes.
- No podrá ser dependiente de ninguna otra entidad residente en territorio español, que reúna los requisitos para ser considerada sociedad dominante.
- No estar sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, al régimen de las UTES, ni al de las sociedades patrimoniales.

### 4. Sociedades patrimoniales

Tienen la consideración de sociedades patrimoniales las siguientes:

- Las sociedades de mera tenencia de bienes.
- Las sociedades de cartera.

Son sociedades de mera tenencia de bienes, aquellas en las que durante más de 90 días del ejercicio social concurren las siguientes circunstancias:

- Composición del accionariado: más del 50% del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a:
  - > Un grupo familiar, entendiéndose por tal el constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive;
  - > 10 o menos socios.

- Composición del activo: más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

La reiterada Ley 35/2006 de 28 de noviembre, **ha suprimido el régimen especial de las sociedades patrimoniales**, que han pasado a tributar conforme al régimen general. Se ha mantenido en el **2007 un régimen transitorio** para aquellas que quieran optar por su disolución y liquidación en dicho ejercicio.

## 5. Sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas

Este régimen especial, regulado en los artículos 53 y 54 de la Ley del Impuesto, se estableció en el ejercicio 2003 con el objetivo de **impulsar el mercado de arrendamiento de viviendas**, para dar respuesta a la demanda social de viviendas en alquiler.

Las sociedades que pretendan acogerse al régimen especial deberán tener como objeto principal el arrendamiento de viviendas situadas en el territorio español. Siendo compatible con otras actividades complementarias.

Las viviendas deben cumplir los siguientes requisitos que se citan a continuación:

- El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por el sujeto pasivo debe ser en todo momento igual o **superior a diez**, sin límite máximo.
- La Ley del IS no establece ninguna limitación al valor de las viviendas arrendadas. No obstante, cuando la entidad adquiera viviendas en fase de construcción, se exige que el valor contable del conjunto de éstas **no exceda del 20% del valor contable total de las viviendas de la entidad**, cualquiera que sea el valor de mercado de las mismas.
- Al menos **un tercio de las viviendas** arrendadas deben incorporar en el contrato de arrendamiento una opción de compra a favor del arrendatario, con las siguientes condiciones:
  - > Su reconocimiento no debe suponer para el arrendatario el abono de ninguna contraprestación.
  - > Deberá especificarse su importe.
  - > Su ejercicio será siempre facultativo para el arrendatario.
  - > No podrá estipularse en el contrato indemnización ninguna para el caso que el arrendatario no ejerza la opción de compra.

Las viviendas arrendadas pueden estar calificadas como VPO o declaradas protegidas, o no. Si lo están, la opción de compra a favor del arrendatario debe poderse ejercitar en el plazo máximo de seis meses. Y si no están calificadas, deben adquirirse a valor de mercado y no pueden tener en el momento de la compra una antigüedad superior a tres años.

La **especialidad del régimen fiscal** especial consiste en la aplicación de bonificaciones fiscales en la cuota íntegra.

Dichas bonificaciones son:

- Bonificación del 85% de la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento o transmisión, que cumplan los requisitos exigidos para aplicar este régimen fiscal.
- Bonificación del 90% de la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento o transmisión, que cumplan los requisitos exigidos para aplicar este régimen fiscal:
  - > El arrendatario debe ser discapacitado.
  - > La vivienda debe adaptarse a las necesidades del discapacitado.

## 6. Empresas de reducida dimensión

El régimen especial de las empresas de reducida dimensión, que se regula en el capítulo XII de su título VIII (artículos 108 a 114) de la Ley del Impuesto, se destaca, como ya expusimos en el IRPF, por el establecimiento de un conjunto de incentivos fiscales que minoran su cuota tributaria.

Para que la empresa pueda definirse de reducida dimensión se requiere que su importe neto de **cifra de negocios** en el periodo impositivo inmediato anterior haya sido inferior a **8.000.000** de euros.

El importe neto de la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios correspondientes a las actividades ordinarias de la sociedad, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios.

El importe neto de la cifra de negocios se obtendrá del siguiente cálculo:

### **Ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa**

- (+) Entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice la empresa a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella.
- (+) Parte de las subvenciones otorgadas en función de las unidades de producto venidas y que forman parte de su precio de venta.
- (-) Las devoluciones de ventas.
- (-) Rappels sobre ventas y prestaciones de servicios, así como los descuentos comerciales que se efectúen.
- (-) Impuestos relacionados con la cifra de negocios.

### **Importe neto de la cifra de negocios**

El régimen fiscal aplicable a dichas empresas permite que las entidades incluidas dentro de dicho ámbito puedan disfrutar de los siguientes **incentivos fiscales**, beneficios que como ya indicamos en el capítulo anterior también son aplicables a las empresas personas físicas:

#### A. Libertad de amortización para las inversiones con creación de empleo

La Ley del Impuesto sobre Sociedades permite a estas empresas **amortizar libremente los elementos del inmovilizado material nuevos que adquieran**, siempre que en los 24 meses siguientes al inicio del periodo impositivo en el cual el bien entre en funcionamiento, **la plantilla media total de la empresa se incremente** respecto de la correspondiente a los 12 meses anteriores, y dicho aumento se mantenga durante los 24 meses siguientes.

##### Ejemplo

---

La evolución de la plantilla de una sociedad cuyo periodo impositivo coincide con el año natural es la siguiente:

##### Año 2006

- 1 de enero: tiene una plantilla de cuatro trabajadores.
- 1 de marzo: contrata un nuevo trabajador con carácter indefinido.
- 1 de julio: formaliza dos contratos de tres años de duración.
- 30 de septiembre: uno de los trabajadores causa baja por jubilación.

##### Año 2007

- 1 de febrero: contrata un trabajador de forma indefinida.
- 1 de julio: contrata tres trabajadores a media jornada.
- 30 de noviembre: no se renueva el contrato a dos trabajadores temporales.

##### Año 2005

- 1 de enero: la empresa tiene un único trabajador.
- 1 de febrero: contrata indefinidamente a tres trabajadores.
- 1 de julio: concluyen dos contratos temporales.
- 1 de diciembre: contrata a dos trabajadores temporales.

#### Calcular el incremento de plantilla entre los años 2005-2006/2007

El promedio de plantilla para los ejercicios 2005/2006 será:

Plantilla media 2006/2007=

$$(4*2+5*4+7*3+6*3+7*5+8,5*5+6,5*1) / 24 = 6,29$$

$$\text{Plantilla media año 2005} = (1*1+4*5+2*5+4*1) / 12 = 2,91$$

*El incremento de la plantilla entre los ejercicios*

$$2005-2006/2007 \text{ será: } 6,29-2,91 = 3,38$$

## B. Libertad de amortización para bienes de escaso valor

Los elementos del inmovilizado material nuevo puesto a disposición del sujeto pasivo en el periodo en que sea de aplicación el régimen de las empresas de reducida dimensión a la entidad, **podrán ser amortizados libremente** siempre que el **valor unitario de los bienes no exceda de 601,01 euros, hasta el límite de 12.020,24 euros** por periodo impositivo.

Los elementos deben pertenecer al inmovilizado material nuevo, es decir, aquellos que se usan o entran en funcionamiento por primera vez. Igualmente, el valor unitario de estos elementos no debe sobrepasar los 601,01 euros, por lo que de exceder dicho importe, el elemento no podrá amortizarse libremente en cuantía alguna, sino que la amortización del elemento deberá efectuarse conforme a las reglas generales.

La norma no prevé **ninguna incompatibilidad** para los elementos de escaso valor acogidos a la libertad de amortización, por lo que cualquier otro incentivo fiscal les será aplicable.

Se registrará en la contabilidad de la empresa la depreciación correspondiente a la amortización efectiva del elemento, **computándose** en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades el incentivo fiscal a través del correspondiente ajuste negativo por el **exceso de la amortización fiscal** sobre la amortización contable.

## C. Amortización del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial

Este incentivo se aplica a las inversiones en bienes del inmovilizado material nuevos, es decir, aquellos que entren en funcionamiento por primera vez, así como a las inversiones realizadas en elementos del inmovilizado inmaterial. Los elementos del inmovilizado material **podrán amortizarse en función del porcentaje que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo** previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

El coeficiente de incremento se aplicará siempre sobre los coeficientes máximos, con independencia de que la empresa aplique un tipo de amortización inferior a éste. Si esto fuera así, la diferencia con la amortización contabilizada se computará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades mediante el correspondiente ajuste negativo, determinado éste por la diferencia entre la amortización fiscal y la amortización contable.

### Ejemplo

---

Inversión de 10.000 euros realizada en un elemento cuyo porcentaje de amortización máximo según tablas es de un 10% y periodo máximo de 20 años.

## Solución

La amortización contable del elemento será de un 10% mientras que la fiscal será de un 15% ( $10\% \times 1,5$ ). Los ajustes a realizar durante la vida útil del elemento serán los siguientes:

Gasto	Gasto			Gasto		
	Ajustable	Fiscal		Ajustable	Fiscal	
	Contable			Contable		
1	1.000	1.500	(500)	6	1.000	1.500 (500)
2	1.000	1.500	(500)	7	1.000	1.000 0
3	1.000	1.500	(500)	8	1.000	0 1.000
4	1.000	1.500	(500)	9	1.000	0 1.000
5	1.000	1.500	(500)	10	1.000	0 1.000
Total				10.000	10.000	

### D. Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión

La Ley del Impuesto sobre Sociedades permite que estas empresas amorticen aceleradamente los elementos del inmovilizado material en los que reinviertan el importe total obtenido en la transmisión de otros elementos de su inmovilizado. Esto es, se les permite **incrementar el tipo de amortización lineal** máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Estos elementos podrán amortizarse fiscalmente en función del coeficiente que resulte de **multiplicar por 3 el porcentaje de amortización lineal máximo** previsto en las tablas de amortización.

#### Requisitos

- Las empresas deberán considerarse de reducida dimensión en el periodo impositivo en que se transmita el elemento del inmovilizado material.
- El negocio jurídico mediante el cual se transmite el elemento patrimonial debe ser oneroso, por lo que si el mismo se efectúa a título lucrativo, no resultará de aplicación este régimen especial.
- Los elementos transmitidos han de pertenecer al inmovilizado material, por tanto, quedan fuera los activos inmateriales y financieros.
- El elemento transmitido debe estar afecto a la explotación económica, es decir, que sea necesario para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo, por lo que quedan excluidos la transmisión de meros elementos patrimoniales de la entidad.
- La reinversión, cuya cuantía debe ser el importe total obtenido en la transmisión, debe materializarse en otros elementos del inmovilizado material igualmente afectos a la actividad desarrollada por la entidad, es decir, será válida la

reinversión, tanto en elementos nuevos como usados, siempre que éstos sean activos materiales y estén afectos al desarrollo de la actividad del sujeto pasivo.

- El plazo para realizar esta reinversión debe de estar comprendido entre al año anterior a la entrega del elemento transmitido y los tres años posteriores, entendiéndose efectuada en el momento en que se produzca la puesta a disposición de los elementos en los que se materialice el importe obtenido en la transmisión.
- La base para practicar esta amortización acelerada será el precio de adquisición de los elementos del inmovilizado material objeto de la reinversión, siempre que éste sea igual o inferior al precio total de la transmisión.

### Ejemplo

Entidad que en el ejercicio 2006 obtiene en la transmisión de un elemento de su inmovilizado material por un precio de 80.000 euros una renta de 20.000 euros. En el año 2007 invierte el importe obtenido en un nuevo elemento del inmovilizado material, el cual se amortizará de acuerdo con el coeficiente máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, el 10%.

### Solución

Mientras que la amortización contable se calculará mediante el coeficiente anteriormente mencionado, la amortización fiscal de dicho elemento se realizará por un coeficiente del 30% (3 x 10%).

En el siguiente cuadro se puede apreciar los ajustes temporales que se deben realizar hasta el año 2016.

	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajustes
2007	8.000	24.000	(16.000)
2008	8.000	24.000	(16.000)
2009	8.000	24.000	(16.000)
2010	8.000	8.000	0
2011	8.000	0	8.000
2012	8.000	0	8.000
2013	8.000	0	8.000
2014	8.000	0	8.000
2015	8.000	0	8.000
2016	8.000	0	8.000
<b>Total</b>	<b>80.000</b>	<b>80.000</b>	<b>0</b>

## E. Dotación por posible insolvencia de deudores

Las empresas de reducida dimensión podrán dotar de forma global la cobertura del riesgo derivado de posibles insolvencias. La dotación **no podrá exceder del 1%** de los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo.

Esta dotación supone una excepción al régimen general establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que sólo prevé la dotación por las posibles insolvencias de deudores de modo individualizado, y siempre que concurren determinadas circunstancias descritas en la propia ley, y declara la no deducibilidad de las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencia de clientes y deudores.

### Ejemplo

---

Entidad considerada de reducida dimensión en el año 2007 dota una dotación global por insolvencia de deudores de 400.000 euros.

### Solución:

---

Serán fiscalmente deducible 4.000 euros (400.000 x 1%).

Por otro lado, estas empresas también podrán dotar, con efectos fiscales, las posibles insolvencias de los deudores cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias que permiten su deducibilidad, y conforme al régimen general siempre que:

- La deuda tenga al menos 6 meses de antigüedad.
- El deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos, incurso en un procedimiento de quita y espera, o situaciones análogas.
- El deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.
- La deuda se haya reclamado judicialmente o sea objeto de un procedimiento judicial o arbitral.

En conclusión, las empresas acogidas al régimen de reducida dimensión podrán dotar provisiones individualizadas, conforme al régimen general, y una provisión global, por aplicación del 1% sobre los saldos deudores a la conclusión del periodo impositivo.

## F. Contratos de arrendamiento financiero

Como cualquier tipo de entidad, las empresas acogidas al régimen de reducida dimensión pueden computar como gasto deducible la carga financiera incorporada en las cuotas de arrendamiento que satisfagan a la entidad arrendadora.

También será deducible la parte de las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del elemento objeto del contrato, salvo que se trate de bienes no amortizables. El importe de esta deducción para las entidades de reducida dimensión, no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el **triple** del coeficiente de amortización lineal que corresponda al citado bien según las tablas de amortización lineal oficialmente aprobadas.

### G. Tipo de gravamen

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece para estas empresas, un tipo de gravamen reducido que se aplicará de la siguiente forma:

- Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, el tipo impositivo aplicable será del **25%**.
- Por la parte de la base imponible restante, el tipo impositivo aplicable será el general del **30%**.

**Las empresas de reducida dimensión representan un porcentaje muy significativo respecto al total de los sujetos pasivos.** Así, en el año 1998 representaban el 61,98% y en año 2003 representaban el 84,51%, porcentaje que se ha mantenido en los periodos sucesivos.

## F. El Impuesto sobre Sociedades en Vizcaya

Como es sabido, en los territorios forales el Impuesto sobre Sociedades se regula por normativa autonómica, por normativa concertada en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco. En el presente apartado se pretende poner de manifiesto **las diferencias más significativas** en el Impuesto sobre Sociedades entre la normativa estatal, regulada por el RD Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la normativa foral, y hemos elegido como referencia foral la normativa de Vizcaya<sup>14</sup>, recogida en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, modificada por la Norma Foral 6/2007, de 27 de marzo, y por las Normas Forales 4 y 5/2008, de 30 de junio.

---

<sup>14</sup> La normativa foral de Vizcaya es el reflejo más significativo de las de territorio foral, y ha generado, como es sabido, una importante conflictividad jurídica, a la que nos referimos más adelante. La normativa aplicable en Álava se recoge en la NF 24/1996, de 5 de julio, modificada por la NF 13/2007, de 26 de mayo; en Guipúzcoa el Impuesto sobre Sociedades se regula en la Norma Foral 7/1996, modificada recientemente por la NF 3/2007; y en Navarra se contiene en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre y en el Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre.

El Impuesto sobre Sociedades es un Impuesto concertado de normativa autónoma. 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 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 el concreto beneficio fiscal que deriva de la aplicación de una u otra normativa.

Además, en este estudio debe valorarse también el carácter permanente o temporal de los beneficios fiscales. Los beneficios permanentes, como un menor tipo de gravamen o un aumento en los porcentajes de deducción, generan directamente y en todos los casos una reducción de la deuda tributaria. Los beneficios temporales, como las diferencias que se aprecian en materia de amortizaciones entre las dos normativas comparadas, producen efectos distintos según las diferentes situaciones de las empresas. Así, la aplicación de un coeficiente de amortización más elevado adelanta la imputación del gasto pero reduce el período del cómputo de la correspondiente dotación.

## 1. Sujeción a la normativa foral

El artículo 14 de la Ley 12/2002, que aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece con carácter general que será de aplicación la normativa foral a todos los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. Esta regla general, que se desarrolla en la Norma Foral 3/1996, presenta, no obstante, dos excepciones que hacen referencia a los sujetos pasivos del Impuesto **cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de siete millones de euros** (por volumen de operaciones se entiende, por prescripción del apartado Dos del artículo 14, el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad). **Estos sujetos quedan sometidos a la normativa autónoma** siempre que hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco, aunque tengan su domicilio fiscal en territorio común.

Por el contrario, los **sujetos pasivos que superen el citado volumen** de operaciones y que tengan el domicilio en el País Vasco **no quedarán sometidos a la normativa autónoma si hubieran realizado en territorio común el 75% o más de su volumen de operaciones**.

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.**

El lugar de realización de las operaciones, tanto de las entregas de bienes como de las prestaciones de servicio, se delimita en el artículo 16 de la propia Ley 12/2002, que aprueba el Concierto Económico con el País Vasco. El artículo 2 bis de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, especifica las operaciones que se entienden realizadas en Vizcaya.

El artículo 43 de la misma Ley 12/2002 considera domiciliadas en el País Vasco a las personas jurídicas que tengan en dicho territorio 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.

Las **discrepancias entre Administraciones** que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de los interesados, **por la Junta Arbitral.** El procedimiento ante este órgano responde básicamente al siguiente esquema:

- Recibido el escrito de planteamiento, el Presidente de la Junta Arbitral designará ponente. El Presidente solicitará a la Administración proponente subsanación de defectos en un plazo de quince días y notificará el conflicto a la Administración contra la que se haya promovido el conflicto, concediendo un plazo de un mes a fin de que formule alegaciones y proponga prueba y documentación oportuna.
- Tras las alegaciones o transcurrido el plazo de las mismas, el Presidente dispone del plazo de dos meses para completar la instrucción, y podrá recabar de los órganos administrativos o de los interesados antecedentes, informes y documentos necesarios para la instrucción; igualmente podrá solicitar a la Administración competente según el concierto las pruebas correspondientes, que serán comunicadas a la otra Administración.
- Transcurrida la instrucción o pasados los dos meses concedidos para efectuarla, se pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones Tributarias, así como a los interesados en el procedimiento, que dispondrán del plazo de un mes para formular alegaciones, tras el cual se dictará la resolución que se considere en cada caso.

## 2. Diferencias con la normativa estatal

Las diferencias más relevantes entre las regulaciones del Estado y de Diputación Foral de Vizcaya se concretan en los aspectos que se relacionan a continuación.

### 2.1 ESTIMACIONES DE RENTA

En la norma estatal, las cesiones de bienes y derechos se presumen retribuidas por su valor normal de mercado (art. 5 Ley). Por el contrario, **la normativa foral se remite al valor que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo**, y sólo en el caso de que ésta presente irregularidades se acudirá al valor normal del mercado (art. 5 NF 3/1996).

En artículo 16 de la Norma Foral prescribe que las entidades vinculadas quedarán obligadas a valorar, en todo caso, las operaciones formalizadas entre ellas **a su valor normal de mercado**, definiéndose dicho importe como *"aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia"*.

Se establecen **cinco métodos** de valoración principales en condiciones de igualdad (el método del precio libre comparable, el del coste incrementado, el del precio de reventa, el método de la distribución del resultado y el método del margen neto del conjunto de operaciones; estos dos últimos métodos en la normativa estatal se aplican de forma subsidiaria, cuando debido a la complejidad o la información relativa a las citadas operaciones no pueden aplicarse adecuadamente los tres primeros métodos).

Las dos normativas mantienen la posibilidad de que los obligados tributarios **soliciten a la Administración Tributaria** la valoración de operaciones vinculadas, con carácter previo a su formalización, si bien en la normativa común se limita el periodo de validez del acuerdo alcanzado hasta un máximo de cuatro periodos impositivos posteriores, limitación que no se contempla en la Norma Foral estudiada.

Igualmente se aprecian diferencias puntuales en el régimen sancionador previsto para el incumplimiento del régimen previsto para las operaciones vinculadas. Específicamente, la Norma Foral prevé: *" Cuando, en virtud de lo dispuesto en este artículo, se produzca una rectificación de valoraciones que provoque una situación de doble imposición internacional, la Administración Tributaria, a instancia del obligado tributario, iniciará el procedimiento destinado a evitarla, de acuerdo con el procedimiento amistoso previsto en el Convenio internacional para evitar la doble imposición que sea aplicable al caso o de cualquier otro acuerdo internacional sobre la materia"*.

## 2.2 BASE IMPONIBLE

La base imponible se determina de forma idéntica en la normativa común y en la normativa foral. Tanto el artículo 10 de la NF 3/1996, como el mismo precepto de la Ley 43/1995, disponen que la base imponible estará constituida por el importe de la renta del período impositivo minorada, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Igualmente, los apartados 3 de los dos preceptos citados disponen que *" la base imponible se calculará corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas"* .

No obstante, se aprecian diferencias entre ambas normativas que inciden directamente en la determinación de la base imponible, con la consiguiente repercusión sobre la cuota final del Impuesto. Los **beneficios fiscales** que presenta la norma foral sobre la norma estatal en la determinación de la base imponible se concretan en los conceptos que se analizan a continuación, y sin perjuicio de otras puntuales diferencias a las que nos referiremos más adelante al analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004.

### A. AMORTIZACIONES

Una de las diferencias **más significativas** en la determinación de la base imponible del Impuesto se aprecia en la regulación de las amortizaciones. La norma foral contempla un régimen más beneficioso para el sujeto pasivo, que se manifiesta en los siguientes apartados:

#### Coefficientes de amortización

En la normativa común los coeficientes de amortización se hacen depender del tipo de actividad, mientras que en la normativa foral se recoge una **tabla de amortización general para todas las actividades**, con 14 conceptos distintos, y que representan con carácter general un incremento del coeficiente anual máximo (NF art. 11.2, a).

Elementos patrimoniales	Coefficientes anual máximo	Años período máximo
Edificios para casa-habitación y oficina, uso comercial y/o servicios	3	50
Edificios y pabellones para uso industrial	5	30
Instalaciones	15	10
Maquinaria para usos industriales	15	10
Maquinaria para otros usos	10	15
Buques y aeronaves	10	15
Autobuses, camiones, furgonetas y similares	20	8
Vehículos de turismo	20	8
Moldes, modelos, troqueles y matrices	33	5
Útiles y herramientas	30	5
Mobiliario	15	10
Equipos informáticos	25	6
Películas de vídeo para alquiler	50	3
Otros elementos no especificados	10	15

La Norma Foral contempla expresamente que la depreciación se considerará efectiva si se ajusta a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración y cuando el sujeto pasivo justifique su importe.

### Amortización libre

Se posibilita la **libertad de amortización** para los siguientes bienes:

- Amortización libre de los elementos del inmovilizado material o inmaterial cuyo valor unitario no exceda de 600 euros (NF art.11.4,a).
- Amortización libre de los elementos del activo fijo material nuevo afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa (NF art.11.4,g).
- Amortización libre de los elementos del inmovilizado material e inmaterial relacionados directamente con la limpieza de suelos contaminados para aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco (NF art. 11.4h).

### Incremento de determinados coeficientes de amortización

Incremento del 10 al 20% para las amortizaciones de las marcas (NF 11.6,b).

Incremento del 10 al 20% para las amortizaciones de los derechos de traspaso, salvo que el contrato tuviese una duración inferior a cinco años (NF art. 11.6,c).

## B. PROVISIONES

En materia de provisiones, las diferencias para el ejercicio 2008 se limitan a la previsión contemplada en el apartado 7 de la Norma Foral: *“No serán deducibles los gastos financieros derivados de los ajustes que surjan por las actualizaciones de los valores de las provisiones no deducibles”*.

En los ejercicios anteriores se contemplaban las siguientes diferencias:

### Provisión para insolvencias

Se ampliaba el plazo para considerar las circunstancias que motivan la provisión hasta el plazo que media entre el cierre del ejercicio y la fecha máxima de formulación de cuentas anuales (NF art. 13.2).

Se ampliaba la deducción a los supuestos en los que los administradores o representantes de la entidad deudora estuviesen procesados por el delito de alzamiento de bienes (NF art. 13.2,d).

### Provisión por depreciación de valores mobiliarios

Frente al tratamiento general de la regulación estatal, la Norma Foral 3/1996, en su artículo 12.6, distinguía tres supuestos con tratamiento diferenciado:

- participación inferior al 5% en los fondos propios de entidades.
- participación igual o superior al 5% en entidades que no coticen.
- participaciones que no se hayan adquirido a través de un mercado secundario organizado.

### Provisiones para riesgos y gastos

Se reconocían expresamente las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisiones a las entidades que iniciasen nuevas actividades o las reiniciasen nuevamente sin que hubiesen transcurrido tres ejercicios (NF art. 13.2).

Asimismo, se reconocía la deducción de las aportaciones efectuadas por los socios protectores a las entidades de previsión social voluntaria de conformidad con lo previsto en las Normas Forales (NF art. 13.3).

## C. GATOS DEDUCIBLES

En el ejercicio 2008 **no existen diferencias** en este apartado. En ejercicios anteriores la Norma Foral recogía expresamente la deducibilidad de las cantidades o bienes donados a las sociedades de promoción de empresas.

#### D. 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 altere el porcentaje de participación de los accionistas y sin que se produzca restitución de aportaciones (NF art. 15.3).

Se **incrementan los coeficientes de corrección monetaria** de las rentas derivadas de transmisiones del inmovilizado (NF disposición. adicional quinta).

La tabla establecida por la Norma Foral, que representa casi un 2% de incremento, es la siguiente:

Ejercicios	Coeficientes
Con anterioridad a 1 de enero de 1984	2,231
1984	2,027
1985	1,871
1986	1,761
1987	1,678
1988	1,603
1989	1,526
1990	1,466
1991	1,417
1992	1,375
1993	1,363
1994	1,336
1995	1,275
1996	1,239
1997	1,218
1998	1,199
1999	1,176
2000	1,158
2001	1,145
2002	1,131
2003	1,105
2004	1,092
2005	1,076
2006	1,055
2007	1,032
2008	1,000

### E. RENTAS NO COMPUTABLES

No se integran en la base imponible las rentas positivas que deriven de la percepción de ayudas públicas, sean o no comunitarias, 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 (NF disposición adicional sexta).

### F. EXENCIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

El régimen tributario de las plusvalías reinvertidas siempre ha diferido en ambas normativas. En la normativa estatal, y en la Ley 43/1995, el beneficio fiscal por reinversión de plusvalías se materializaba en una deducción en la cuota íntegra del 20% del importe de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial y de los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorgasen una participación no inferior al 5%, a condición de reinversión de las citadas rentas en otros elementos patrimoniales de igual tipología en los términos fijados en el mismo precepto. Como es sabido, el artículo 127 de la misma Ley 43/1995 multiplicaba por tres el coeficiente anual máximo de amortización para los bienes en los que se hubiese materializado la reinversión de las empresas de reducida dimensión.

En la normativa foral, en la redacción originaria del artículo 22 de la citada Norma 3/1996, se mantenía la exención de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a las explotaciones económicas. Conforme a la normativa foral, las citadas plusvalías quedaban totalmente exentas del Impuesto a condición de reinversión del precio de venta de los elementos transmitidos en cualquiera de los elementos mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores. La reinversión se sujetaba también a la permanencia de los nuevos elementos en el patrimonio empresarial durante cinco años, o tres si se trata de bienes muebles.

Si el importe reinvertido era inferior al total de lo percibido en la transmisión, la exención alcanzaba a la renta fiscal en la parte proporcional que corresponde a la cantidad reinvertida.

Este beneficio fiscal era incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios respecto de los mismos elementos, salvo los que pudiesen referirse a la amortización acelerada.

La normativa foral vigente para el ejercicio 2008 sigue manteniendo que *“ Podrán no integrarse en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria regulada en el apartado 9 del artículo 15 de esta Norma Foral, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a explotaciones económicas, o de estos elementos cuando hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con carácter previo a su transmisión”*. Igualmente pueden no integrarse el 60% de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorgue una participación no inferior al 5% sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

Para la no integración será necesario:

- Que el importe obtenido en las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales del mismo tipo, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.
- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdidas justificadas, durante cinco años, o tres si se trata de bienes muebles desde que se materialice la reinversión, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en los apartados 2, 3, 5 y 6 del artículo 11 de la presente Norma Foral, que se aplique, fuere inferior.
- Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se permitirá la no integración de la renta fiscal en la parte proporcional que corresponde a la cantidad reinvertida.

El régimen es **incompatible** con cualesquiera otros beneficios tributarios respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión, excepto en lo que se refiere a la amortización acelerada.

---

## 2.3 TIPOS DE GRAVAMEN

El artículo 29 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades establece los siguientes tipos:

- Con carácter general el **28%**.
- Las pequeñas empresas definidas en el artículo 49 de esta Norma Foral aplicarán, con carácter general, el **24%**.

- Tributarán al tipo del 20% las Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas. No obstante, aquellas cooperativas fiscalmente protegidas de reducida dimensión que cumplan los requisitos previstos en el artículo 49 de esta Norma Foral para ser consideradas pequeñas empresas, aplicarán el tipo del 18%.

## 2.4 DEDUCCIONES

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

### A. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

Se amplía el plazo de siete (artículo 30.6 LIS) a quince años para aplicar las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra (NF art. 33.6).

### B. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Se amplía el plazo de diez (artículo 32.4 LIS) a quince años para aplicar las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota (NF art. 34).

La norma foral extiende la deducción a los impuestos pagados por las filiales.

### C. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS MATERIALES NUEVOS

**El artículo 37 de la Norma Foral 3/1996 mantiene, con determinados requisitos, la deducción del 10% por inversiones en activos fijos materiales nuevos, deducción que desapareció en territorio común con la entrada en vigor de la actual Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.**

La deducción se aplica a la inversión en activos fijos materiales nuevos, incluidas las realizadas en régimen de arrendamiento financiero, con la excepción en este último caso de los edificios. La deducción se extiende a las inversiones realizadas en aplicaciones informáticas y a las inversiones en pabellones industriales rehabilitados para su transmisión, a los mismos pabellones adquiridos para su rehabilitación y a la rehabilitación de los ya integrados en la empresa. El coste total de las operaciones de rehabilitación debe exceder del 25% del precio de adquisición o del valor neto por el que estuviera contabilizado.

El apartado 4 del citado artículo 37 recoge los requisitos y características que deben tener las inversiones para acceder a la citada deducción. Entre ellas, debe citarse especialmente la exigencia de que la inversión supere en cada ejercicio 60.100 euros y cumpla uno de los dos requisitos siguientes:

- Superar el 10% del importe de la suma de los valores contables preexistentes del activo fijo material y del activo inmaterial correspondiente a programas informáticos y a bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, deduciendo las amortizaciones.

- Superar el 15% del importe total del valor contable del activo fijo de la misma naturaleza, sin deducir las amortizaciones.

#### D. DEDUCCIÓN PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN

Ha quedado eliminada para los ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2007.

#### E. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN BIENES DE INTERÉS CULTURAL, PRODUCCIONES CINEMATOGRÁFICAS O AUDIOVISUALES Y EDICIÓN DE LIBROS

Ha quedado eliminada para los ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2007.

#### F. RESERVA PARA INVERSIONES PRODUCTIVAS Y/O PARA ACTIVIDADES DE CONSERVACIÓN Y MEJORA DEL MEDIO AMBIENTE O AHORRO ENERGÉTICO

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota líquida un **30%** del importe de las inversiones realizadas en los equipos completos definidos en la Orden del Consejero de Ordenación del Territorio y Medio Ambiente del Gobierno Vasco, por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.

Las citadas inversiones deberán efectuarse en activos fijos materiales nuevos y estar directamente afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa correspondiente.

Los contribuyentes también podrán deducir de la cuota líquida un **15%** del importe de:

- Las inversiones realizadas en activos fijos y los gastos incurridos en la **limpieza de suelos contaminados** en el ejercicio para la realización de aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco.
- Las inversiones realizadas en activos fijos nuevos necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que se indican seguidamente, dentro del ámbito del **desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental**:
  - > Minimización, reutilización y valorización de residuos.
  - > Movilidad y Transporte sostenible.
  - > Regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias.
  - > Minimización del consumo de agua y su depuración.
  - > Empleo de energías renovables y eficiencia energética.

### G. DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VALORES DE RENTA VARIABLE

Ha quedado eliminada para los ejercicios que se inicien a partir del 01/01/2007.

### H. DEDUCCIÓN POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

Si bien el régimen de esta deducción, recogida el artículo 41 de la NF 3/1996, es similar al de la regulación estatal, establecida en el artículo 33 de la Ley 43/1995, se aprecian las siguientes diferencias:

- No se contempla como actividad de desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos.
- La base de deducción se minorará en el 67,5% de las subvenciones recibidas. En la Ley estatal la minoración se fija en el 65%.
- 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 consistente 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 norma estatal), GMP o similares, sin incluir los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

### I. DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE CONSERVACIÓN Y MEJORA DEL MEDIO AMBIENTE O AHORRO ENERGÉTICO

Las diferencias de la normativa foral sobre la estatal se concretan en las siguientes:

- **Se amplía el coeficiente general estatal del 10 al 15% sobre las inversiones afectas a la reducción y corrección del impacto contaminante (NF art. 42.1).** Las deducciones medioambientales se recogían en la normativa estatal en el artículo 35 bis de la Ley 43/1995, actual artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004. Este precepto contempla una deducción del 10% del importe de las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente o al aprovechamiento de fuentes de energía renovables, con excepción de la parte de la inversión financiada con subvenciones.
- Se incluyen expresamente dentro de la deducción las inversiones y gastos incurridos en la **limpieza de suelos contaminados** para la realización de proyectos aprobados por organismos oficiales del País Vasco y las realizadas en vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, siempre que la inversión contribuya a reducir la contaminación atmosférica (NF art. 42.1,b) y c). La norma estatal (art. 39.2) limita la deducción aplicable a los citados vehículos industriales o comerciales a la parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye a la reducción de la contaminación atmosférica.

#### J. DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL

El artículo 44 bis de la Norma Foral mantiene que la realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10% de los gastos efectuados en el período impositivo.

#### K. 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

Manteniéndose el mismo porcentaje de deducción del 10% de la regulación estatal (art. 43), el artículo 44 de la Norma Foral 3/1996 establece una diferencia significativa.

La deducción se aplica a todos los trabajadores con independencia de sus retribuciones anuales. La regulación estatal limita la aplicación de la deducción a las contribuciones imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros. Si la imputación se realiza a trabajadores que superan la citada cifra, el citado artículo 36 quáter establece que la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan a dicho importe.

#### L. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO EN COLECTIVOS CON ESPECIALES DIFICULTADES DE INSERCIÓN LABORAL

El artículo 45 de la Norma Foral establece la deducción de la cuota líquida en la cantidad de **3.000 euros** por cada persona contratada durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido, siempre que se encuentre incluida en alguno de los **colectivos de especial dificultad** de inserción en el mercado de trabajo, en los términos que se determinen reglamentariamente.

En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa.

Para la aplicación de esta deducción será necesario que se **incremente el promedio de plantilla** con contrato laboral indefinido correspondiente a colectivos de especiales dificultades de inserción en el mercado de trabajo, respecto de la correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior, y se mantenga durante cada uno de los dos años siguientes a la fecha de cierre del período impositivo en que se genere el derecho a la deducción.

A efectos del cálculo del promedio de plantilla, los trabajadores contratados a tiempo parcial y por períodos inferiores al año natural serán computados proporcionalmente al número de horas efectivamente trabajadas.

La realización de operaciones de fusión, escisión y transformación de sociedades y empresas individuales para la creación de nuevas sociedades no dará lugar, por sí misma, a la aplicación de la deducción contemplada en este artículo.

La regulación estatal no contempla esta deducción general por creación de empleo. El artículo 41 de la Ley del Impuesto se limita a fijar una deducción de la cuota íntegra de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados por tiempo indefinido, respecto a la plantilla media de estos trabajadores en el período inmediatamente anterior.

#### M. NORMAS COMUNES

El artículo 46 de la Norma Foral 3/1996, que recoge las normas comunes de las deducciones, presenta respecto a su correlativo artículo 44 de la normativa estatal las siguientes modificaciones:

- Se eleva el límite de aplicación de las deducciones del 35 al 45% de la cuota íntegra. Para la determinación de este cómputo se excluyen las deducciones por inversiones en investigación y desarrollo (NF art. 40) e innovación tecnológica (NF art. 41). No obstante, la regulación estatal contempla el límite del 50% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y en las bonificaciones, para los supuestos en los que el importe de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35) y para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación (art. 36) exceda del 10% de la cuota íntegra.
- Se amplía el cómputo del plazo general para la aplicación de las deducciones de diez a quince años. La regulación estatal sólo contempla el plazo de quince años para las deducciones correspondientes a investigación y desarrollo tecnológico y para el fomento de las tecnologías de la información.
- 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. Para aplicar este diferimiento, la regulación estatal requiere que las entidades sean de nueva creación o que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

### 3. Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004

Sin perjuicio de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a la que más adelante nos referimos, uno de los mejores ejemplos de la conflictividad que se ha planteado con la normativa del País Vasco lo constituye la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004, que fue consecuencia del recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja, por la Diputación Foral de Guipúzcoa 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 a 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 a determinados preceptos de las Normas Forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa 7/1996, de 4 de julio; de Vizcaya 3/1996, de 26 de junio; y Álava 24/1996, de 5 de julio, y subsidiariamente contra los artículos 5, 11, 12, 13, 14, 15, 19, 24, 26, 29, 34, 37, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 49, 50, 52, 53, 54, 59, 60 y 177 (sic 117) de las mismas.

La Sentencia de instancia declaró disconforme a Derecho y anuló el artículo 26 de las tres disposiciones recurridas al tiempo que desestimó el resto de las pretensiones.

El primer motivo del recurso de casación interpuesto por la Federación de Empresarios de La Rioja se basaba en que los beneficios fiscales contemplados en las Normas Forales recurridas constituían “ayudas de Estado” en el sentido del artículo 92 del Tratado de la Comunidad Europea, y por tanto, el Tribunal nacional debía garantizar que se había cumplido la obligación de notificación previa a la Comisión establecida en el artículo 93.3 del Tratado, tal y como había señalado la STJCE de 21 de noviembre de 1991 (FNC C-354/90). El incumplimiento de esta exigencia, se alegaba en el recurso, consistente tanto en la falta de notificación como en la ejecución de la ayuda antes de la aprobación por parte de la Comisión, conlleva la ilegalidad de las medidas que debe ser declarada a instancia de cualquier parte interesada.

En relación con este argumento el Tribunal *a quo* partía de una concepción del Derecho comunitario conforme a la cual los ciudadanos españoles no pueden alegar como fundamento de su pretensión las normas y principios del acervo europeo frente a normativas tributarias que puedan vulnerar exigencias derivadas de tal Derecho. La Sentencia que se está analizando, en su Fundamento Quinto, mantiene expresamente que no puede compartirse la posición del Tribunal de instancia y señala 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”***. La misma Sentencia sigue diciendo que “la primacía y el efecto directo de las disposiciones comunitarias no dispensan a los Estados miembros de la obligación de eliminar de su orden jurídico interno aquellas disposiciones que resulten incompatibles. Se trata, así, de evitar situaciones de incertidumbre en cuanto a la posibilidad de que cualquier ciudadano comunitario (sin exclusión de los propios nacionales) se acoja a la normativa europea”. En consecuencia, la Sentencia mantiene que “la discriminación o la existencia

de elementos de “ayuda de Estado” de existir en las Normas Forales impugnadas, alcanzaría tanto a los residentes en otros Estados miembros, como a los residentes en el territorio común español”.

La Sentencia reconoce la autonomía financiera de los Territorios Históricos Vasos 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. 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.

Reconocida la autonomía condicionada, la Sentencia analizada recuerda la Jurisprudencia de la misma Sala respecto a la compatibilidad entre la potestad normativa de las instituciones de los Territorios Históricos en el ámbito tributario y la Ley del Concierto. En la citada jurisprudencia se destaca tanto que la competencia tributaria constituye un núcleo intangible del contenido del régimen foral (S. 28/10/1995) como los límites que la propia Ley del Concierto introduce al poder tributario de las Haciendas Forales (S. 23/12/1996). En este sentido, y después de pronunciarse sobre la naturaleza del principio de reserva de ley en los Territorios Forales, se afirma, en el Fundamento Noveno de la Sentencia de 9 de diciembre de 2004, que *“los principios constitucionales de autonomía, igualdad, unidad y solidaridad han de ser entendidos desde las exigencias que impone la pervivencia de los sistemas forales reconocida por la propia Norma Fundamental y que obliga, desde luego, a establecer un cuidadoso equilibrio entre dichos principios y el ejercicio de las competencias tributarias de los territorios forales partiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional”*.

En el Fundamento Décimo se insiste en la aplicación del principio de igualdad fiscal de los ciudadanos españoles, que no requiere que sea imprescindible una total uniformidad fiscal en todo el territorio nacional, lo que sería incompatible con la autonomía financiera y con el sistema foral. El citado principio lo que debe asegurar, mantiene el Tribunal, es *“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”*. Desde esta posición se adelanta el procedimiento de valoración de los distintos preceptos recurridos. Y así se dice expresamente que el análisis particularizado que se hará de los preceptos de las Normas Forales recurridas pondrá de relieve que en algunos, los que coinciden con el concepto de “ayudas de Estado” puede apreciarse un tratamiento favorable para determinadas sociedades en función de su punto de conexión territorial, lo que resulta contrario al postulado constitucional. Por el contrario, la quiebra constitucional no se produce en aquellos preceptos en los que “la diferencia de tratamiento puede encontrar su justificación en un fundamento o elemento de distinción jurídicamente relevante

como es el propio reconocimiento constitucional y estatutario de los sistemas forales tributarios”.

La garantía del principio de igualdad se garantiza a través de **normas de armonización**, entre las que destaca especialmente la exigencia de una presión efectiva global equivalente entre el territorio foral y el resto del Estado. Y aunque se reconoce la dificultad para acreditar la magnitud de las respectivas presiones fiscales, se afirma que el parámetro europeo que se utilizará para apreciar la nulidad de determinados preceptos de las Normas Forales, que es el de “ayudas de Estado”, sirve de mecanismo para verificar la presión integral. La contradicción de los preceptos recurridos con el Derecho europeo constituye un indicio suficiente, en opinión del Tribunal, para apreciar una falta de “equivalencia financiera” de los sistemas comparados. Así, los límites a la autonomía financiera de los territorios forales se fijan en los incentivos que deban calificarse de auténticas “ayudas de Estado”, que están sometidos a un régimen especial por el Derecho europeo. Salvados estos límites, la Sentencia reconoce la posibilidad de competitividad fiscal entre Comunidades Autónomas.

La solidaridad no proscribe, por tanto, toda diferencia, sino la que suponga “notables desigualdades de unas partes del territorio con respecto a otras (STC64/1990, de 5 de abril).

En el Fundamento Decimocuarto se analiza el concepto de “ayudas de Estado”, y recuerda que la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha delimitado como tales ayudas las siguientes:

- Existencia en las medidas de ventajas o beneficios para las empresas.
- Atribución de tales medidas al Estado.
- Especialidad o especificidad de las medidas en cuanto destinadas a favorecer a determinadas empresas o producciones.
- Falseamiento de la competencia o repercusión en los intercambios comunitarios.

El Tribunal Supremo en la Sentencia comentada de 9 de diciembre 2004 fundamenta su fallo respecto a todos los artículos de las Normas Forales recurridas. El análisis que se recoge a continuación nos permite conocer la plasmación práctica de la doctrina del Tribunal respecto a los principios teóricos que se han expuesto en los apartados anteriores y apreciar, en toda su extensión, los argumentos ponderados en cada caso por el Tribunal.

#### **A. ARTÍCULO 5 DE LAS NORMAS FORALES. ESTIMACIÓN DE RENTAS RELATIVAS A LAS CESIONES DE BIENES Y DERECHOS**

El artículo 5 de las Normas Forales recurridas establece que la estimación de rentas relativas a las cesiones de bienes y derechos se realizará conforme al valor

que resulte de la contabilidad del sujeto pasivo, y sólo en el caso de que ésta presente irregularidades se acudiría al valor normal del mercado. Por el contrario, en la normativa estatal se utiliza exclusivamente el criterio del valor normal de mercado (art. 5 Ley 43/1995).

El Tribunal considera que la singularidad foral en este precepto se traduce sólo en una presunción de retribución por el importe que resulte de la contabilidad, pero no prescinde, mediante la prueba en contrario, de la referencia al valor de mercado, por lo que no tiene la condición de medida fiscal constitutiva de “ayuda de Estado”. El Tribunal no relaciona la singularidad del artículo comentado con la delimitación conceptual de las “ayudas de Estado”, sino que se limita a comparar la normativa foral con la común, y apreciando en aquélla, aunque sea de forma subsidiaria, la misma referencia valorativa que la utilizada por el régimen común, el valor de mercado, concluye directamente que la singularidad foral “no tiene la condición de medida fiscal constitutiva de “ayuda de Estado”. No se cuestiona en este razonamiento ningún efecto sobre la libertad de establecimiento ni sobre la libre competencia de las empresas y tampoco sobre el régimen competencial de la Comisión Europea para declarar la ilegalidad de las medidas calificables de “ayudas de Estado”. También se obvia cualquier referencia al carácter singular o general de la medida y a la posibilidad de presentar cuestión prejudicial conforme al Derecho Comunitario.

Conviene destacar, ya desde el primer artículo analizado, que los criterios de valoración utilizados por el Tribunal se centran en la comparación de la normativa aplicable en territorio foral con la vigente en territorio común; práctica que se va a repetir de una u otra forma en todos y cada uno de los artículos cuestionados.

## B. ARTÍCULO 11 DE LAS NORMAS FORALES. CORRECCIONES DE VALOR: AMORTIZACIONES

El régimen de amortizaciones, regulado por el artículo 11 de las Normas Forales, constituye una de las diferencias más significativas en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades entre la normativa foral y la común. El régimen singularizado de la normativa foral se manifiesta principalmente en las medidas que se recogen a continuación:

### a. Coeficientes de amortización

En la normativa común los coeficientes de amortización se hacen depender del tipo de actividad, mientras que en la normativa foral se recoge, como anteriormente hemos señalado, una tabla de amortización general para todas las actividades, con 14 conceptos distintos, y que representan con carácter general un incremento del coeficiente anual máximo (NF art. 11.2, a).

#### **b. Amortización degresiva según porcentaje constante**

En este régimen la normativa foral no establece el porcentaje constante mínimo de amortización del 11%.

Se amplían los bienes que no pueden aplicar este sistema. Así, se añaden a los edificios, mobiliario y enseres los bienes que se adquieran usados (NF art.11.2,b).

#### **c. Amortización degresiva por el sistema de números de dígitos**

Se amplía la lista de los bienes que no pueden acogerse al mismo con la inclusión de los bienes usados (NF art.11.2,c).

Se puntualiza que la amortización realizada por este método no puede dar lugar a cuotas crecientes de amortización (NF art.11.2,c).

#### **d. Amortización bienes usados**

Se excluyen los edificios del régimen específico de amortización para los bienes usados (NF art.11.3,a).

#### **e. Amortización libre**

Se posibilita la libertad de amortización para los siguientes bienes:

- Amortización libre de los elementos del inmovilizado material o inmaterial cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros (NF art.11.4,a).
- Amortización libre de los elementos del activo fijo material nuevo afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa (NF art.11.4,g).
- Amortización libre de los elementos del inmovilizado material e inmaterial relacionados directamente con la limpieza de suelos contaminados para aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco (NF art. 11.4,h).

#### **f. Incremento de determinados coeficientes de amortización**

Las diferencias principales son:

- Incremento del 10 al 20% para las amortizaciones de las marcas (NF 11.6,b).
- Incremento del 10 al 20% para las amortizaciones de los derechos de traspaso, salvo que el contrato tuviese una duración inferior a cinco años (NF art. 11.6,c).

En la valoración del régimen de amortización previsto en el régimen foral, la Sentencia de 9 de diciembre de 2004 parte de la consideración de que la amortización, como expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo,

“despliega consecuencias inmediatas en relación con el cálculo del rendimiento neto de la sociedad”, y concluye que *“ las referidas tablas de amortización y método (se refiere a las establecidas por las Normas Forales), por aplicación de porcentaje constante, podían dar lugar a una amortización más rápida que, por su incidencia favorable en la determinación de la base imponible del impuesto cabe considerar como medida constitutiva de ayuda fiscal necesitada de comunicación a la Comisión Europea”*.

En consecuencia con esta apreciación, se declara la nulidad del artículo 11 de las Normas Forales.

El Tribunal en este caso, después de valorar la incidencia del régimen de amortizaciones en la determinación de la base imponible, fundamenta su declaración de nulidad en la necesidad de comunicación a la Comisión Europea. El incumplimiento de este requisito fundamenta, en opinión del Tribunal, la nulidad automática. En este caso se cumplen con rigor los criterios que el mismo Tribunal establece para el enjuiciamiento de los preceptos: *“ enjuiciar desde el parámetro que representa el Derecho europeo los preceptos aludidos en la pretensión subsidiaria de la recurrente para determinar si incorporan o no una “ayuda de Estado” que exija, al menos, el trámite de comunicación a la Comisión Europea según disponía el artículo 93 del Tratado (actual art. 88.3)”*.

#### C. ARTÍCULO 12 DE LAS NORMAS FORALES. CORRECCIONES DE VALOR: PÉRDIDA DE VALOR DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES

Las singularidad de la normativa foral que se concreta, por una parte, entre el momento contemplado, del devengo y del cierre del ejercicio, y, por otra, en el supuesto excepcional de participación en otras empresas atendiendo al establecimiento de los requisitos exigidos para permitir la amortización por diferencia de valor, no se considera por el Tribunal un beneficio suficiente para integrar una “ayuda de Estado”, por lo que no procede su anulación.

#### D. ARTÍCULO 13 DE LAS NORMAS FORALES. PROVISIÓN PARA RIESGOS Y GASTOS

La normativa foral reconoce expresamente las dotaciones para la cobertura de garantías de reparación y revisiones a las entidades que inicien nuevas actividades o las reinicien nuevamente sin que hayan transcurrido tres ejercicios (NF art. 13.2). El Tribunal estima que la citada medida *“ no puede considerarse como suficiente desviación desfavorable para las sociedades sujetas a la normativa especial con respecto al régimen de provisión general que resulta de la LIS para dichas entidades de nueva creación”*.

El juicio valorativo se realiza de nuevo, y de forma exclusiva, con el Derecho aplicable en territorio común.

#### E. ARTÍCULO 14 DE LAS NORMAS FORALES. GASTOS NO DEDUCIBLES

La normativa foral, a diferencia de la común, recoge expresamente en la letra a) del apartado 2 la deducibilidad de las cantidades o bienes donados a las sociedades de promoción de empresas. El Tribunal sentencia directamente que la deducibilidad de las donaciones a las sociedades de promoción de empresas constituye una "ayuda de Estado" "*en cuanto representa una exclusión significativa respecto al régimen común*".

#### F. ARTÍCULO 15 DE LAS NORMAS FORALES. REGLAS DE VALORACIÓN

La diferencia del régimen común y foral en este punto radica en que mientras el primero fija un coeficiente de endeudamiento ajeno que actuaba como límite para la aplicación de la corrección, el segundo no establecía restricción alguna al respecto. El Tribunal entiende que, aunque las previsiones normativas se orienten a evitar la erosión monetaria, "*puede entenderse que en este aspecto las NN.FF. incorporaban un beneficio fiscal susceptibles de ser considerado "ayuda de Estado"*", por lo que declara la nulidad del apartado 11 del citado artículo 15.

#### G. ARTÍCULO 19 DE LAS NORMAS FORALES. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL DE DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS

El artículo 19 de las Normas Forales aludidas regulaba el tratamiento de la doble imposición internacional en dividendos y participaciones en beneficios. La Sentencia concluye que la no coincidencia de la normativa foral con las previsiones de la normativa común en orden a los requisitos necesarios no supone un beneficio significativo sujeto al mecanismo establecido en el artículo 88 del Tratado Europeo.

#### H. ARTÍCULO 24 DE LAS NORMAS FORALES: COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

La diferencia entre las normativas foral y común se fijaba en el plazo para efectuar la compensación de las bases imponibles negativas. Mientras que la normativa foral establecía un plazo de quince años, la normativa común reducía dicho período a siete años, si bien para el ejercicio 1999 se amplió a diez años y posteriormente, para el ejercicio 2002, a quince años. El Tribunal considera "*que la ampliación en el régimen común del plazo para ser compensadas a los quince años inmediatos y sucesivos elimina la diferencia y la consideración de beneficio fiscal específico*".

En este caso, el Tribunal Supremo convalida a *posteriori* la normativa foral por la aproximación realizada en la normativa común, sin pronunciamiento alguno respecto a los períodos en los que se mantuvieron diferencias entre las dos normativas. Se demuestra, una vez más, que la práctica del Tribunal Supremo ha

consistido en comparar los dos regímenes fiscales, haciéndolo en este caso, además, de forma global, considerando períodos impositivos de las dos normativas muy distantes en el tiempo, superior, incluso, al plazo de prescripción. Se compara la normativa foral aplicable al ejercicio 1996 con la vigente en territorio común en los años 1999 y 2002.

#### I. ARTÍCULO 26 DE LAS NORMAS FORALES: REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE: EMPRESAS DE NUEVA CREACIÓN

El artículo 26 de las Normas Forales establecía para las sociedades que iniciaran su actividad una reducción del 99, 75, 50 y 25%, respectivamente, de la base imponible positiva en los cuatro períodos impositivos consecutivos a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial obtuviesen bases imponibles positivas.

La Sentencia se limita a recordar en este caso que la nulidad del artículo 26 de las Normas Forales ya había sido apreciada por el Tribunal *a quo* y confirmada por la misma Sala del Tribunal Supremo en Sentencia anterior.

#### J. ARTÍCULO 29 DE LAS NORMAS FORALES. TIPO DE GRAVAMEN

Frente al tipo general del 35% previsto por la normativa común, los artículos 29 de las Normas Forales contemplan un tipo del 32,5%.

El Tribunal Supremo considera en este caso que la diferencia de tipo de las dos regulaciones, además de ser relevante en sí misma es causa de otros posteriores beneficios, establecidos como deducciones en la cuota, y que hacen que éstas sean distintas, por lo que estima que la previsión foral “exigía someterse al régimen establecido para las “ayudas de Estado”. Al no haberse producido este sometimiento declara la nulidad del apartado 1.a) del citado precepto.

En relación con los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, debe recordarse, como la propia Comisión recogió en una Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, que dentro de los países de la Unión los citados tipos de gravamen oscilaban entre el 10% (Irlanda) y el 52,35% (Alemania).

El mismo artículo 29 de las Normas Forales contemplaba un tipo de gravamen reducido del 30% para las Empresas de reducida dimensión, reducción que no se contemplaba en la normativa común para el ejercicio 1996 y que se incorporó en 1997. La Sentencia no valora esta reducción de tipos aplicable a las empresas de reducida dimensión por resultar la misma de la definición contenida en el artículo 49 de las Normas Forales, por lo que se remite a la valoración del citado precepto.

Sobre este punto, debe recordarse que la Comisión Europea, en la Decisión de 24 de febrero de 1999 (relativa al caso Demesa), no declaró la reducción del tipo impositivo como ayuda incompatible.

#### **K. ARTÍCULO 34 DE LAS NORMAS FORALES. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: IMPUESTO SOPORTADO POR EL SUJETO PASIVO**

La diferencia entre las normativas foral y común se establecía, nuevamente, en el plazo para minorar las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota positiva. Mientras que la normativa foral fijaba un plazo de quince años, la normativa común reducía el mismo a siete años, ampliándose para el ejercicio 2001 a diez años.

El Tribunal utiliza el mismo argumento utilizado en el artículo 24: *“ la aproximación de la norma de régimen común a las NN.FF. en orden al plazo para la deducción atenúa la significación de la diferencia entre ambos sistemas”*. Debe destacarse que la aproximación entre las dos normativas se realiza cinco años después.

#### **L. ARTÍCULO 37 DE LAS NORMAS FORALES. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS MATERIALES NUEVOS**

El artículo 37 de las Normas Forales establecía, con determinados requisitos, la deducción del 15% por inversiones en activos fijos materiales nuevos, deducción que no tenía parangón en la regulación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en territorio común. Hasta el ejercicio 1995, el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, recogía unos beneficios parecidos, beneficios que se mantuvieron por la disposición adicional 12ª de la vigente Ley del Impuesto (Ley 43/1995) para el ejercicio 1996.

La deducción se aplicaba a la inversión en activos fijos materiales nuevos, incluidas las realizadas en régimen de arrendamiento financiero, con la excepción en este último caso de los edificios, y se extendía a las inversiones realizadas en aplicaciones informáticas y a las inversiones en pabellones industriales rehabilitados para su transmisión, a los mismos pabellones adquiridos para su rehabilitación y a la rehabilitación de los ya integrados en la empresa. El coste total de las operaciones de rehabilitación debía exceder del 25% del precio de adquisición o del valor neto por el que estuviera contabilizado.

El apartado 4 del citado artículo 37 establecía los requisitos y características que debían tener las inversiones para acceder a la citada deducción. Entre ellas, debe citarse especialmente la exigencia de que la inversión supere en cada ejercicio diez millones de pesetas (60.101,21 euros) y cumpla uno de los dos requisitos siguientes:

- Superar el 10% del importe de la suma de los valores contables preexistentes del activo fijo material y del activo inmaterial correspondiente a programas

informáticos y a bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, deduciendo las amortizaciones.

- Superar el 15% del importe total del valor contable del activo fijo de la misma naturaleza, sin deducir las amortizaciones.

La base de deducción se minoraba, en su caso, en el 67,5% del importe de las subvenciones recibidas por la adquisición de los mismos bienes.

El Tribunal Supremo concluye en este caso que la medida foral consiste en *“un beneficio fiscal que no tiene reflejo parangonable en el régimen común, y, por tanto dotada de singularidad e importancia suficiente para que le sea aplicable el régimen comunitario de las “ayudas de Estado”*. La calificación como *“ayuda de Estado”* se fundamenta, de nuevo, en que la normativa aplicable en territorio común no contempla ningún beneficio semejante al previsto en la normativa foral.

#### M. ARTÍCULOS 39 Y 40 DE LAS NORMAS FORALES. DEDUCCIÓN PARA INVERSIONES PRODUCTIVAS Y/O PARA ACTIVIDADES DE CONSERVACIÓN Y MEJORA DEL MEDIO AMBIENTE O AHORRO ENERGÉTICO, Y DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ADQUISICIÓN DE VALORES DE RENTA VARIABLE

El artículo 39 de las Normas Forales recurridas establecía una deducción específica del 10% de las cantidades procedentes del resultado contable del ejercicio que se destinaran a una reserva especial para inversiones productivas. La deducción se ampliaba al 15% si la empresa mantenía la plantilla media con contrato laboral indefinido del ejercicio en que realice la dotación durante tres años y al 20% si se incrementaba la plantilla media en un cinco por ciento y se mantenía en el mismo período. La dotación de esta reserva, que figuraba en el pasivo del balance, exigía que los recursos propios de la entidad se incrementaran en la cuantía de la dotación de reserva respecto de los recursos del ejercicio anterior. El importe de la misma debía materializarse, en el plazo de dos años, en la inversión de activos fijos materiales nuevos, excluidos los terrenos y los elementos sujetos al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Transcurridos cinco años desde su materialización en activos fijos, la reserva podía aplicarse a la eliminación de resultados contables negativos o a la ampliación del capital social.

Por su parte, el artículo 40 mantenía otra deducción específica del 5% del volumen medio del periodo, respecto al volumen medio del año inmediato anterior, de las inversiones realizadas mediante pagos dinerarios y materializadas en la adquisición de participaciones en el capital social de entidades que efectivamente realicen una actividad empresarial o en el capital social de entidades que, no estando en el régimen de sociedades patrimoniales, tuviesen su activo compuesto, en más de un 75%, por participaciones de otras sociedades que efectivamente realizasen una actividad empresarial.

El porcentaje de la deducción se elevaba, con determinados requisitos, al 6,5% si la inversión se materializaba en sociedades que cotizasen y fueran operativas en la Bolsa de Valores de Bilbao y al 8,5% cuando se tratara de participaciones que hubieran sido admitidas a cotización en la Bolsa de Valores de Bilbao con posterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral. La inversión debía efectuarse en entidades a las que les resultase de aplicación la normativa del Impuesto sobre Sociedades emanada por cualquiera de las instituciones competentes de los respectivos Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Asimismo, el citado precepto contemplaba para los sujetos pasivos que adquieran acciones de la Sociedad Rectora de la bolsa de Valores de Bilbao S.A. la posibilidad de deducir de la cuota líquida la suma de los siguientes conceptos: un 10,5% del valor nominal de las citadas acciones o del precio de adquisición, si éste fuera menor, y un 15% del exceso, si existiera, del precio de adquisición sobre el valor nominal de las mismas.

El Tribunal Supremo pone de manifiesto que las deducciones contempladas en los citados artículos 39 y 40 no tenían una réplica similar en el Impuesto sobre Sociedades aplicable en territorio común. En relación con la deducción del 10% de la reserva para inversiones productivas, señala, además, que *“ la compatibilidad de esta reserva para inversiones productivas con la libertad de amortización y la amortización acelerada constituyen un conjunto de medidas que representan un sistema de autofinanciación bonificada con ventajas fiscales significativas que puedan tener efectos importantes en la localización de empresas ”*. Esta argumentación, sin referencia expresa en esta ocasión al concepto de “ayudas de Estado” determina el fallo de declaración de nulidad.

En relación con la deducción del 5% por inversiones en adquisición de valores de renta variable, el Tribunal considera que constituye igualmente un incentivo fiscal con capacidad de incidencia en el mercado de capitales, por lo que igualmente declara la nulidad de la misma.

Los dos preceptos, en relación con la Norma Foral de Álava 24/1996, también fueron valorados por la Decisión de la Comisión de 24 de febrero de 1999, y tampoco fueron declarados como ayudas incompatibles. Y lo mismo puede decirse respecto a los artículos 41, 42, 43 y 44 que se analizan a continuación.

#### **N. ARTÍCULO 41 DE LAS NORMAS FORALES. DEDUCCIÓN POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO**

El porcentaje de deducción aplicable en la normativa foral en el ejercicio 1996 ascendía al 30%. El régimen común, que también contemplaba la misma deducción, limitaba el porcentaje al 20%, si bien se amplió al 30% en el ejercicio 2000. En la actualidad la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo recogida el artículo 41 de la Normas Forales es similar a la de la

regulación estatal, establecida, entonces, en el artículo 33 de la Ley 43/1995 (actual art. 35 Real Decreto Legislativo 4/2004). No obstante, siguen apreciándose, como señalamos en su momento, algunas diferencias, entre las que cabe citar las siguientes:

- No se contempla como actividad de desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos.
- La base de deducción se minorra en el 67,5% de las subvenciones recibidas. En la Ley estatal la minoración se fija en el 65%.
- 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 consistente 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 norma estatal), GMP o similares, sin incluir los gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Dado el régimen vigente en las dos normativas, el Tribunal Supremo estima que “la aproximación e, incluso, la equiparación de los porcentajes deducibles por este concepto en el régimen común privan de trascendencia a la alegación de la parte recurrente en relación con este precepto”. En definitiva, el Tribunal viene a considerar que no habiendo diferencias significativas entre ambas normativas en la actualidad, aunque las haya habido durante cuatro años, no procede la anulación de la normativa foral. El Tribunal, de nuevo, vuelve a convalidar *a posteriori* la normativa foral.

#### Ñ. ARTÍCULO 42 DE LAS NORMAS FORALES: DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE CONSERVACIÓN Y MEJORA DEL MEDIO AMBIENTE O AHORRO ENERGÉTICO

Al igual que en el apartado anterior, la aproximación del régimen establecido por las normativas común y foral para la deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético es utilizada por el Tribunal Supremo para confirmar la vigencia de las Normas Forales en este punto: “*la nueva regulación del régimen común aunque establece un porcentaje diferente y la definición de los hechos determinantes es formalmente diversa, permite una interpretación que puede dar lugar a soluciones muy similares*”. La diferente regulación, a juicio del Tribunal, no genera discriminaciones de entidad suficiente como para proceder a la anulación del precepto.

Las diferencias que la normativa foral mantiene sobre la estatal se concretan, como también hemos señalado anteriormente, en las siguientes:

- Se amplía el coeficiente general estatal del 10 al 15% sobre las inversiones afectas a la reducción y corrección del impacto contaminante (NF art. 42.1). Las deducciones medioambientales se recogen en la normativa estatal en el artículo 35 bis de la Ley 43/1995, que ha sido incorporado por el Real

Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril. Este precepto contempla una deducción del 10% del importe de las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente o al aprovechamiento de fuentes de energía renovables, con excepción de la parte de la inversión financiada con subvenciones.

- Se incluyen expresamente dentro de la deducción las inversiones y gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados para la realización de proyectos aprobados por organismos oficiales del País Vasco y las realizadas en vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, siempre que la inversión contribuya a reducir la contaminación atmosférica (NF art. 42.1,b) y c)). La norma estatal (art. 35 bis.2) limita la deducción aplicable a los citados vehículos industriales o comerciales a la parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuya a la reducción de la contaminación atmosférica.

#### O. ARTÍCULO 43 DE LAS NORMAS FORALES: DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN

Siguiendo con el razonamiento anterior, la Sentencia comentada de 9 de diciembre de 2004 del Tribunal Supremo señala que aunque existen diferencias respecto a la deducción por actividades a la exportación entre las normativas forales y la común (art. 34), *" la nueva regulación del régimen común, en cuanto a los límites para la deducción, impide considerar a los preceptos de aquéllas como un beneficio específico en sentido técnico"* .

En relación con los límites a los que hace referencia el Tribunal, se ha de señalar que el artículo 43, en su apartado 4, mantiene que la deducción no puede exceder del 4% de los ingresos que correspondan a la totalidad de las actividades exportadoras; que las cantidades no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos que concluyan en los cuatro años inmediatos y sucesivos; y que el cómputo del plazo para la aplicación de la deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en el que, produciéndose resultados positivos, se generen ingresos derivados de la actividad exportadora; límites que fueron suprimidos en la norma estatal por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre.

#### P. ARTÍCULO 44 DE LAS NORMAS FORALES: DEDUCCIÓN POR GASTOS DE FORMACIÓN PROFESIONAL

El artículo 44 de las Normas Forales amplía el porcentaje de deducción del 5 al 10% de los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional, minorados en el 67,5% de las subvenciones recibidas. El artículo 36 de la Ley estatal, Ley 43/1995, limita el porcentaje de deducción de los citados gastos, minorados en el 65% de la subvención recibida, al 5%.

La regulación foral amplía también el coeficiente del 10 al 15% para los gastos efectuados en la realización de las actividades de formación profesional en el

período impositivo que sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores.

En la actualidad, además, la regulación foral contempla expresamente como inversión deducible los gastos para la obtención del certificado UNE 81900 sobre reglas generales para la implantación de un sistema de gestión de la prevención de riesgos laborales (SGPRL) (NF art. 44.4).

El Tribunal Supremo, en este punto, después de reconocer que existe alguna diferencia cuantitativa con respecto al régimen común, considera que *"atendido al gasto deducible de que se trata no alcanza la importancia necesaria para ser considerado un beneficio fiscal específico a los efectos de la normativa europea"*, por lo que no procede la anulación de dicho precepto.

#### Q. ARTÍCULO 45 DE LAS NORMAS FORALES. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO

Los beneficios fiscales por creación de empleo se recogen en el 45 de la Norma Foral, que establecen las tres siguientes modalidades:

- Deducción de 600.000 pesetas (3.606,07 euros) por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido respecto al ejercicio anterior, siempre que se mantenga durante los dos años siguientes.
- Beneficios especiales para las empresas que acuerden en convenio colectivo una reducción de al menos un 10% del tiempo de trabajo con un incremento del 10% de la plantilla, con el compromiso de mantenerlo durante tres años. Los beneficios fiscales que se establecen, y que son incompatibles entre sí, son los siguientes:
  - > Libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición.
  - > Elevación del 10 al 35% de la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos establecida en el art. 37 de la misma Norma Foral.
  - > Elevación de la deducción general por creación de empleo a 750.000 pesetas (4.507,59 euros).
- Incremento de los beneficios anteriores en 500.000 pesetas (3.005,06 euros) en el caso de que las personas con derecho a deducción se encuentren incluidas en alguno de los colectivos con especiales dificultades de inserción en el mercado de trabajo.

La regulación estatal no contempla esta deducción general por creación de empleo, si bien se reconoció para el primer período impositivo concluido después del 9 de junio de 1996 una deducción por creación de empleo para trabajadores mayores de 45 años o minusválidos. El artículo 36 bis de la Ley 43/1995, incorporado a partir del ejercicio 1998, estableció una deducción de la cuota íntegra

de 800.000 pesetas (6.000 euros para el ejercicio 2003) por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos, contratados por tiempo indefinido, respecto a la plantilla media de estos trabajadores en el período inmediatamente anterior.

El Tribunal en este caso, después de afirmar que *" la medida se traduce en una deducción que tiene una cierta correspondencia en el régimen común del impuesto "*, diferencia dos situaciones en la deducción cuestionada, el beneficio de 600.000 pesetas por el incremento de la plantilla con contrato laboral y el resto de los beneficios establecidos en el apartado 2 del mismo precepto, especialmente, la libertad de amortización, para las sociedades que acuerden en convenio colectivo una reducción de al menos un 10% del tiempo de trabajo junto con un incremento del mismo porcentaje de la plantilla.

En relación con el primer beneficio, se mantiene, como había propuesto el Tribunal *a quo*, que puede considerarse *" como una medida proporcional por la carga que para el sujeto pasivo comporta la contratación indefinida, de manera que no puede afirmarse que, por la mera deducción de que se trata, mejore su posición competitiva "*. Al no estimarse la medida suficientemente significativa como para mejorar la competitividad de la empresa se mantiene su vigencia.

En relación con los beneficios contemplados en el apartado 2 del mismo artículo 45, el Tribunal afirma que es injustificado que, al mismo tiempo, se conceda, en determinadas condiciones, *" la libertad de amortización para el inmovilizado material existente y de nueva adquisición "*. La libertad de amortización, señala la Sentencia comentada, *" se trata de un préstamo sin interés del coste de la inversión mediante la reducción de la equivalente cuota del IS que se reembolsa durante el siguiente proceso de amortización técnica "*.

Por todo ello, concluye que *" la libertad de amortización, unida a la deducción por inversiones de activos fijos tiene efectos notables en relación a la neutralidad que debe existir en un mercado único, respecto a la libertad de establecimiento, de la libre competencia y de la financiación de las empresas "*. En consecuencia declara la nulidad del apartado 2.1 del artículo 45 de las Normas Forales.

#### **R. ARTÍCULOS 49, 50 Y 52 DE LAS NORMAS FORALES. PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS: CONCEPTO, AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL NUEVO Y EXENCIÓN POR REINVERSIÓN**

La normativa común regula un único régimen especial para las empresas de reducida dimensión (cifra de negocios inferior a 250.000 millones de pesetas en el año 1996, 8 millones de euros en la actualidad), la normativa foral, en el artículo 49, mantiene dos regímenes: el de las pequeñas empresas (volumen de operaciones inferior a 715 millones de pesetas –hoy 6 millones de euros–, inmovilizado

inferior a 2.400.000 millones de euros, y menos de 50 personas empleadas) y el de las medianas empresas (cifra de negocios inferior a 2.860 millones de pesetas –hoy 24 millones de euros–, inmovilizado inferior a 12 millones de euros y menos de 250 personas empleadas). El artículo 50 establece la libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material nuevo, excluidos los edificios, adquiridos por las pequeñas empresas. Y el artículo 52 recogía en la fecha de la Sentencia que estamos comentando la exención por reinversión, con el límite de 50 millones de pesetas, para todas las pequeñas y medianas empresas; exención que también se contemplaba en la normativa común hasta el ejercicio 1998 (art. 127 LIS).

El Tribunal Supremo considera que la amplitud de lo que fiscalmente se considera pequeña empresa por la normativa foral, por debajo de una cifra de negocios de 715 millones de pesetas, resulta desmesurada, lo que permite extender la amortización acelerada a un número importante de empresas. Por ello, al considerar que el distinto punto de partida conceptual de las empresas consideradas pequeñas y medianas *“ se traduce en unos efectos que pueden tener incidencia en las reglas de la libre competencia ”*, declara la nulidad del artículo 49.

La justificación de nulidad se basa fundamentalmente en la presumible minoración de la base imponible como consecuencia de los efectos de la amortización acelerada, minoración que puede tener incidencia en la libre competencia. Lo que provoca la anulación, en definitiva, es la ampliación del ámbito de aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión del régimen común a empresas que triplican la cifra de negocios establecida como límite por la normativa estatal.

#### S. ARTÍCULOS 53 Y 54 DE LAS NORMAS FORALES. CENTROS DE DIRECCIÓN, DE COORDINACIÓN Y FINANCIEROS DETERMINANTES DE LA IMPOSICIÓN

El tenor literal original de estos preceptos, que han sido derogados o modificados con posterioridad, establecía que los centros de dirección, de coordinación y financieros podían optar por determinar su base imponible por cualquiera de los siguientes métodos: conforme a las normas generales previstas en el artículo 10 de la Norma Foral o aplicando un porcentaje de un 25% sobre los gastos, excepto los financieros, incurridos en cada período impositivo por dichos centros.

El Tribunal Supremo mantiene que la redacción de los preceptos señalados *“ se traduce en una previsión sin correlación en el régimen común de determinadas entidades cuyo objeto era la administración, dirección supervisión y centralización, tanto de transacciones como de servicios del grupo empresarial internacional del que forman parte, con unos fondos propios superiores a las cifras que se determinaban y con un porcentaje mínimo integrado por no residentes en territorio*

español, así como por un volumen de operaciones anuales superiores al que se fijaba y que se traducía en una imposición específica que, en la medida que resultaba favorable para el sujeto pasivo, constituía un beneficio fiscal que debía cumplir con las exigencias establecidas por la normativa europea para las "ayudas de Estado". Por consiguiente, se declara la nulidad de los artículos 53 y 54 de las Normas Forales.

#### T. ARTÍCULO 59 DE LAS NORMAS FORALES. SOCIEDADES Y FONDOS DE CAPITAL-RIESGO

El artículo 59, que regula el régimen tributario de las Sociedades y Fondos de capital-riesgo, establece la exención de las rentas que las sociedades obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios. En la normativa común el régimen aplicable a estas sociedades y fondos se regula, aunque de forma más limitada, en el artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal considera que la aproximación de las dos normativas "priva de significación a la previsión del precepto impugnado", por lo que no declara la nulidad de este precepto.

#### U. ARTÍCULO 60 DE LAS NORMAS FORALES. SOCIEDADES DE PROMOCIÓN DE EMPRESAS

El artículo 60 de las Normas Forales contempla un régimen especial sin parangón en la normativa común relativo a las sociedades de promoción de empresas. Tienen la citada consideración las sociedades cuyo objeto social exclusivo consista en la promoción o el fomento de empresas mediante la participación temporal en su capital y la realización de determinadas operaciones de suscripción o adquisición de acciones o participaciones, prestación de servicios de asesoramiento y otros similares y concesión de créditos participativos destinados a la adquisición de buques de nueva construcción afectos a la navegación o pesca con fines comerciales, siempre que tuvieran un capital propio desembolsado, de al menos, 500 millones de pesetas (hoy 3.005.060,52 euros).

El Tribunal Supremo considera que en la medida que el régimen resulta especialmente beneficioso, "requería la observancia de los requisitos establecidos en el Derecho europeo para las "ayudas de Estado", por lo que declara la nulidad del citado precepto.

El artículo 60 también ha sido objeto de varias modificaciones, lo que obligaría a cuestionar, como se ha desarrollado en el comentario al artículo 37, el contenido concreto que resulta afectado por la nulidad. En el Territorio de Vizcaya las Normas Forales 7/1997, de 26 de junio, 6/1999, de 15 de abril y 4/2000, de 29 de mayo, modificaron la redacción de dicho precepto. En Álava, las modificaciones se concretaron en las Normas Forales 36/1998, de 17 de diciembre; 6/1999,

de 19 de abril; 11/2000, de 28/ de mayo; 3/2001, de 26 de febrero; 5/2002, de 26 de mayo y en el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2001, de 4 de diciembre. Las modificaciones han consistido fundamentalmente en la ampliación del objeto social de las empresas afectadas.

#### V. ARTÍCULO 117 DE LAS NORMAS FORALES. ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

El régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros se regula tanto en la normativa foral, artículos 117 a 199 de las Normas Forales, como en la normativa común, artículos 129 a 132 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal Supremo entiende que *“ la distinta delimitación del objeto social en el régimen común y en las NN.FF. constituye una diferencia no representativa de beneficio fiscal a los efectos del Derecho Comunitario europeo ”*, por lo que no se declara la nulidad del citado artículo.

#### W. PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La normativa foral, a diferencia de la norma estatal, no establece la obligación de realizar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 38 de la Ley 43/1995 establecía entonces (hoy artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) tres pagos fraccionados a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso.

En relación con este punto, el Tribunal Supremo entiende que si bien las Normas Forales no contemplan de manera genérica el pago fraccionado, *“ sí hacen alusión al mismo en diversos artículos, por lo que la referida omisión no puede considerarse, desde la perspectiva del Derecho europeo, como “ayuda de Estado”*.

#### X. VALORACIÓN CONCLUSIVA

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 en el Fundamento Decimoséptimo, que cabe considerar, **inicialmente**, incluibles en el concepto de “ayudas de Estado” las medidas fiscales contenidas en los siguientes preceptos de las Normas Forales:

- Artículo 11, que establecía el régimen de amortizaciones.
- Artículo 14.2.a), que declaraba gasto deducible 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.

- Artículo 15.11, que permitía deducir 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, calculada de acuerdo con las reglas establecidas en el mismo precepto.
- Artículo 26, que establecía reducciones en la base imponible del 99, 75, 50 y 25% y ya había sido anulado en la Sentencia del Tribunal a quo.
- Artículo 29.1.a), que fijaba el tipo general del impuesto en el 32,5%.
- Artículo 37, que posibilitaba con carácter general una deducción del 15% por inversiones en activos fijos materiales nuevos.
- Artículo 39, que contemplaba una deducción de la cuota líquida del 10% de las cantidades destinadas a la reserva especial para producciones productivas.
- Artículo 40, que regulaba la deducción (5, 6,5 u 8,5%) por inversiones en adquisición de valores de renta variable.
- Artículo 45.2.1º, que permitía compatibilizar la libertad de amortización para el inmovilizado material existente y el de nueva adquisición con la deducción por creación de empleo.
- Artículo 49, que se refería al régimen especial para las pequeñas empresas.
- Artículo 53, que definía los centros de dirección, de coordinación y financieros.
- Artículo 54, que permitía el régimen beneficioso de los centros de dirección, de coordinación y financieros.
- Artículo 60, que establecía el régimen tributario especial de las sociedades de promoción de empresas.

Debe llamarse la atención sobre el adverbio "*inicialmente*". Parece como si el mismo Tribunal dejase la puerta abierta a 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)*". El citado apartado 2, mantiene el Tribunal, recoge una serie de supuestos que serían compatibles con el régimen de "Derecho europeo" por basarse en razones de especial solidaridad o por tratarse de ayudas orientadas a concretas finalidades. Se trata de las llamadas "exenciones de oficio" cuya compatibilidad resulta "*ope legis*" y que la Comisión no tiene capacidad para apreciar. La afirmación de que en este tipo de excepciones la Comisión no tiene capacidad para su apreciación implica un reconocimiento expreso de la competencia de la Comisión en otros supuestos para apreciar si las medidas constituyen o no "ayudas de Estado".

La Sentencia considera que las citadas “exenciones de oficio no resultan aplicables a las medidas del régimen foral declaradas nulas porque las Normas Forales “no contemplan los objetivos sociales ni los mecanismos paliativos de desastres naturales o de acontecimientos de carácter excepcional a que se refiere el precepto europeo”.

El apartado 3, por su parte, sigue apuntando el Tribunal, se refiere a las “excepciones eventuales” que exigen una decisión de la Comisión Europea. La Sentencia no entra a valorar la aplicación de estas “excepciones eventuales” porque, en todo caso, *“a la luz de la constante doctrina del TJCE, las facultades de los órganos jurisdiccionales nacionales, en caso de ayudas no notificadas, han de orientarse a la constatación de tal circunstancia, para en caso de respuesta afirmativa, anular las correspondientes Normas, por haber sido adoptadas sin cumplir la obligación de notificación a la Comisión Europea establecida en el artículo 93 (actual artículo 88). Por tanto, sigue diciendo la Sentencia, no compete al Juez nacional pronunciarse sobre la compatibilidad de las medidas de ayuda con el Derecho europeo, en los casos en que la valoración está reservada por el Tratado a la Comisión, sino que sólo puede decidir si las medidas adoptadas son susceptibles de ser comprendidas dentro del concepto de “ayudas de Estado”.*

En la valoración final de los fundamentos utilizados por el Tribunal Supremo debe señalarse que si bien la Sentencia analiza en los primeros Fundamentos los principios de autonomía y capacidad normativa de los Territorios Históricos, solidaridad, armonización fiscal y colaboración con el Estado, igualdad en relación con los deberes tributarios y libre competencia y libertad de establecimiento, **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 otras, la implantación de empresas en un territorio determinado dentro de la Unión Europea, alterando el juego de la libre competencia entre ellas”.**

No cabe ninguna duda, por tanto, que el Tribunal Supremo se ha basado en el Derecho Comunitario europeo, si bien tampoco puede olvidarse que, con carácter previo, ha valorado principios de Derecho interno como el de autonomía, solidaridad, igualdad y libertad de competencia. En el Fundamento Tercero parece afirmarse que se centra en el Derecho Comunitario porque es en este ámbito en el que se produce *“la prueba más evidente de las distorsiones mencionadas”*, distorsiones que, como hemos indicado, también se analizan desde la perspectiva del Derecho interno.

## 4. Doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conocida el pasado mes de septiembre, ha producido un **giro importante respecto a la jurisprudencia interna** al reconocer que las tres Haciendas Forales pueden fijar un tipo de Impuesto de Sociedades inferior al del resto de España. Esta Sentencia es consecuencia de la cuestión planteada ante la Corte de Luxemburgo por el propio 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 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 es 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, recogiendo la doctrina del caso Azores, reconoce que las diputaciones forales vascas podrán mantener y desarrollar sin trabas su capacidad para fijar los impuestos vigentes en sus territorios aunque sean diferentes a los establecidos en el resto de España.

El Tribunal de Justicia de la UE *“constata que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco cumplen dicho criterio, 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 (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.

### Corresponde al TSJPV:

- Determinar si el proceso de fijación del coeficiente de imputación del cupo vasco tiene por objeto permitir al Gobierno central compensar el coste de una medida tributaria favorable a las empresas adoptada por los Territorios Históricos.
- Verificar si el cálculo del cupo puede tener como efecto que el Estado español compense las consecuencias de una medida tributaria adoptada por las autoridades forales.

- Examinar si determinadas Normas Forales adoptadas por los Territorios Históricos pueden implicar compensaciones ocultas en sectores como la Seguridad Social o la garantía por parte del Estado español de un servicio público mínimo, o incluso en el funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial.

En definitiva, la pelota está en el tejado del TSJPV, que si detecta que hay algún tipo de compensación a través de estos mecanismos podría señalar que el País Vasco no tiene autonomía fiscal suficiente para fijar tipos distintos a los establecidos en el resto de España.

## G. Gestión del impuesto

### 1. Retenciones e ingresos a cuenta

Como ya señalamos en su momento, están obligados a retener e ingresar en el Tesoro Público, en concepto de pago a cuenta: las personas jurídicas y entidades (comunidades de bienes, propietarios y en general, las entidades en atribución de rentas) que satisfagan o abonen rentas sujetas al IRPF o al IS.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades ordena practicar la oportuna retención sobre las rentas sujetas a este impuesto. Se someten a la obligatoria 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 (IIC)**.

Desde el 1 de enero de 2007, el porcentaje de retención aplicable a dichos rendimientos es del **18%**.

**No existe obligación de retener a cuenta** respecto de los siguientes rendimientos:

- Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España y los rendimientos de las letras del Tesoro.

- Los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por una AIE, española o europea, y por una UTE, salvo aquellas que deban tributar conforme a las normas generales del Impuesto.
- Los intereses que constituyan derecho a favor del Tesoro, como contraprestación de los préstamos de éste al crédito oficial.
- Los intereses y comisiones de préstamos que constituyen ingreso de las entidades y establecimientos financieros de crédito, inscritos en los registros especiales del Banco de España y residentes en España.

La obligación a retener y de ingresar a cuenta nace, con carácter general, en el momento de la exigibilidad de las rentas, o en el de su pago o entrega, si es anterior.

El retenedor debe:

- Detraer de los rendimientos que abone el porcentaje que corresponda, en función de las normas de cálculo de la retención.
- Presentar periódicamente, las declaraciones de las cantidades retenidas e ingresadas.
- Efectuar el ingreso en el Tesoro de las retenciones e ingresos a cuenta que hubiera practicado.
- Presentar en los 20 primeros días naturales de abril, julio, octubre y enero, en los modelos oficiales, declaración de las cantidades retenidas correspondientes al trimestre natural anterior.
- Presentar un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta efectuados durante el ejercicio, incluyendo la relación nominativa de perceptores.

El sistema de **pagos fraccionados**, regulado en el artículo 45 de la Ley establece una forma de periodificación anticipada del Impuesto. Su importe se acumula al de las retenciones efectivamente soportadas e ingresos a cuenta para el cálculo de la cuota a ingresar o a devolver por el Impuesto.

- Están obligadas a efectuar el pago fraccionado:
  - > Los residentes en España.
  - > Los establecimientos permanentes en territorio español de sociedades no residentes.
- No están sujetas a esta obligación:
  - > Las entidades que gocen de exención total en el Impuesto.
  - > Las sociedades limitadas nueva empresa, en cuanto a los dos periodos siguientes a partir de su constitución.

Para el cálculo del importe de los pagos fraccionados, a opción del sujeto pasivo, existen dos procedimientos para determinarlo:

### Opción 1ª (LIS Art. 45.2 Ley)

Dentro de los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, las entidades deben efectuar un pago fraccionado del **18%** de la cuota íntegra correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día uno de los citados meses. Ese porcentaje se aplicará sobre la cuota íntegra minorada en:

- Las deducciones para evitar la doble imposición.
- Las bonificaciones.
- Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
- Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a ese período impositivo.

Si el resultado es cero no existe la obligación de presentar declaración.

### Opción 2ª (LIS Art. 45.3 Ley)

Los sujetos pasivos pueden optar por una alternativa de pago fraccionado distinta a la anterior, si bien el plazo para efectuarlo es el mismo. El importe se determina aplicando un porcentaje a la parte de base imponible de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, deduciendo las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo así como los pagos fraccionados efectuados.

El ejercicio de la opción por esta segunda alternativa se realiza por la entidad a través de la correspondiente declaración censal (modelo 036), dentro del mes de febrero del año natural en que deba surtir efectos.

## 2. Autoliquidación del Impuesto

Los sujetos pasivos del IS tienen que presentar la correspondiente declaración por el Impuesto. En ella han de consignar los datos esenciales del hecho imponible, sus elementos y demás circunstancias, ajustándose a la contabilidad que de modo obligatorio debe llevar la entidad.

Al tiempo de presentar la declaración, los sujetos pasivos están obligados a efectuar una autoliquidación a cuenta en el impreso que contiene el sobre de la declaración, así como a ingresar su importe o a solicitar la devolución que proceda.

Los modelos en vigor:

**Modelo 200.** De uso general. Entidades cuyo volumen de operaciones haya superado los 6.010.121,04 euros (grandes empresas).

**Modelo 201.** Declaración simplificada utilizado por todas las entidades, excepto las obligadas a declarar en el modelo 200.

**Modelo 225.** Es obligatorio y exclusivo para las sociedades patrimoniales (ya derogado).

El plazo de declaración es de **25 días naturales** siguientes a los **6 meses posteriores** a la conclusión del período impositivo.

La declaración del Impuesto sobre sociedades se puede presentar **telemáticamente**.

Las Ordenes EHA/3020/2007, de 11 de octubre (BOE del 18 de octubre), y EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29 de noviembre), introducen importantes novedades en las presentaciones de declaraciones y autoliquidaciones por las Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada.

Cabe destacar de dichas Órdenes la presentación por Internet de declaraciones y autoliquidaciones por Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Los contribuyentes cuya forma jurídica sea **Sociedad Anónima o Sociedad de Responsabilidad Limitada** están **obligados a presentar por Internet** los siguientes modelos de declaración a partir de las fechas que se indican:

**Declaraciones informativas**, modelos 180, 187, 190, 193, 196, 345, 347 y 349, a partir del 1 de enero de 2008.

**Declaración anual de IVA**, modelo 390, a partir del 1 de enero de 2008.

**Autoliquidaciones trimestrales**, modelos 110, 115, 117, 123, 124, 26, 128, 202 y 300, a partir de 1 de octubre de 2008.

Las **declaraciones del impuesto sobre sociedades** deberán presentarse con carácter general por Internet. La agencia tributaria ya obligó en la declaración del impuesto sobre sociedades del año 2006, presentada el 25 de julio del 2007, su presentación por dicha vía.

En la **página web de la Agencia** existe una opción para **subsanan errores o modificar datos de Declaraciones Informativas**. De esta forma se puede corregir más cómodamente sin tener que acudir a las oficinas de la Agencia e incluso sin necesidad de esperar a recibir las comunicaciones de errores o requerimientos correspondientes.

Este sistema permite modificar **todas las Declaraciones Informativas** que se presenten **con un certificado de usuario**.

Esta opción sirve para modificar cualquier dato de registros enviados, pero **no es posible añadir registros** nuevos (declaración complementaria) ni se pueden **dar de baja registros** existentes.

### 3. Obligaciones contables y registrales

El Impuesto sobre Sociedades ha estado tradicionalmente ligado con la contabilidad. La Ley del Impuesto incide en la conexión del **resultado fiscal** con el **resultado contable**.

La determinación de la base imponible del Impuesto a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente establecidas, constituyó uno de los objetivos primordiales de la última reforma.

Así, la base imponible en el régimen de estimación directa se calcula corrigiendo el resultado contable mediante los **ajustes fiscales** previstos en la formativa del Impuesto.

Por otro lado, la exigencia de contabilización del gasto para su deducibilidad fiscal, bien por su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, si así se estableciera, es un principio general del artículo 19 de la Ley del Impuesto.

La Ley establece para los empresarios, cualquiera que sea su forma individual o societaria, la **obligación genérica de llevanza de contabilidad** conforme a lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

Todo empresario debe llevar una **contabilidad ordenada** que permita el seguimiento cronológico de todas sus operaciones y la elaboración periódica de balances e inventarios.

La norma mercantil ha venido exigiendo (obligación que se ha modificado con la aprobación del nuevo Plan General contable, al que nos referimos más adelante), de forma expresa, la llevanza de los siguientes libros de contabilidad:

- Libro de inventarios y cuentas anuales. Memoria.
- Libro diario.

El libro de inventarios y cuentas anuales debe abrirse con el balance inicial detallado de la empresa, transcribiendo con una periodicidad, cuando menos trimestral, con sumas y saldos, los balances de comprobación. En él debe asentarse anualmente el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales.

El libro diario, ha de registrar de forma cotidiana todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Se admite la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al mes, a condición de que su detalle se registre en otros libros concordantes o de detalle.

Los sujetos pasivos del Impuesto tienen, asimismo, la obligación de legalizar y presentar las cuentas según lo señalado en la legislación mercantil.

Los libros, correspondencia, documentación y justificantes deben conservarse, debidamente ordenados, durante **6 años**, a partir del último asiento realizado en los mismos.

De otro lado, el Reglamento del Impuesto regula en términos generales la colaboración social en la presentación y gestión de declaraciones. Así, se establece que los titulares de los registros públicos remitirán mensualmente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de su domicilio fiscal una relación de las entidades cuya constitución, establecimiento, modificación o extinción hayan inscrito durante el mes anterior. La información se presenta en el impreso **modelo 038**, en el que se relacionan las entidades cuya constitución, establecimiento, modificación o extinción hayan inscrito los registros públicos. El impreso ha de presentarse en el plazo del mes natural siguiente al mes natural al que se refiere las inscripciones autorizadas, ante la Delegación de Hacienda.

Será obligatoria la presentación de las hojas interiores del modelo 038 en soporte legible por ordenador, cuando la declaración incluya más de 100 operaciones societarias.

Dicha información también se puede enviar telemáticamente desde el 1 de enero del 2006.

#### 4. Armonización internacional de la normativa contable

La incorporación de España a la Comunidad Económica Europea conllevó una obligada reforma de la legislación mercantil con el ánimo de armonizar nuestra normativa a las exigencias de las Directivas comunitarias en materia de sociedades, que supuso un antes y un después en nuestro ordenamiento jurídico en materia contable<sup>15</sup>. La Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, recogió estos nuevos principios de la regulación contable, iniciándose un largo proceso que motivó importantes modificaciones en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas. Este proceso de normalización contable concluyó, en un primer momento, con la aprobación del Plan General de Contabilidad, que sustituyó al aprobado en 1973, y de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

Sin embargo, la adopción por parte de la Unión Europea de un modelo armonizador basado en Directivas, en el que se trataron de acomodar los diferentes sistemas regulatorios que convivían en la misma, motivó la promulgación de unos preceptos

---

<sup>15</sup> La elaboración de este apartado se ha realizado con la colaboración de los profesores Luis Castriello Lara y María del Mar Delgado Hurtado.

excesivamente flexibles que, a la postre, en poco contribuyeron a la pretendida armonización. A la vista de esta situación, una de las principales decisiones del Consejo Europeo de Lisboa, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2000, fue la de iniciar una reforma en materia contable con el propósito de alcanzar una armonización real tanto en materia contable como de auditoría de cuentas, no sólo en el ámbito de la Unión Europea sino a nivel internacional.

El 19 de julio de 2002, el Parlamento Europeo aprobó el Reglamento (CE) N°1606/2002, en el que se obligaba a todas las sociedades cotizadas a elaborar sus cuentas consolidadas de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), también denominadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emanadas del International Accounting Standard Board (IASB), a partir del primer ejercicio cerrado con posterioridad al 1 de enero de 2005. En el Reglamento también se contemplaba la posibilidad de aplicar de forma obligatoria las NIIF para la elaboración de las cuentas individuales de las empresas cotizadas, e incluso, extendía esta posibilidad a las restantes sociedades, es decir, a las no cotizadas, tanto en relación con sus cuentas consolidadas como individuales, pero la decisión última sobre esta obligación se trasladaba a cada uno de los Estados miembros.

España como Estado miembro de la Unión Europea debía, por tanto, en algunos casos, por mandato expreso de la Unión Europea, simplemente adaptar su legislación en materia contable y, en el resto de temas, lo que resulta más importante, tomar decisiones que marcarán nuestro futuro más inmediato en materia contable. La modificación de la Cuarta y Séptima Directiva, en 2001 y 2003, obligó a introducir en nuestro ordenamiento mercantil el criterio de valoración del “valor razonable”. 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 NIC, aunque solamente 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 NIIF, para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, y en permitir a las restantes sociedades su aplicación voluntaria.

Este largo proceso ha culminado con la publicación, el pasado mes de julio, 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 el RD 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 próximo 1 de enero de 2008 y afecta a todas las empresas.

Antes de continuar con un análisis más pormenorizado de la reforma, cabe destacar dos cuestiones importantes. En primer lugar, la configuración de nuestro modelo contable como un **modelo dual**. Esta dualidad se pone de manifiesto ante la existencia de una normativa propia para la elaboración de las cuentas anuales individuales y, la obligatoriedad, de presentar las cuentas consolidadas cotizadas aplicando las NIIF. La aplicación de esta normativa internacional será voluntaria en el resto los grupos consolidados, es decir, los no cotizados. En segundo lugar, y como consecuencia lógica de lo anterior, la preservación del Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales, al que se une, como novedad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

En este apartado abordaremos de forma breve los cambios más relevantes que contiene la Ley 16/2007 y que afectan al Código de Comercio –Sección Segunda, “De las cuentas anuales”, y Tercera, “Presentación de las cuentas de los grupos de sociedades”– y en la Ley de Sociedades Anónimas –Secciones Primera a Séptima–. En una segunda nota informaremos, sobre las diferencias existentes entre el Plan General de 1990 y el nuevo Plan General de Contabilidad y de este con respecto al Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

---

#### 4.1 LA REFORMA DEL CÓDIGO DE COMERCIO-SECCIÓN SEGUNDA

Si entramos en el análisis más detallado de la Ley, en lo que se refiere a la reforma del Código de Comercio, Sección Segunda, podemos destacar los siguientes aspectos, todos ellos en consonancia con las NIIF y, sobre todo, con el Marco Conceptual del IASB:

- Al balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, se añaden dos nuevos estados financieros a las cuentas anuales: el estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos de efectivo, que sustituiría al actual cuadro de financiación (art.34). Igualmente, se incorpora una descripción detallada del contenido y estructura de los mismos (art.35).
- El estado que muestra los cambios en el patrimonio neto, que tiene dos partes, –la primera denominada “ingresos y gastos totales” y la segunda “estado de cambios en el patrimonio neto”– surge de la necesidad de informar sobre los movimientos habidos en el patrimonio neto, que resultarán habituales con la normativa actual, como por ejemplo, el reconocimiento de ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto, algo que no era posible en la normativa anterior, que limitaba los cambios en el patrimonio neto a los resultados del ejercicio y a las transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actuaban como tales.

El estado de flujos de efectivo pondrá de manifiesto, debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, las variaciones en la tesorería habidas en la empresa, informando, por tanto, sobre los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio.

Se incluyen las definiciones de los elementos del balance: activo, pasivo y patrimonio neto, así como los de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado cambios en el patrimonio neto del ejercicio: ingresos y gastos (art.36). La inserción de las definiciones de los elementos de las cuentas anuales en nuestro derecho contable supone un paso importantísimo en la armonización internacional de nuestra regulación contable. Destaca en la definición de activo la sustitución de la idea de propiedad por la de control y en la de pasivo la de obligación actual, lo que implica un cambio importante pasando el patrimonio neto y pasivo de reflejar la deuda de la empresa a mostrarnos la financiación de la misma.

Siguiendo nuestra tradición contable, se mantienen los principios de contabilidad generalmente aceptados, aunque con ligeras modificaciones en sus definiciones para adaptar los principios a las hipótesis fundamentales y características cualitativas del marco conceptual del IASB (art. 38.a, e, i). Destaca la pérdida de la prevalencia del principio de prudencia sobre el resto de principios contables y el traslado del principio del precio de adquisición a las normas de valoración, al ser la valoración una etapa independiente del marco conceptual, así como el principio de registro a la etapa del marco conceptual denominada reconocimiento.

Sin lugar a dudas, uno de los cambios más significativos que supone la aplicación de las NIIF se produce por la aplicación obligatoria a algunos elementos del patrimonio y opcional a otros del método del valor razonable. La solución adoptada por el regulador español, que consiste en valorar obligatoriamente por su valor razonable solamente aquellos elementos que se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio en las NIIF, nos parece muy adecuada y ajustada a la realidad de nuestro entorno. Por tanto, como norma general, los activos se contabilizarán, por el precio de adquisición, o por el coste de producción, y los pasivos por el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda, más los intereses devengados pendientes de pago (art. 38,f).

Solamente, los activos financieros para negociar y los que se califiquen como disponibles para la venta y los pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación, se valorarán por su valor razonable, imputándose los cambios originados por la aplicación del valor razonable a la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo los cambios de valoración que se produzcan en los activos financieros disponibles para la venta que se imputarán al patrimonio, de idéntico modo a lo establecido en las NIIF (art. 38 bis).

Se incorpora el concepto de moneda funcional, moneda del entorno económico principal en el que opera la empresa, que obliga a valorar en esta moneda los elementos de las cuentas anuales (art. 38,h). Sin embargo, la formulación de las cuentas anuales deberá seguir realizándose en euros (art. 34.5). Esto supone que empresas domiciliadas en España cuyas operaciones se desarrollan en un entorno económico diferente al euro, deberán llevar su contabilidad en esa moneda distinta del euro y, al cierre del ejercicio, convertir sus cuentas anuales a la moneda de presentación, es decir, a euros.

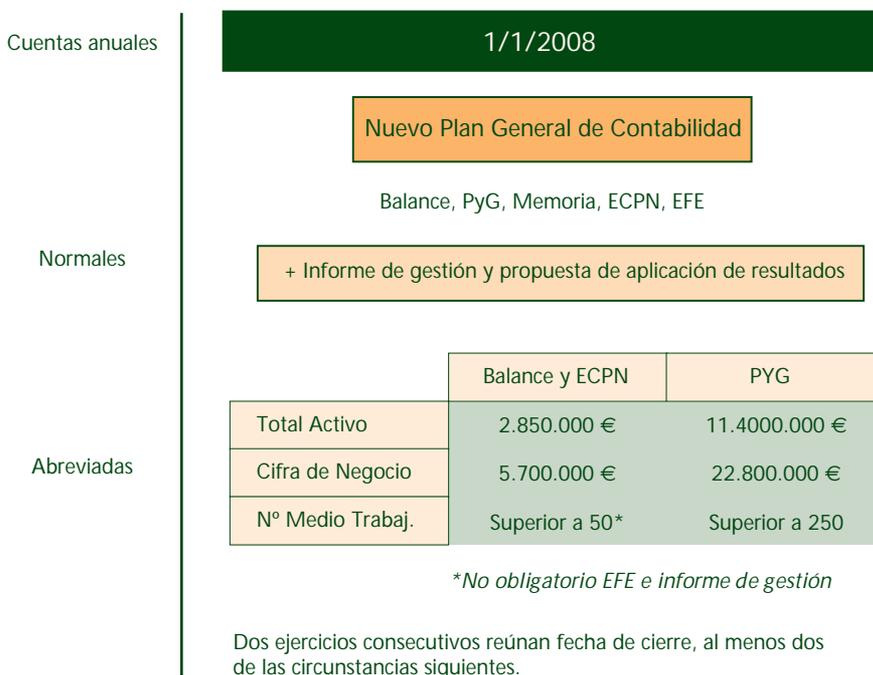
Finalmente, el nuevo articulado recoge de manera expresa una de las cuestiones que más controversia y opiniones enfrentadas ha producido en el ámbito académico y profesional en los últimos años: la no amortización del fondo de comercio. El regulador, en principio, siguiendo la NIIF 3, ha optado por la no amortización sistemática del fondo de comercio y, por ende, por someter a este activo a una prueba de deterioro al final de cada año, reconociéndose con carácter irreversible, en caso de deterioro, las pérdidas producidas. Sin embargo, lo que a primera vista parece la aceptación del tratamiento menos conservador en la contabilización del fondo de comercio en nuestro derecho contable, queda matizado en la propuesta de nuevo articulado del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en concreto el artículo 213.4. LSA, que limita la distribución del resultado del ejercicio, al obligar a las sociedades a dotar una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

---

## 4.2 LA REFORMA DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS

En cuanto a la reforma del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas destaca, en primer término, la eliminación de todos aquellos artículos en los que se especificaba de manera minuciosa el formato y contenido de las cuentas anuales, que se establecerán y desarrollarán reglamentariamente (art. 172.3), en concreto en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Se mantiene los formatos abreviados de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria, al que se añade también el modelo abreviado de Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, habiéndose aprovechado esta reforma para ajustar los límites que se refieren a la cifra de negocio y total activo. Las empresas que puedan formular balance abreviado podrán presentar el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto abreviado y estarán dispensadas de presentar el estado de flujo de efectivo y el informe de gestión.



**PyG:** Cuenta de Pérdidas y Ganancias

**ECPN:** Estados de Cambios en el Patrimonio Neto

**EFE:** Estados de Flujos de Efectivo

Se deroga el régimen simplificado de la contabilidad regulado en el artículo 141 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, si bien se mantienen para las microempresas que así lo deseen la posibilidad de valorar el leasing como arrendamiento operativo y aplicar el método de la cuota para pagar en la contabilización del impuesto sobre sociedades, es decir, reconocer contablemente como gasto el impuesto pagado y no el devengado.

La información que debe proporcionarse en la memoria, regulada en el artículo 200, ha experimentado algunas modificaciones dignas de ser destacadas. En primer lugar, se cambian los límites sobre información a proporcionar sobre sociedades en la que la sociedad posea participaciones, pasando a ser obligatorio el proporcionar información sobre todas aquellas sociedades en las que la empresa posea una participación no inferior al 20% de su capital o, sin poseer este porcentaje, ejerza influencia significativa. Se eliminan las indicaciones décima y undécima, que se referían a la conciliación entre el resultado contable y el fiscal e información sobre impuestos anticipados y diferidos, y la decimocuarta y decimoquinta, detalle sobre movimiento de inmovilizados e información sobre instrumentos financieros. Por

último, se incorpora al artículo 200, la indicación sexta b) y c), información sobre negocio que no figuren en balance y negocio y transacciones significativas con terceros vinculados y duodécima, honorarios de auditoría y otros servicios prestados por los auditores de cuenta. También, en el caso de que la sociedad sea dominante de un grupo y no presente cuentas consolidadas se deberá informar de las causas que eximan de la obligación de consolidar y del grupo al que pertenece y del Registro donde deposita cuentas

Sobre el informe de gestión resulta relevante el nuevos apartados cinco del artículo 202. En el citado apartado se obliga a las sociedades que hayan emitido valores admitidos a negociación en un mercado de la Unión Europea a que adjunten al informe de gestión el informe de gobierno corporativo.

---

#### 4.3 LA REFORMA DEL CÓDIGO DE COMERCIO-SECCIÓN TERCERA

En lo que se refiere a las cuentas consolidadas, como ya hemos comentado anteriormente, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, incluía la obligación de elaborar las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas empleando las NIIF y la posibilidad de aplicar voluntariamente las normas internacionales a los restantes grupos de sociedades. Al hilo de lo anterior, en la reforma mercantil, en concreto en el Código de Comercio, se establecen normas propias para la elaboración de las cuentas consolidadas, que serán de aplicación a todo los grupos de sociedades nacionales que no hayan emitido valores admitidos a negociación en un mercado de la Unión Europea o que, voluntariamente, no hayan optado por aplicar las NIIF.

Al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la Ley de reforma, se prevé la aprobación, mediante Real Decreto, de nuevas normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, que remplazarán a las que actualmente están en vigor (Real Decreto 1815/191), así como, según se indica en la disposición transitoria primera, la futura publicación de los modelos de cuentas anuales consolidadas.

Entrando en un análisis más detallado de la reforma, la Sección tercera del Título III del Código de Comercio, artículos 42 a 49, ha sufrido algunas modificaciones, aunque mínimas, ya que la adaptación de las cuentas de los grupos de sociedades a las NIC en nuestro derecho contable en los aspectos más relevantes se produjo, como ya hemos comentado previamente, a través de la Ley 62/2003.

Cabe destacar en el nuevo articulado que a pesar de mantenerse dentro del concepto de grupo los casos en que la unidad de decisión se pone de manifiesto por la actuación coordinada de varias sociedades controladas por una o varias personas físicas, o jurídicas, que actúen en concierto –grupos horizontales–, se ha eliminado la obligación de formular cuentas consolidadas para estos grupos.

La actualización de los límites para la dispensa de consolidar por tamaño (límites similares a los establecidos para poder formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada); la valoración por su valor razonable, tanto en los activos adquiridos como en los pasivos asumidos, para el cálculo de la diferencia de primera consolidación, en lugar de calcular tal diferencia sobre la base de su valor contable, lo que no implica en el fondo un cambio sustancial en la imputación de la citada diferencia; o, en sintonía con las normas internacionales, la consideración de la existencia de influencia significativa cuando se posea una participación de, al menos, el 20% de los derechos de voto, son algunas de las novedades en el articulado del Código de Comercio que afecta a las cuentas consolidadas.

#### 4.4 EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo texto del Plan General de Contabilidad, en adelante PGC, ha de ser entendido teniendo presente dos consideraciones:

- Su **vocación de convergencia** con los reglamentos comunitarios que contienen las normas internacionales adoptadas. En este sentido, sólo señalar, que si bien los reglamentos comunitarios incorporan opciones en las valoraciones, como la valoración a coste o valor razonable en inmovilizado, o presentación de la información en el caso de las subvenciones de capital, nuestro texto ha eliminado las mismas y considera sólo un criterio.
- El **carácter autónomo** del Plan aprobado en España.

El nuevo PGC, al igual que el PGC de 1990, se estructura en cinco partes, las tres primeras obligatorias (Marco conceptual, normas de registro y valoración y cuentas anuales) y la cuarta (cuadro de cuentas) y quinta parte (definiciones y relaciones contables) de aplicación facultativa.

##### A. PRIMERA PARTE: MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

El Marco conceptual sustituye a la primera parte del PGC del 90, Principios Contables. En el Marco conceptual se recogen, desarrollan y amplían, especialmente en lo referente a la valoración, los conceptos básicos contables que han sido objeto de regulación en el Código de Comercio, y que ya hemos abordado en un apartado anterior (Objetivos de la información contable, imagen fiel, requisitos de la información, principios contables, reconocimiento y valoración).

##### B. SEGUNDA PARTE: NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

Quizás uno de los aspectos más destacados de la reforma sea el cambio en los criterios de valoración. El desarrollo de las normas específicas para cada transacción sigue los criterios generales que contiene el Marco conceptual, especialmente

en lo referentes a las definiciones de activo, pasivo y patrimonio neto y a las normas generales de valoración.

El nuevo PGC contiene 23 normas de valoración. Debemos recordar que el plan contable es “general”, es decir, aplicable por todas las empresas, y que, por ende, incluye determinadas normas que no son de general aplicación por la mayoría de las empresas, como por ejemplo: transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio neto (pagos basados en acciones), retribuciones al personal a largo plazo (aportación definida o prestación definida), combinaciones de negocios (fusiones y consolidación) o negocios conjuntos.

Seguidamente mostramos las principales novedades que contiene esta segunda parte del PGC sobre aquellas normas que entendemos que son de común aplicación.

### **Norma 2ª. Inmovilizado material**

En la valoración inicial se incluirán la estimación del valor actualizado de las obligaciones asumidas por desmantelamiento o retiro del elemento, así como rehabilitación del lugar (con abono a provisión). Igualmente, si el período para estar en condiciones de uso es superior al año se incluyen los gastos financieros.

En las permutas se diferencia entre permutas de naturaleza comercial (*si las diferencias en relación al valor razonable de los activos intercambiados resultan significativas porque la configuración del riesgo, calendario e importe de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere del entregado o porque el valor actual de los flujos de efectivo se ve modificado por la permuta*), en la que se valorará el elemento recibido por el valor razonable del entregado más, si procede, la contrapartida monetaria entregada, y las de carácter no comercial, en las que el elemento recibido se valorará por el valor contable del bien entregado.

Las pérdidas irreversibles accidentales (antes menor valor activo) y reversibles (antes provisiones de activo), es decir, las no sistemáticas, ahora se consideran como deterioros de valor. Revisión anual, para ver si existen indicios de que el importe recuperable, bien por el uso o por la venta, es menor que el valor en libros. Si existen indicios de deterioro, se ha de calcular el importe recuperable mediante análisis por elementos individuales; y si esto no es posible, se ha de analizar la Unidad Generadora de Efectivo (UGE) donde está el elemento.

### **Norma 3ª. Normas particulares sobre el inmovilizado material**

El coste de grandes reparaciones se tendrá en cuenta en la determinación del importe del inmovilizado material, amortizándose durante el período que medie hasta la reparación.

Las inversiones o mejoras, que no sean separables, en bienes arrendados, cuyo acuerdo sea catalogado como arrendamiento operativo se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo, se amortizan separadamente en el período menor entre la vida útil y la duración del contrato de arrendamiento (o de cesión).

#### **Norma 4ª. Inversiones inmobiliarias**

Son inmuebles que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas. No para su uso en la producción o suministros de bienes o servicios o para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Se aplicarán los mismos criterios contenidos en las normas anteriores relativas al inmovilizado material.

#### **Norma 5ª. Inmovilizado intangible**

Para la valoración posterior de inmovilizados intangibles se debe distinguir si la vida útil es indefinida, por tanto, no se amortiza (fondo de comercio) o si su vida útil esta definida.

#### **Norma 6ª. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible**

Los gastos de investigación, en general, se consideran gastos del ejercicio. Excepcionalmente, podrán activarse.

Los gastos de desarrollo se presupone que tienen una vida útil, salvo prueba en contrario, inferior a cinco años.

En los programas informáticos se incluyen los gastos de desarrollo de las páginas web.

Tienen también la consideración de inmovilizados intangibles activos como concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias, siempre y cuando cumpla concisiones reconocimiento del Marco Conceptual. Estos activos pueden surgir en la combinación de negocios y no estar reconocidos en la contabilidad de la adquirida.

#### **Norma 7ª. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta**

Los activos no corrientes mantenidos para la venta son activos cuyo Valor Neto Contable se prevé recuperar a través de su venta, en lugar de por su uso continuado. Requisitos para ser incluidos en esta categoría: Deben estar disponibles para su venta inmediata, en términos usuales y habituales y su venta ha de ser altamente probable.

Se valorarán inicialmente por el menor importe entre su valor neto contable y su valor razonable menos los costes de venta. Para la determinación del valor neto contable en el momento de la reclasificación se determinará el

deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

En el momento que se clasifica un activo no corriente como mantenido para la venta deja de amortizarse.

Los grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta son el conjunto de activos y pasivos asociados de los que se va a disponer de forma conjunta en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, incluidos los corrientes, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta. La valoración de estos elementos se realizará de forma conjunta, con las mismas reglas que los activos no corrientes mantenidos para la venta.

#### **Norma 8ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar**

Se clasificara un acuerdo como un arrendamiento financiero cuando se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. Se presumirá (salvo prueba en contrario) que dicha transferencia se produce no solamente, como en el PGC90, cuando existe opción de compra y no existan dudas razonables de que se va a ejercitar, sino también cuando sin existir opción de compra, la empresa se encuentre, entre otros, en algunos de los siguientes casos: contratos de arrendamiento en los que el periodo de alquiler coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento o cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario. Prima el fondo sobre la forma.

El activo objeto de arrendamiento se registrará según su naturaleza (material o intangible) y el pasivo, el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo y el valor actual de los pagos mínimos más la opción de compra (cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio), al tipo de interés implícito del arrendador o, si no se conoce, al tipo de interés de mercado para operaciones similares.

El arrendador reconocerá los activos en arrendamiento financiero en balance como una partida a cobrar, a la vez que registra un ingreso por ventas y prestación de servicios, si se trata del fabricante o distribuidor del bien arrendado, o el resultado originado por la baja de inmovilizado, en el resto de los casos.

En el caso de venta con arrendamiento financiero posterior, si se desprende del contrato que se trata de una forma de financiación, no variará la calificación del activo, ni se reconocerá beneficios ni pérdidas, registrándose el importe recibido con abono a una partida de pasivo financiero.

## Norma 9ª. Instrumentos financieros - Activos financieros

Clasificación (solamente para valoración)	
Préstamos y partidas a cobrar	Créditos por operaciones comerciales. Créditos por operaciones no comerciales (préstamos y créditos financieros concedidos).
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	Valores representativos de deuda, que no sean derivados, con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable y que la empresa tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento.
Activos financieros mantenidos para negociar (Incluidos derivados)	Para venderlo en el corto plazo, o cartera de IF con objeto de obtener ganancias en el corto plazo, o sea un instrumento financiero Derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.
Otros activos financieros a VR con cambio en PyG	Activos financieros híbridos. Los que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante.
Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	
Activos financieros mantenidos para la venta	Activos financieros que no se hayan clasificado en ninguna de las categorías anteriores.

Valoración Inicial: de manera general todos los activos financieros se valorarán inicialmente por el valor razonable más los gastos de transacción, que coincidirá, generalmente, con el desembolso total efectuado, incluidos los gastos, o por efectuar. Solamente los activos financieros clasificados como “mantenidos para negociar” y “Otros activos financieros a VR con cambio en PyG” se valorarán por el valor razonable, imputándose directamente a resultados los gastos de transacción.

Los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir a corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Valoración posterior: los “préstamos y partidas a cobrar” y las “inversiones mantenidas hasta el vencimiento” se valorarán a coste amortizado, imputándose el cambio a resultado.

Los activos financieros “mantenidos para negociar” y “Otros activos financieros a VR con cambio en PyG” se valorarán, generalmente al cierre del ejercicio, por su valor razonable. La diferencia entre el valor inicial y el posterior –ingreso (7) o gasto (6)– se imputará directamente al resultado del ejercicio.

Los activos financieros “mantenidos para la venta” se valorarán, generalmente al cierre del ejercicio, por su valor razonable. La diferencia entre el valor inicial y el posterior –ingreso(9) o gasto(8)– se imputará directamente al patrimonio neto. Se deberá tener en cuenta en este caso el efecto impositivo.

Coste amortizado: importe inicial al que fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero menos los reembolsos de principal más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento.

En el caso de los activos financieros, si el valor inicial es diferente al importe a percibir al final, por ejemplo por los coste de transacción o porque los intereses son al descuento (letras del tesoro), el tipo de interés efectivo será diferente al tipo de interés nominal de la operación y, por tanto, los ingresos financieros imputables a la cuenta de pérdidas y ganancias diferentes (mayores o menores) a los intereses de aplicar el tipo nominal de la operación. Lo anterior motiva que la diferencia (positiva o negativa) se impute al activo financiero correspondiente.

Reclasificación de los activos financieros: No es posible la reclasificación posterior de aquellos activos financieros que inicialmente la empresa clasificó como “mantenidos para negociar”, ni de otra categoría a esta.

No se podrá clasificar o tener clasificado ningún activo financiero como “mantenido hasta el vencimiento” si en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales, o en los dos precedentes, se han vendido o reclasificado activos incluidos en esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones “mantenidas hasta el vencimiento” (se establecen una serie de salvedades).

Sí es posible la reclasificación de la categoría “disponible para la venta” a “mantenidos hasta el vencimiento” (atención a la valoración).

## Norma 9ª. Instrumentos financieros - Pasivos financieros

Clasificación (solamente para valoración)	
Débitos y partidas a pagar	Débitos por operaciones comerciales. Débitos por operaciones no comerciales (incluidos débitos representados por valores negociables y los resultados de la compra de activos).
Pasivos financieros mantenidos para negociar	Se emita principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo, o forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente con el objeto de obtener ganancias en el corto plazo, o sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.
Otros pasivos financieros a VR con cambio en PyG	Pasivos financieros híbridos.

Los que designe la empresa en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante.

Valoración inicial. Los “debitos y partidas a pagar” se valorarán inicialmente por el valor razonable menos los gastos de transacción, que coincidirá, generalmente, con el efectivo o valor razonable del bien recibido, excluidos los gastos.

Los pasivos financieros clasificados como “mantenidos para negociar” y “Otros pasivos financieros a VR con cambio en PyG” se valorarán por el valor razonable, imputándose directamente a resultados los gastos de transacción.

Los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos de terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Valoración posterior. Los “debitos y partidas a pagar se valorarán a coste amortizado, imputándose el cambio a resultado.

Los pasivos financieros “mantenidos para negociar” y “Otros pasivos financieros a VR con cambio en PyG” se valorarán, generalmente al cierre del ejercicio, por su valor razonable. La diferencia entre el valor inicial y el posterior –ingreso(7) o gasto(6)– se imputará directamente al resultado del ejercicio.

Coste amortizado: En el caso de los pasivos financieros, si el valor inicial (importe recibido) es diferente al importe a reembolsar, por ejemplo por costes de transacción (formalización de préstamos), el tipo de interés efectivo será diferente al tipo de interés nominal de la operación y, por tanto, los gastos financieros imputables a la cuenta de pérdidas y ganancias diferentes (mayores) a los intereses de aplicar el tipo nominal de la operación. Lo anterior motiva que la diferencia se impute a la cuenta representativa del pasivo financiero.

No se permite la reclasificación de los pasivos financieros.

#### **Norma 9ª. Instrumentos financieros - Instrumentos de patrimonio propio**

Cualquier transacción que realice la empresa con sus propios instrumentos de patrimonio se registrará en el patrimonio neto, minorando los fondos propios. No serán reconocidos, por tanto, como activos financieros ni tampoco se registrará resultado alguno en resultados.

Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán como menores reservas, conjuntamente con la transacción sobre instrumentos de patrimonio propio.

Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio que se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### **Norma 10ª. Existencias**

En la valoración inicial se incluirán los gastos financieros si las existencias necesitan un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas. Los descuentos sobre compras por pronto pago, pactados en el momento de la compra, se consideran un descuento comercial, por tanto, menor precio de adquisición.

El LIFO no está permitido como método de asignación de valor en bienes intercambiables.

Se incluyen el suministro de servicios en las existencias.

Se reconocerá una pérdida por deterioro cuando el valor neto realizable (importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso ordinario de las actividades, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabrica), que es un valor propio de cada empresa, es inferior al precio de adquisición o coste de producción.

### **Norma 11ª. Moneda extranjera**

La moneda funcional es la moneda del principal entorno económico en el que la empresa opera, lo que obliga a las empresas a valorar en esta moneda los elementos de las cuentas anuales. Salvo prueba en contrario, la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro. Por tanto, moneda extranjera es aquella que sea diferente a la funcional.

Tanto para partidas monetarias como no monetarias, las transacciones en moneda extranjera se valorarán, inicialmente, a tipo de cambio de contado, o el utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción. Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del período (como máximo mensual).

Las partidas monetarias (clientes, proveedores, tesorería, etc.) se valorarán al cierre del ejercicio al tipo de cambio existente en esa fecha. Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en la valoración al cierre o las que se produzcan en la liquidación, se reconocerán en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Como las cuentas anuales deberán formularse en euros, las empresas domiciliadas en España cuyas operaciones se desarrollan en un entorno económico diferente al euro, es decir, con moneda funcional distinta del euro, deberán llevar su contabilidad en esa moneda y, al cierre del ejercicio, convertir sus cuentas anuales a la moneda de presentación, es decir, a euros. Los activos y pasivos (incluidas, si se presentan, cifras comparativas) deben ser convertidos según el tipo de cambio al cierre. Las partidas de gastos e ingresos (incluidas si se presentan cifras comparativas) deben ser convertidas a los tipos de cambio existentes en las fechas de las correspondientes transacciones. Todas las diferencias de cambio resultantes del proceso deben clasificarse como componentes del patrimonio neto "diferencia de conversión".

### **Norma 13ª. Impuestos sobre beneficios**

El gasto por el impuesto del ejercicio será el denominado impuesto corriente más o menos los impuestos diferidos.

El impuesto corriente es la cantidad a pagar (o a recuperar) en concepto de impuesto sobre beneficios relativas a un ejercicio (cuota efectiva).

La determinación de los impuestos diferidos se realiza a través del balance, diferencia entre el valor contable de los activos, pasivos y patrimonio neto y su base fiscal, que es el importe atribuido a un elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Surgen de este modo las llamadas diferencias temporarias, deducibles (menor carga fiscal en el futuro) o imponibles (mayor

carga fiscal en el futuro), que darán origen a activos y pasivos diferidos. Si todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio han surgido de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable, que será lo normal, las diferencias temporarias se pueden determinar igual que hasta ahora se calculaban las diferencias temporales.

Los pasivos por impuestos diferidos son el importe de impuestos a pagar en ejercicios futuros relacionados con las diferencias temporarias imposables. Su valoración, al tipo de gravamen esperado, y reconocimiento será igual que los establecidos en el PGC90 para los "impuestos diferidos".

Los activos por impuestos diferidos son el importe de impuestos a recuperar en ejercicios futuros relacionados con las diferencias temporarias deducibles, derecho a compensar pérdidas de ejercicios anteriores y deducciones y otras ventajas fiscales. Su valoración, al tipo de gravamen esperado, y reconocimiento igual que en el PGC90 para "impuestos anticipados", es decir, siempre que sea probable que la empresa vaya a disponer de beneficios fiscales futuros.

Los empresarios individuales no registrarán el impuesto como gasto. Al cierre de ejercicio, las retenciones y los pagos a cuenta del IRPF se saldarán con cargo a la cuenta del titular de la empresa.

#### **Norma 14ª. Ingresos por ventas y prestación de servicios**

Los ingresos se valorarán por el valor razonable de la contrapartida recibida o pendiente de recibir que normalmente coincide con el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja que la empresa pueda conceder.

Con carácter general se deducirán del importe de los ingresos por ventas y prestación de servicios los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a créditos con vencimiento no superior a un año, sin tipo de interés contractual, si el efecto de no actualizar los flujos de efectivo es significativo.

Se establecen una serie de requisitos para el reconocimiento de ingresos por ventas (transferencia de riesgos y ventajas, no mantenga implicación en la gestión de los bienes vendidos, no retiene el control efectivo sobre los mismos, el importe de los ingresos se puede valorar con fiabilidad, es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción y los costes incurridos pueden ser valorados con fiabilidad) y por prestación de servicios (el resultado puede ser estimado con fiabilidad).

### **Norma 15ª. Provisiones y contingencias**

Las provisiones o pasivos no financieros son pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el marco conceptual, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán.

Se valorarán por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación. Los ajustes que surjan por la actualización de la provisión, cuando el vencimiento sea superior a un año, se registrarán como gasto financiero.

Las provisiones deben ser objeto de revisión en cada fecha del balance y, en su caso, se deberá proceder al ajuste de su importe.

### **Norma 18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos**

Las recibidas de terceros, no reintegrables, distintos a los socios o propietarios se reconocerán, generalmente, como ingresos directamente imputados al patrimonocibido.

### **Norma 22ª. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables**

Los cambios en criterios contables se aplicarán de forma retroactiva y con el efecto acumulado. Este cambio motivará el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos en el saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado, así como la modificación de las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio.

En la corrección de errores materiales se ajustarán las cifras de forma retroactiva. Por tanto, igual que los cambios de criterio contable.

En los cambios en estimaciones contables, consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, se reconocerán estos cambios de forma prospectiva mediante su inclusión en pérdidas y ganancias en el período del cambio, si el cambio sólo afecta a ese período, o en el período del cambio y en futuros períodos, si el cambio afecta a ambos.

### **Norma 23ª. Hechos posteriores al cierre del ejercicio**

Si ponen de manifiesto hechos que ya existían al cierre del ejercicio, se deberán ajustar las Cuentas Anuales e informar en la memoria.

Si ponen de manifiesto situaciones que no existían al cierre del ejercicio, no se ajustarán las Cuentas Anuales. Si son de gran importancia, se informará en la Memoria.

En todo caso, deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

### C. TERCERA PARTE. CUENTAS ANUALES

Tal y como se ha señalado en las modificaciones del articulado del código de comercio, son cinco los estados que integran las cuentas anuales, cuyos aspectos más relevantes, referentes a los modelos normales, describiremos a continuación.

Balance de situación	
Subagrupaciones independientes en patrimonio neto	Fondos propios, integrado por capital, reservas, resultado del ejercicio, etc. Ajustes por cambios de valor, motivados por la valoración a valor razonable de activos financieros disponibles para la venta, operaciones de cobertura contable, conversión de moneda funcional al euro e ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, derivados fundamentalmente, de deducciones y bonificaciones fiscales. Subvenciones, donaciones y legados recibidos que no sean de explotación o entregados por socios o propietarios.
Clasificación corriente y no corriente de activos y pasivos	Activos o pasivos vinculados a la explotación: el ciclo de explotación. Por éste se entiende el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalente. Resto: un año.
Reubicación	Las acciones propias y los accionistas por desembolsos no exigidos pasan a ser partidas que minoran el patrimonio neto. Las provisiones se consideran partidas diferenciadas dentro del pasivo. Subvenciones, donaciones y legados, que no sean de explotación o recibidos de socios o propietarios, figurarán en un epígrafe específico, creado para tal fin, dentro del patrimonio neto. Instrumentos financieros con apariencia de instrumentos de patrimonio neto, como acciones rescatables o acciones sin voto, figurarán en el pasivo.

*Continúa*

Continuación

### Balance de situación

Eliminación	<p>Gastos de establecimiento.</p> <p>Gastos de primer establecimiento, pasan a ser considerados gastos del ejercicio en cuenta de pérdidas y ganancias.</p> <p>Gastos de constitución y ampliación de capital se imputarán directamente al patrimonio neto de la empresa sin pasar por la cuenta de pérdidas y ganancias.</p> <p>Gastos a distribuir en varios ejercicios, tales como los costes de formalización de deudas o intereses de deudas que formaban parte del valor de reembolso, serán considerados en la valoración a coste amortizado y en la correspondiente imputación del coste efectivo en cada ejercicio.</p> <p>Ingresos a distribuir en varios ejercicios.</p> <p>Subvenciones de capital como subagrupación dentro del patrimonio neto.</p> <p>Intereses incorporados al nominal, que serán tenidos en cuenta en la valoración a coste amortizado del activo y la correspondiente imputación del interés efectivo anual.</p>
Eliminación	<p>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, originados por este tipo de arrendamientos, figurarán en el balance dentro del inmovilizado material o intangible correspondiente.</p>
Nuevos epígrafes	<p>Inversiones inmobiliarias, es decir, inmuebles que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas. Figurarán dentro del activo no corriente.</p> <p>Activos no corrientes y grupos enajenables mantenidos para la venta, cuya enajenación esté prevista en los doce meses siguientes, figurarán en el activo corriente. Generalmente se refieren a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elementos de inmovilizado material.</li> <li>• Inversiones inmobiliarias.</li> <li>• Participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas.</li> <li>• Grupos de activos.</li> <li>• Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.</li> <li>• Periodificaciones a largo plazo, dentro del pasivo no corriente. Recoge los anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicio a largo plazo.</li> </ul>

## Cuenta de Pérdidas y Ganancias

Nuevo formato	Formato de lista, partiendo de la cifra de negocios y otros ingresos, serán restados los gastos para configurar el resultado final.
Componentes del resultado	<p>Resultados de operaciones continuadas.</p> <p>Resultado de explotación, en el que se encuentra incluido deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.</p> <p>Se creará una partida específica con la denominación de “otros resultados” para aquellos ingresos o gastos de naturaleza excepcional y cuantía significativa producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, etc.</p> <p>En combinaciones de negocios que surjan diferencias negativas también se creará una partida específica.</p> <p>Resultado financiero, que incorpora deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros, incluidos las participaciones en empresas del grupo y asociadas, salvo las que formen parte del resultado de operaciones interrumpidas.</p> <p>Resultado antes de impuestos y posteriormente el correspondiente gasto por impuesto.</p> <p>Resultados de operaciones interrumpidas. Por estas se entienden las que representan una línea de negocio o área de negocio sobre el que exista un plan coordinado de enajenación o se trate de una empresa dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de venderla. Figurarán en este epígrafe los resultados, netos de impuestos, vinculados a estas actividades, ya sea por su venta o por su clasificación como activo no corriente mantenido para la venta.</p>

Estado de cambio en Patrimonio Neto	
Estado de ingresos y gastos reconocido	
Resultados de la cuenta de pérdidas y ganancias	Aparece el importe del resultado reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio	<p>Reflejan ingresos y gastos, originados en el ejercicio, que, frente a los anteriores, reconocidos en pérdidas y ganancias, son reconocidos directamente en patrimonio y responden a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mayores o menores valoraciones de activos financieros mantenidos para la venta.</li> <li>• Cobertura de flujos de efectivo.</li> <li>• Diferencias por conversión de la moneda funcional al euro.</li> <li>• Pérdidas y ganancias actuariales surgidas en retribuciones a largo plazo.</li> <li>• Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios surgidas, por ejemplo, por deducciones o bonificaciones fiscales.</li> <li>• Concesiones de subvenciones, donaciones y legados recibidos que no sean de explotación o entregados por socios o propietarios.</li> <li>• El efecto fiscal de todos los anteriores.</li> <li>• El cuadro de cuentas ha creado los grupos 8 y 9 para registrar este tipo de gastos e ingresos.</li> </ul>
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	<p>Si inicialmente surgen ingresos o gastos imputados en patrimonio neto, posteriormente serán transferidos éstos a la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto pérdidas y ganancias actuariales, concretamente cuando se produzca:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La venta o reclasificación de activos financieros mantenidos para la venta.</li> <li>• El reconocimiento en pérdidas y ganancias de activos o pasivos financieros con cobertura de flujos de efectivo.</li> <li>• La amortización o venta del activo subvencionado o donado, etc.</li> <li>• El efecto fiscal de todos los anteriores.</li> <li>• El cuadro de cuentas ha creado los grupos 8 y 9 para registrar este tipo de transferencias.</li> </ul>

*Continúa*

### Estado total de cambios en el Patrimonio Neto

Formato	Tabla de doble entrada reflejando en las columnas las distintas partidas integrantes del patrimonio y en las filas los motivos que han originado el cambio. Estos motivos responden a operaciones habituales en la empresa o a otras, más particulares, que suponen una variación en patrimonio que es imputada en reservas.
Operaciones habituales con los socios	Como aumentos o reducciones de capital, distribución de dividendos, conversión de deuda en patrimonio, operaciones con acciones propias, combinaciones de negocios, etc.
Efecto en reservas	Aplicación retroactiva de los cambios en criterios contables y errores. Pérdidas y ganancias actuariales de las retribuciones a largo plazo al personal. Resultados de las transacciones con instrumentos propios de patrimonio, por la enajenación de acciones propias así como por los gastos de constitución y ampliación de capita.

### Estado de flujos de efectivo

Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	Incluye la tesorería depositada en la caja de la empresa, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgos significativos de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la empresa.  A efectos de este estado, podrán incluirse como un componente de efectivo, los descubiertos ocasionales que formen parte integrante de la gestión del efectivo de la empresa.
Componentes de la variación neta en efectivo o equivalente	Flujos de efectivo de las actividades de explotación. El incremento o la disminución neta en los flujos de efectivo motivada por este tipo de actividades, será calculada por el método indirecto. Éste consiste en tomar como punto de partida el resultado del ejercicio antes de impuestos, ajustar las diferencias entre pagos y gastos e ingresos y cobros, corregir el efecto de las operaciones financieras y así llegar a la generación o aplicación de flujos de efectivo por este tipo de actividades.  Flujos de efectivo de operaciones de inversión, indicando pagos por inversiones y cobros por desinversiones.  Flujos de efectivo de las actividades de financiación, distinguiendo los relacionados con instrumentos de patrimonio, pasivo financiero y remuneraciones de instrumentos de patrimonio.

Continúa

Continuación

## Memoria

Mayor exigencia de información	<p>Obligación de proporcionar información comparativa, incluso la de carácter descriptivo.</p> <p>Instrumentos financieros, obligando a proporcionar una tabla de doble entrada indicando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En las columnas, además del plazo, el tipo de instrumento atendiendo a si se trata de instrumento de patrimonio, valores representativos de deuda, y, finalmente, créditos, derivados u otros.</li> <li>• Catalogación de acuerdo con la norma de valoración de instrumentos financiero, es decir, mantenidos para negociar, disponibles para la venta, mantenidos hasta el vencimiento, etc.</li> <li>• Combinación de negocios, datos de empresas o negocios que se combinen, coste de la combinación, participaciones previas, etc.</li> <li>• Operaciones con partes vinculadas, estableciendo categorías en éstas. A efectos de la presentación de cuentas anuales, se entiende por parte vinculada las empresas del grupo, asociada o multigrupo, así como también las personas físicas que posean directa o indirectamente alguna participación, el personal clave de la compañía o su dominante, las empresas sobre las que las personas anteriores puedan ejercer influencia, las personas que tengan la consideración de familiares próximos al administrador y los planes de pensiones de los empleados. Por empresas del grupo se entiende además de aquellas vinculadas por una relación directa o indirecta, análoga a la prevista en el código de comercio para los grupos de sociedades, las que actúen o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas contractuales.</li> </ul>
Eliminación	Estado de origen y aplicación de fondos.

### D. CUARTA Y QUINTA PARTE: CUADRO DE CUENTAS Y DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

Como aspecto más relevante podemos destacar la creación de dos grupos adicionales (8) Gastos imputados al patrimonio y (9) Ingresos imputados al patrimonio, para reconocer tanto inicialmente este tipo de gastos o ingresos, como posteriormente sus transferencias a resultados del ejercicio y, en ambos casos, sus efectos impositivos.

---

## 4.5 PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PYMES

Teniendo presente las características de las operaciones realizadas por las pequeñas y medianas empresas, como norma complementaria al PGC, el RD 1515/2007, de 16 de noviembre aprueba el Plan General de Contabilidad de Pymes. La vocación del mismo es simplificar los criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria. Adicionalmente, las microempresas pueden simplificar aún más la contabilización de dos operaciones en concreto: arrendamiento financiero e impuesto de sociedades. Detallaremos a continuación las reglas de coexistencias de estos dos planes contables así como también los criterios para microempresas.

### Plan General Contable de Pymes

Aplicación	<p>Carácter opcional para empresas que cumplan los criterios de elaboración de balance y estado de cambio en patrimonio neto abreviado.</p> <p>Si forma parte de grupo, estos criterios se aplicarán a éste.</p> <p>No podrán aplicar el plan general contable de Pymes.</p> <p>Las empresas que hayan emitido valores admitidos a cotización.</p> <p>Forme parte de un grupo de sociedades que formule o debiera de haber formulado cuentas anuales consolidadas.</p> <p>Su moneda funcional sea distinta del euro.</p> <p>Sea una entidad financiera.</p> <p>La opción tomada, plan general o de Pymes, deberá mantenerse, como mínimo, durante tres años, salvo que la empresa pierda la facultad de poder aplicar PGC de Pymes.</p> <p>Aplicación completa, no puede aplicarse parcialmente.</p> <p>Normas no contempladas, relativas a determinadas operaciones no habituales en Pymes, será de aplicación el plan general contable.</p>
Normas, o apartados, no contemplados en PGC Pymes	<p>En todos ellos será de aplicación lo dispuesto en PGC Fondo de comercio.</p> <p>Instrumentos financieros compuestos.</p> <p>Derivados que tengan como subyacentes inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.</p> <p>Contratos de garantía financiera.</p> <p>Fianzas entregadas y recibidas.</p> <p>Coberturas contables.</p> <p>Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.</p> <p>Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.</p> <p>Combinaciones de negocio.</p> <p>Operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.</p>

*Continúa*

Continuación

Plan General Contable de Pymes	
Normas simplificadas respecto al plan general contable	<p>Registro y valoración de instrumentos financieros, considerando las siguientes categorías:</p> <p>En activos financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Activos financieros a coste amortizado, si bien los costes de transacción pueden registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, simplificando la valoración.</li> <li>• Activos financieros mantenidos para negociar.</li> <li>• Activos financieros a coste, concretamente las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, considerando por tales las mismas que en el plan general contable</li> </ul>
Normas simplificadas respecto al plan general contable	<p>En pasivos financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasivos financieros a coste amortizado, al igual que en activos, los costes de transacción pueden registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, simplificando la valoración.</li> <li>• Pasivos financieros para negociar.</li> </ul>
Normas no aplicables	Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
Cuadro de cuentas	<p>No incluye grupos 8 y 9, ya que no contempla la mayoría de las operaciones para las que se utilizan estos grupos.</p> <p>Operaciones, que en Plan general son tratadas mediante grupos 8 y 9, el plan de Pymes considera la utilización del subgrupo 13 "Subvenciones, donaciones, legados y otros ajustes en el patrimonio", concretamente en otros ajustes está considerando ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios. Las cuentas de este subgrupo serán utilizadas en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Reconocimiento inicial.</li> <li>• Transferencias a resultados.</li> <li>• Efecto impositivo.</li> </ul>
Estados contables	El estado de flujos de efectivo es voluntario.

## Criterio de específicos de microempresas

Aplicación	<p>Opcional para aquellas empresas que, habiendo aplicado plan de Pymes, durante dos ejercicios consecutivos, cumplan al menos dos de los tres siguientes criterios:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Activo total menor de 1.000.000 euros.</li><li>- Importe neto de cifra de negocios menor de 2.000.000 euros.</li><li>- Número medio de trabajadores inferior a 10.</li></ul> <p>Si forma parte de un grupo, estos criterios se aplicarán a éste.</p> <p>La opción de adoptar criterios de microempresas, deberá mantenerse, como mínimo, durante tres años, salvo que la empresa pierda la facultad de poder aplicarlos.</p> <p>Si se opta por incorporar criterios específicos para microempresas habrán de aplicarlos de forma conjunta.</p>
Criterios específicos	<p>Arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables.</p> <p>Cuotas devengadas serán registradas como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.</p> <p>Cuando ejerza la opción de compra se valorará el activo por el precio de adquisición de dicha opción</p> <p>En la Memoria deberá de informarse de valor razonable o al contado del activo en el momento de la operación, vida útil estimada, cuotas abonadas, deuda pendiente de pago e importe de opción de compra</p> <p>Impuesto sobre beneficios.</p> <p>Gasto por impuesto que resulte de liquidación fiscal.</p> <p>En la Memoria se informará de diferencias entre base imponible y resultado antes de impuestos, bases imposables negativas pendientes, incentivos fiscales aplicados, compromisos adquiridos y cualquier otra circunstancia fiscal.</p>

## H. Valoración final

En los estudios económicos realizados al efecto se concluye que los factores fiscales no resultan significativos en las decisiones organizativas de las empresas en España, y que son los aspectos extrafiscales y macroeconómicos los que explican el peso de los negocios societarios en la actividad empresarial. En esta dirección resulta especialmente interesante el trabajo de Félix Domínguez Barrero, Julio López Laborda y Fernando Rodrigo Saucó<sup>16</sup>; que señalan que desde 1995 las empresas bajo la titularidad de personas físicas no han dejado de perder peso, y que desde entonces las altas y bajas han sido equilibradas, mientras que las empresas jurídicas han incrementado su peso específico, se han producido más altas que bajas, y se ha producido una transformación de Sociedades Anónimas a Sociedades Limitadas.

Por otra parte, a pesar de la importancia de las pymes, debe subrayarse que no gozan de un régimen suficientemente atractivo que potencie su creación. Los beneficios fiscales actuales no tienen la trascendencia suficiente, y salvo la reducción del tipo de gravamen en el primer tramo de base imponible, el resto de los beneficios no resultan significativos<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> En su obra "¿Afectan el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades a la elección de la forma de empresa?", en Revista de Economía Pública, nº 174-3.

<sup>17</sup> Una referencia en este sentido lo constituye el trabajo de Rafael Molina Llopis: "La evolución de la presión fiscal en las pymes: una aproximación a su incidencia sobre la situación financiera de las empresas de la Comunidad Valenciana". Servicio de publicaciones de la Universidad de Valencia, 2003.



## ANEXOS

### Anexo 1. Empresas activas según sector económico, por Comunidad Autónoma

Comunidad Autónoma	Total	Industria	Construcción	Comercio	Resto de servicios
<b>Total</b>	<b>3.336.657</b>	<b>244.359</b>	<b>488.408</b>	<b>845.229</b>	<b>1.758.661</b>
Andalucía	511.728	34.003	63.371	148.958	265.396
Aragón	92.162	7.792	15.485	22.205	46.680
Asturias	72.276	4.382	10.501	18.422	38.971
Balears (Iles)	91.254	5.390	15.798	19.956	50.110
Canarias	140.414	6.397	18.115	37.652	78.250
Cantabria	39.560	2.441	6.518	9.643	20.958
Castilla y León	170.319	13.289	28.977	45.264	82.789
Castilla-La Mancha	132.906	13.453	26.945	35.725	56.783
Cataluña	612.404	49.117	90.109	141.679	331.499
Comunitat Valenciana	368.586	30.269	54.180	96.366	187.771
Extremadura	66.232	5.434	9.554	21.140	30.104
Galicia	200.020	15.120	29.716	56.248	98.936
Madrid (Comunidad de)	503.000	28.165	66.125	105.857	302.853
Murcia (Región de)	97.374	7.820	16.209	26.584	46.761
Navarra (Comunidad foral de)	43.142	3.986	7.020	10.288	21.848
País Vasco	164.431	14.321	25.588	39.948	84.574
Rioja (La)	23.404	2.809	3.674	6.007	10.914
Ceuta y Melilla	7.445	171	523	3.287	3.464

Fuente: INE 2007.

### Anexo 1.1 Forma jurídica. Provincias de Castilla y León

Año	Total	S.A.	SRL	Soc. Colec.	Soc. Coman.	Com. Bienes	Soc. Coop.	Asoc.	Organismo Autónomo	Persona Física
2007										
Ávila	11.434	186	2.406	0	0	770	84	186	58	7.744
Burgos	25.372	844	6.445	1	0	386	171	2.908	122	14.995
Palencia	11.060	288	2870	2	0	290	120	1.255	57	14.858
León	33.563	891	9.441	4	0	1.742	239	482	118	20.646
Salamanca	23.594	458	6.594	2	0	1.322	235	419	119	14.445
Segovia	11.629	285	2.564	2	0	883	99	195	44	7.557
Soria	6.008	202	1.434	0	0	356	74	258	33	3681
Valladolid	35.173	1.181	10.354	7	1	1.946	206	984	169	20.325
Zamora	12.486	205	3.153	9	0	543	96	275	58	8.147
España	3.336.657	115.580	1.078.614	371	97	107.591	24.949	147.901	8542	1.853.012

Fuente: ine.es

## Anexo 1.2 Creación de empresas en agosto 2008 en Castilla y León

Estadística de sociedades mercantiles. Agosto de 2008

El número de sociedades mercantiles creadas en Castilla y León en agosto de 2008 descendió respecto al mismo mes del año anterior (-41,61%). En España también descendió (-37,11%).

	Sociedades mercantiles creadas (número)							
	Agosto*				Acumulado (enero-agosto)			
	Número Sociedades		Variación 08/07		Número Sociedades		Variación 08/07	
	2007	2008	Absoluto	Relativo	2007	2008	Absoluto	Relativo
Castilla y León	286	167	-119	-41,61%	4.031	2.818	-1.213	-30,09%
España	9.071	5.705	-3.366	-37,11%	103.466	75.192	-28.274	-27,33%

Notas: \* Datos Provisionales.

Fuente: INE.

En Agosto el capital suscrito por las sociedades mercantiles creadas respecto al mismo mes de 2007, descendió en Castilla y León (-26,57%) y en España (-71,82%).

El porcentaje de capital suscrito por las sociedades mercantiles creadas en Castilla y León, en agosto de 2008, representa el 1,37% del total nacional.

	Capital suscrito por las sociedades mercantiles creadas (miles de euros)							
	Agosto*				Acumulado (enero-agosto)			
	Número Sociedades		Variación 08/07		Número Sociedades		Variación 08/07	
	2007	2008	Absoluto	Relativo	2007	2008	Absoluto	Relativo
Castilla y León	6.819	5.007	-1.812	-26,57%	254.963	193.227	-61.726	-24,21%
España	1.299.148	366.147	-933.001	-71,82%	10.237.910	5.778.392	-4.459.518	-43,56%

Nota: \* Datos provisionales.

Fuente: INE.

## Anexo 2. Formas jurídicas de empresa

Personalidad	Forma	Nº de socios	Capital	Responsabilidad	Fiscalidad directa	
Personas Físicas	Empresario individual	1	No existe mínimo legal	Ilimitada	IRPF (rendimientos por actividades económicas)	
	Comunidad de bienes	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Ilimitada	IRPF (rendimientos por actividades económicas)	
	Sociedad civil	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Ilimitada	IRPF (rendimientos por actividades económicas)	
Personas Jurídicas	Sociedades mercantiles	Sociedad colectiva	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Ilimitada	Impuesto de Sociedades
		Sociedad de responsabilidad limitada	Mínimo 1	Existe Mínimo	Limitada al capital aportado	Impuesto de Sociedades
		Sociedad anónima	Mínimo 1	Existe Mínimo	Limitada al capital aportado	Impuesto de Sociedades
		Sociedad comanditaria por acciones	Mínimo 2	Existe Mínimo	Socios colectivos: Ilimitada Socios comanditarios: Limitada	Impuesto de Sociedades Impuesto de Sociedades
		Sociedad comanditaria simple	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Socios colectivos: Ilimitada Socios comanditarios: Limitada	

*Continúa*

Continuación

Personalidad	Forma	Nº de socios	Capital	Responsabilidad	Fiscalidad directa	
Personas Jurídicas	Sociedades mercantiles especiales	Sociedad laboral	Mínimo 3	Existe Mínimo (SAL) Existe Mínimo (SLL)	Limitada al capital aportado	Impuesto de Sociedades
		Sociedad cooperativa	Mínimo 3	Mínimo fijado en los Estatutos	Limitada al capital aportado	Impuesto de Sociedades (Régimen Especial)
		Sociedad de garantía recíproca	Mínimo 150	Existe Mínimo	Limitada	Impuesto de Sociedades
		Entidades de capital-riesgo	Consejo de Admón: Mínimo 3	Sociedades de Capital-Riesgo: Existe Mínimo Fondos de Capital-Riesgo: Existe Mínimo	Limitada	Impuesto de Sociedades
		Agrupación de interés económico	Mínimo 2	No existe mínimo legal	Subsidiaria de la AIE	Impuesto de Sociedades
		Sociedad de inversión mobiliaria		Mínimo fijado en los Estatutos	Limitada	Impuesto de Sociedades

Fuente: Administración General del Estado.

### Anexo 3. La forma jurídica del empresario

#### Cuadros comparativos de las ventajas e inconvenientes de las diversas opciones

Ventajas	Inconvenientes
<b>Empresario Individual</b>	
Simplicidad de trámites.	Simplicidad de trámites.
Ausencia de capital mínimo.	Ausencia de capital mínimo.
Posible simplificación de las obligaciones contables.	Posible simplificación de las obligaciones contables.
Posible simplificación de las obligaciones fiscales.	Posible simplificación de las obligaciones fiscales.
Responsabilidad personal e ilimitada.	Fácil disolución.
<b>Comunidad de Bienes</b>	
Responsabilidad personal e ilimitada de todos y cada uno de los comuneros.	Simplicidad de trámites.
Carencia de personalidad jurídica.	Ausencia de capital mínimo.
	Posible simplificación de las obligaciones contables.
	Posible simplificación de las obligaciones fiscales.
<b>Sociedad Civil</b>	
Fácil disolución.	Responsabilidad personal e ilimitada de todos y cada uno de los socios.
	Carencia habitual de personalidad jurídica.
<b>Sociedad Colectiva</b>	
Ausencia de capital mínimo.	Trámites de constitución complejos.
	Responsabilidad personal, solidaria e ilimitada de todos los socios por deudas sociales.
	Admisión exclusivamente de socios personalistas, siendo inadmisibles los socios capitalistas.
	Inexistencia de libertad para transmitir la condición de socio.

*Continúa*

Continuación

Ventajas	Inconvenientes
<b>Sociedad Comanditaria Simple</b>	
<p>Ausencia de capital mínimo.</p> <p>Responsabilidad limitada para los socios comanditarios.</p> <p>En base a lo anterior, posibilidad de atraer capital de una forma más sencilla y menos costosa que la sociedad civil o la sociedad colectiva.</p>	<p>Trámites de constitución complejos.</p> <p>Responsabilidad personal, solidaria e ilimitada de todos los socios por deudas sociales.</p> <p>Inexistencia de libertad para transmitir la condición de socio para los socios colectivos.</p> <p>Prohibición de participación de los socios comanditarios en la gestión de la sociedad.</p> <p>Prohibición de emitir obligaciones y otros valores negociables agrupados en emisiones.</p>
<b>Sociedad Comanditaria por Acciones</b>	
<p>Responsabilidad limitada para los socios comanditarios.</p> <p>Posibilidad de atraer capital de una forma más sencilla y menos costosa que la sociedad civil o la colectiva.</p> <p>Posibilidad de emitir obligaciones u otros valores negociables agrupados en emisiones.</p>	<p>Trámites de constitución complejos.</p> <p>Responsabilidad personal, solidaria e ilimitada de todos los socios por deudas sociales.</p> <p>Inexistencia de libertad para transmitir la condición de socio.</p> <p>Prohibición de participación de los socios comanditarios en la gestión de la sociedad.</p> <p>Capital mínimo de 60.101,21 € desembolsado en al menos su 25%.</p>
<b>Sociedad de Responsabilidad Limitada</b>	
<p>Responsabilidad limitada de los socios por deudas sociales a su aportación al patrimonio social.</p> <p>Inexistencia de un número mínimo de socios, siendo admisible la sociedad unipersonal.</p> <p>Reducida cifra de capital social mínimo.</p> <p>División del capital social en participaciones que representan la condición de socio y los derechos sociales.</p> <p>Flexibilidad de su régimen jurídico al delegarse en los Estatutos Sociales la facultad de especificar la configuración de la sociedad.</p>	<p>Trámites de constitución complejos.</p> <p>Inexistencia de libertad para transmitir las participaciones sociales.</p> <p>Restricción de recursos financieros, debido a la imposibilidad de emisión de obligaciones u otros valores negociables.</p>

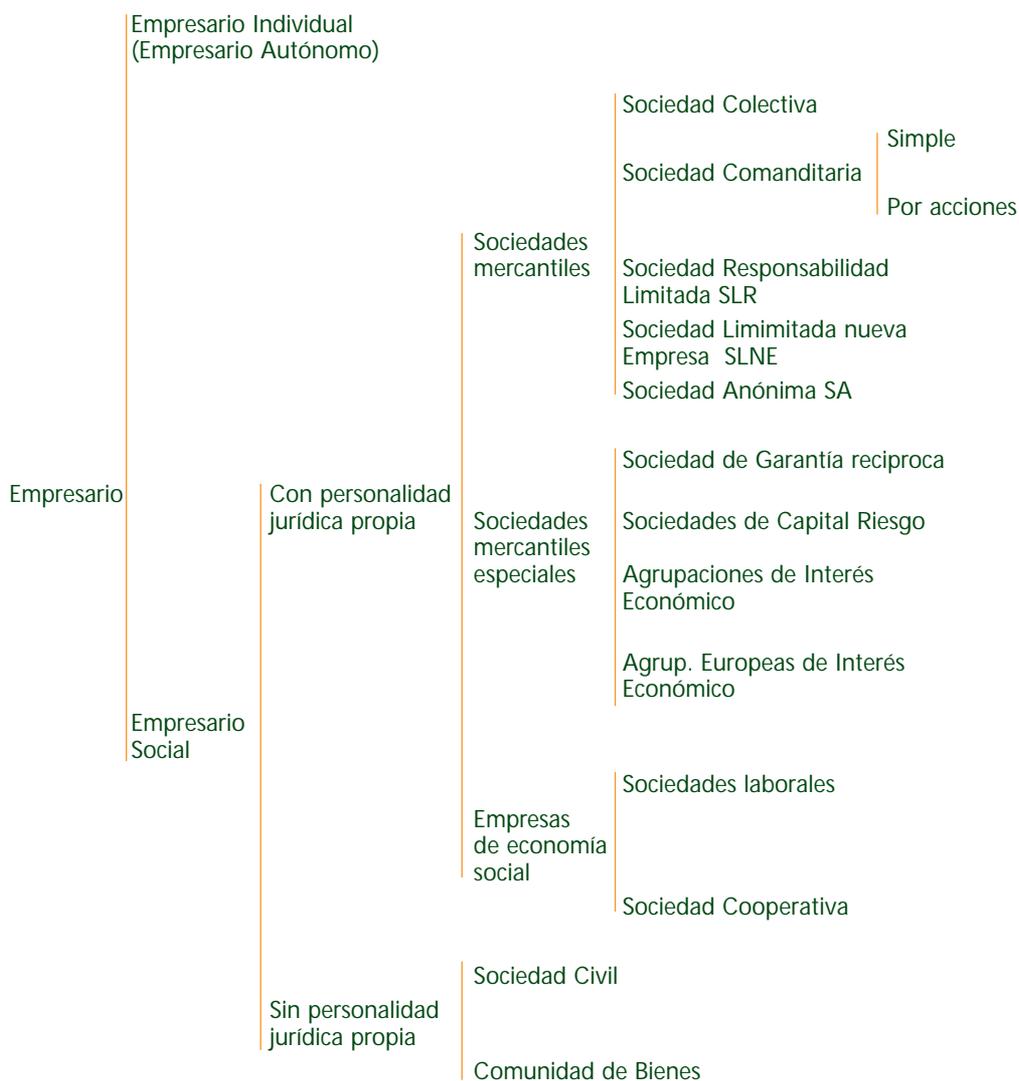
Continúa

Continuación

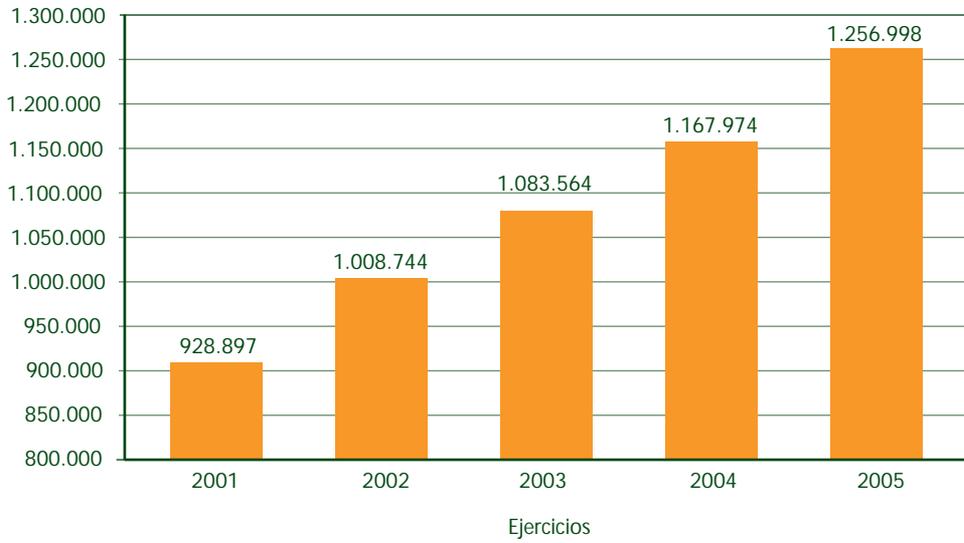
Ventajas	Inconvenientes
<b>Sociedad de Responsabilidad Limitada nueva empresa</b>	
Responsabilidad limitada para los socios.	Exigencia de que los socios sean exclusivamente personas físicas.
No se exige un número mínimo de socios, siendo también admisible la sociedad unipersonal.	No existencia de libertad para transmitir las participaciones sociales.
Reducida cifra de capital social mínimo.	Exigencia de que los administradores detenten la condición de socios.
Menor rigor formar en su organización (convocatorias de juntas, publicidad, inscripciones registrales, etc.) que la exigida a las SA y SRL.	Imposibilidad de emisión de obligaciones u otros valores negociables.
Trámites de constitución simplificados y rápidos.	Sometimiento a un modelo legal de Estatutos para poder constituir la sociedad por medios telemáticos en 48 horas.
Régimen contable simplificado.	
Ventajas fiscales.	
<b>Sociedad Anónima</b>	
Responsabilidad limitada de los socios.	Trámites de constitución complejos.
Facilidad para atraer capitales ajenos, debido a la amplitud de los recursos financieros a los que tiene acceso.	Elevada cifra de capital social mínimo, de 60.101,21 €.
Facilidad para transmitir la condición de socio, debido a la libertad para transmitir acciones.	Mayor rigor formal en su organización (convocatoria de juntas, publicidad, inscripciones registrales, etc.) que otros tipos societarios (SRL o SLNE).
	Exigencia de llevar una contabilidad compleja.
	Exigencia de auditoría de las Cuentas Anuales.
	Elevados costes de gestión derivados de la existencia de tales obligaciones.

## Anexo 4. Esquema formas jurídicas

### Cuadro esquemático de las formas jurídicas del empresario



### Anexo 5. Evolución número de declarantes



Fuente: Dirección General de Tributo 2005.

**Anexo 6. Número de declarantes en Regímenes Especiales**  
**Número de declarantes en regímenes especiales de tributación IS, 2004 y 2005**

	Regímenes especiales (1)		Declarantes		Tasa de variación	Participación s/total declarantes		Variación porcentual
	2004	2005	2004	2005		2004	2005	
Emp. de reducc. dimensión (2)	992.947	1.049.249			5,67%	85,01%	83,47%	-1,54
Sociedades Patrimoniales	50.969	56.731			11,30%	4,36%	4,51%	0,15
Transparencia fiscal	3.444	37			-98,93%	0,29%	0,00%	-2,29
Interna	3.387	-			-	0,29%	-	-
Internacional	57	37			-35,09%	0,00%	0,00%	0,00
Canarias (3)	38.709	41.996			8,49%	3,31%	3,34%	0,03
Entidades ZEC	94	106			12,77%	0,01%	0,01%	0,00
Cooperativas	32.708	33.028			0,98%	2,80%	2,63%	-0,17
Cooperativas protegidas	7.650	7.748			1,28%	0,65%	0,62%	-0,04
Coop. especialmente protegidas	14.263	13.957			-2,15%	1,22%	1,11%	-0,11
Resto de cooperativas	10.795	11.323			4,89%	0,92%	0,90%	-0,02
Agr. de interés económ. y UTE,s	13.916	15.703			12,84%	1,19%	1,25%	0,06
Agr. int. econ. españolas y UTE,s	13.533	15.572			12,57%	1,18%	1,24%	0,05
Agr. europeas de int. económico	83	131			57,83%	0,01%	0,01%	0,00
Entidades sin fines lucrativos	8.299	8.957			7,93%	0,71%	0,71%	0,00
Consolidación fiscal (decl. individ.)	10.469	13.122			25,34%	0,90%	1,04%	0,15
Soc. dominantes, cabeceras grupo	1.449	1.655			14,22%	0,12%	0,13%	0,01
Sociedades dependientes	9.020	11.467			27,13%	0,77%	0,91%	0,14
Instituciones de inversión colectiva	5.892	5.774			-2,00%	0,50%	0,46%	-0,05
Entidades parcialmente exentas	10.216	10.921			6,90%	0,87%	0,87%	-0,01
Com. titulares de montes vecinales	1.052	1.141			8,46%	0,09%	0,09%	0,00

Continúa

Continuación

Regímenes especiales (1)	Declarantes		Tasa de variación	Participación s/total declarantes		Variación porcentual
	2004	2005		2004	2005	
Ent. tenencia valores extranjeros	298	607	103,69%	0,03%	0,05%	0,02
Minería	360	366	1,67%	0,03%	0,03%	0,00
Soc. y fondos de capital-riesgo	98	171	74,49%	0,01%	0,01%	0,01
Investiga. y explotac. hidrocarburos	12	27	125,00%	0,00%	0,00%	0,00
Entidad. arrendamiento viviendas	169	304	79,88%	0,01%	0,02%	0,01
Soc. desarrollo industrial regional	7	21	200,00%	0,00%	0,00%	0,00
Ent. navieras en función tonelaje	12	12	0,00%	0,00%	0,00%	0,00
Fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores	288	300	14,17%	0,02%	0,02%	0,00
Otros regímenes especiales (4)	2.567	2.691	4,83%	0,22%	0,21%	-0,01

(1) Una misma declaración puede estar comprendida en varios regímenes especiales.

(2) Se incluyen 36.476 sociedades patrimoniales en 2004 y 36.115 en 2005.

(3) Se incluyen 1.513 sociedades patrimoniales en 2004 y 1.683 en 2005.

(4) En "otros regímenes especiales" se incluyen a las entidades a las que es de aplicación un régimen tributario especial de los previstos en el Título VIII de la LIS y otras concordadas y que no están contempladas en ninguno de los regímenes que se enumeran en el cuadro, como puede ser el caso de las entidades a las que sea de aplicación el régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero. Se incluyen 129 sociedades patrimoniales en 2004 y 141 en 2005.

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria 2005.

## Anexo 7. Declarantes por formas jurídicas

Número de declarantes\* por formas jurídicas de entidades IS, 2004 y 2005

Forma jurídica	2004		2005		Tasas de Variación
	Declarantes	%	Declarantes	%	
Sociedades Anónimas	115.977	10,38	113.929	9,49	-1,77
Sociedades de Responsabilidad Limitada	926.748	82,97	1.007.950	83,98	8,76
Sociedades regulares colectivas	415	0,04	398	0,03	-4,10
Sociedades comanditarias	90	0,01	107	0,01	18,89
Comunidades de bienes	955	0,09	933	0,08	-2,30
Sociedades cooperativas	32.382	2,90	32.703	2,72	0,99
Asociaciones no definidas	37.855	3,39	41.577	3,46	9,83
Comunidades de propietarios	45	0,00	55	0,00	21,22
Corporaciones locales	32	0,00	34	0,00	6,25
Organ. Autón. Inst. Religiosas y Cámaras Agrarias	2.495	0,22	2.567	0,21	2,89
Órganos de la Admin. Gral. del Estado y de las CCAA	11	0,00	14	0,00	27,27
<b>Total</b>	<b>1.117.005</b>	<b>100,00</b>	<b>1.200.267</b>	<b>100,00</b>	<b>7,45</b>

\* Excluyendo las sociedades patrimoniales.

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria 2006.

## Anexo 8. Declarantes por tramos de ingresos

### Número de declarantes\* por tramos de ingresos IS, 2005

Tramos de ingresos (miles de euros)	Declarantes	%	% acum.
0	126.647	10,55%	10,55%
0 - 10	124.904	10,41%	20,96%
10 - 50	148.789	12,40%	33,35%
50 - 100	129.664	10,80%	44,16%
100 - 250	215.121	17,92%	62,08%
250 - 500	150.565	12,54%	74,62%
500 - 1.000	117.672	9,80%	84,43%
1.000 - 3.000	113.226	9,43%	93,86%
3.000 - 5.000	29.288	2,44%	96,30%
5.000 - 6.000	8.114	0,68%	96,98%
6.000 - 7.500	6.648	0,55%	97,53%
7.500 - 10.000	7.012	0,58%	98,12%
10.000 - 25.000	13.560	1,13%	99,25%
25.000 - 50.000	4.761	0,40%	99,64%
50.000 - 75.000	1.518	0,13%	99,77%
75.000 - 100.000	747	0,06%	99,83%
100.000 - 250.000	1.247	0,10%	99,93%
250.000 - 500.000	399	0,03%	99,97%
500.000 - 750.000	150	0,01%	99,98%
750.000 - 1.000.000	61	0,01%	99,99%
Más de 1.000.000	174	0,01%	100,00%
<b>Total</b>	<b>1.200.267</b>	<b>100,00%</b>	

\*Excluyendo las sociedades patrimoniales.

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria 2006.

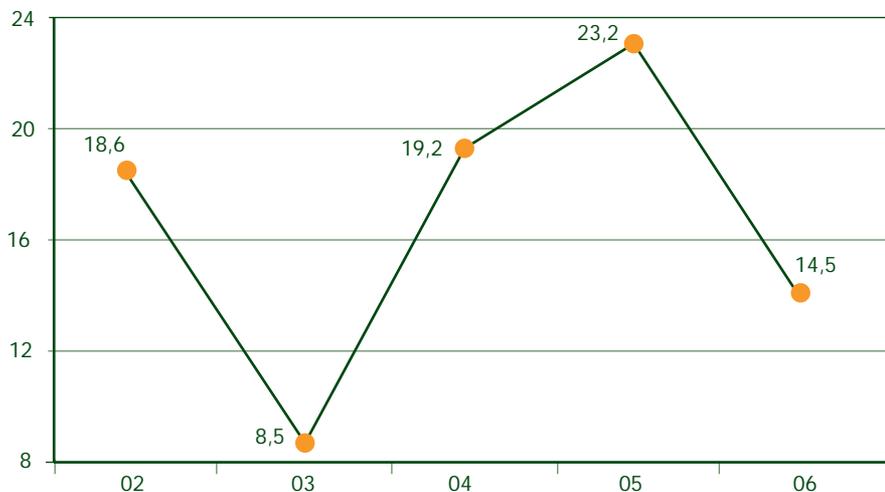
## Anexo 9. Evolución de recaudación

### Evolución de la recaudación en el Impuesto sobre Sociedades

	2002	2003	2004	2005	2006
<b>1. Datos recaudatorios (millones euros)</b>					
<i>Recaudación líquida</i>					
<b>Impuesto sobre Sociedades</b>	<b>21.437</b>	<b>21.920</b>	<b>26.020</b>	<b>32.495</b>	<b>37.208</b>
	<b>24,5%</b>	<b>2,3%</b>	<b>18,7%</b>	<b>24,9%</b>	<b>14,5%</b>
Retenciones de capital mobiliario	1.570	1.267	1.108	1.221	1.524
	22,8%	-19,3%	-12,6%	10,2%	24,9%
Retenciones de arrendamientos	412	459	497	547	604
	8,3%	11,3%	8,3%	10,1%	10,3%
Retenciones de Fondos de Inversión	172	103	114	153	223
	-19,9%	-40,0%	10,2%	34,8%	45,8%
Pagos fraccionados IS	10.822	13.231	15.456	18.821	21.919
	10,2%	22,3%	16,8%	21,8%	16,5%
Cuota diferencial neta	8.460	6.860	8.846	11.753	12.937
	53,2%	-18,9%	29,0%	32,9%	10,1%
<b>Devoluciones totales Impuesto Sociedades</b>	<b>2.439</b>	<b>3.865</b>	<b>3.691</b>	<b>3.484</b>	<b>4.674</b>
	<b>-26,1%</b>	<b>58,4%</b>	<b>-4,5%</b>	<b>-5,6%</b>	<b>34,2%</b>
Gestionadas por la Agencia Tributaria	1.455	2.954	2.764	2.538	3.699
	-42,0%	103,0%	-6,4%	-8,2%	45,8%
D. G. Tesoro	984	911	927	946	975
	24,2%	-7,4%	1,7%	2,1%	3,1%
<i>Recaudación bruta</i>					
<b>Impuesto sobre Sociedades</b>	<b>23.876</b>	<b>25.784</b>	<b>29.711</b>	<b>35.979</b>	<b>41.882</b>
	<b>16,4%</b>	<b>8,0%</b>	<b>15,2%</b>	<b>21,1%</b>	<b>16,4%</b>
Ejercicios cerrados	237	237	272	475	594
	13,0%	-0,3%	15,0%	74,4%	25,2%
Ejercicio corriente	23.639	25.547	29.439	35.504	41.288
	16,4%	8,1%	15,2%	20,6%	16,3%
• Contraído simultáneo	23.010	24.818	28.600	34.591	39.941
	16,6%	7,9%	15,2%	20,9%	15,5%
• Contraído previo	629	729	839	914	1.347
	8,6%	15,9%	15,0%	8,9%	47,5%
<b>2. Magnitudes económicas asociadas (tasas de variación)</b>					
Base Imponible del Impuesto de Sociedades	0,3%	16,0%	19,2%	17,1%	17,0%
Beneficios de las sociedades cotizadas (CNMV)	0,5%	20,5%	15,1%	42,2%	21,5%

Fuente: Cuentas a rendir, EEFF - Recaudación Líquida y Estadísticas anuales publicadas en la web de la AEAT ([www.aeat.es](http://www.aeat.es), portal de 'Estadísticas Tributarias').

### Crecimientos (%) de la recaudación homogénea en el Impuesto de Sociedades



### Desviaciones presupuestarias en el impuesto sobre sociedades (M. €)

	2002	2003	2004	2005	2006
Presupuesto	18.982	21.090	24.109	27.901	31.681
Recaudación	21.437	21.920	26.020	32.495	37.208
Desviación sobre el presupuesto	2.455	830	1.911	4.594	5.527
Porcentaje de ejecución presupuestaria (%)	112,9	103,9	107,9	116,5	117,4

Fuente: Informe anual recaudación tributaria. 2007.

## Evolución de la recaudación por cuota diferencial neta del Impuesto sobre Sociedades

	2002	2003	2004	2005	2006
<b>1. Datos recaudatorios (millones euros)</b>					
<i>Recaudación líquida</i>					
Cuota diferencial neta	8.460	6.860	8.846	11.753	12.937
	53,2%	-18,9%	29,0%	32,9%	10,1%
Cuota diferencial bruta	9.872	9.755	11.579	14.252	16.558
	24,1%	-1,2%	18,7%	23,1%	16,2%
Liquidaciones anuales ejercicio t-1	9.077	8.883	10.610	13.037	14.941
	22,1%	-2,1%	19,4%	22,9%	14,6%
• Grandes empresas	5.435	4.837	5.793	7.493	8.478
	43,3%	-11,0%	19,7%	29,4%	13,1%
• Pymes	3.642	4.046	4.817	5.543	6.463
	7,0%	11,1%	19,1%	15,1%	16,6%
• Resto de liquidaciones anuales					
Otros ingresos	795	871	969	1.215	1.618
	52,8%	9,6%	11,2%	25,4%	33,2%
Devoluciones	-1.411	-2.895	-2.732	-2.499	-3.621
	-41,9%	105,1%	-5,6%	-8,5%	44,9%
Campaña Sociedades ejercicio t-2	-712	-1.353	-1.061	-525	-456
	24,7%	89,9%	-21,6%	-50,5%	-13,2%
• Campaña Sociedades ejercicio t-1	-330	-1.089	-1.312	-1.793	-2.752
	-77,7%	230,0%	20,5%	36,7%	53,5%
• No residentes					
• Otras devoluciones	-369	-454	-360	-181	-414
	-2,4%	22,8%	-14,7%	-49,7%	128,7%
<i>Recaudación bruta</i>					
Cuota diferencial IS	9.872	9.755	11.579	14.252	16.558
	24,1%	-1,2%	18,7%	23,1%	16,2%
Ejercicios cerrados	217	210	226	434	538
	21,3%	-3,3%	7,7%	92,0%	23,9%
Ejercicio corriente	9.654	9.545	11.352	13.817	16.020
	24,2%	-1,1%	18,9%	21,7%	15,9%
• Contraído simultáneo	9.082	8.897	10.613	13.042	14.823
	25,5%	-2,0%	19,3%	22,9%	13,7%
• Contraído previo	572	648	739	776	1.198
	6,4%	13,3%	14,1%	4,9%	54,4%

Fuentes: Cuentas a rendir, EEFF-Recaudación Líquida y BDC.

### Resultado y base imponible, Impuesto sobre Sociedades devengado y de caja. Millones de euros, salvo indicación

	Tasas de Variación (%)					
	2003	2004	2005	2006	2007	03 04 05 06 07
<b>Estadística de Sociedades</b>						
Resultado bruto explotación (1)	124.902	140.580	153.664	175.068	200.473	14,0 12,6 9,3 13,9 14,5
Resultado contable positivo	113.228	130.343	164.497	206.115	236.025	22,5 15,1 26,2 25,3 14,5
Base imponible (consolidada)	95.236	113.475	131.690	173.671	198.873	16,0 19,2 16,1 31,9 14,5
Cuota líquida positiva	23.833	27.884	31.722	40.171	41.692	15,2 17,0 13,8 26,6 3,8
• Beneficios sociedades cotizadas (1994=100)	353,2	406,6	581,7	729,1	806,9	20,5 15,1 43,1 25,3 10,7
• EBE Sociedades TRFC (2)	140.231	151.260	159.251	170.061	183.613	6,1 7,9 5,3 6,8 8,0
EBE Sociedades/Rdo bruto explotación	112,3	107,6	103,6	97,1	91,6	
<b>Impuesto de Sociedades Devengado</b>						
• Retenciones del capital	2.229	2.362	2.854	3.615	4.891	-12,3 6,0 20,8 26,7 35,3
• Mobiliario	1.500	1.521	1.843	2.346	3.205	-22,9 1,4 21,2 27,3 36,6
• Arrendamientos	618	713	826	948	1.253	25,2 15,3 16,0 14,7 32,1
• Fondos de inversión	111	128	185	321	433	6,6 15,2 44,3 73,7 35,0
• Ret. Por transp. Fiscal y atribución rentas	-870	-354	-392	-452	-452	62,4 -59,3 10,7 15,3 0,0
• Pagos fraccionados	13.206	15.446	18.550	21.758	23.058	20,1 17,0 20,1 17,3 6,0
• Cuota diferencial devengada	8.551	10.913	11.274	16.739	17.466	24,5 27,6 3,3 48,5 4,3
<b>Impuesto de Sociedades Devengado</b>	<b>23.115</b>	<b>28.366</b>	<b>32.286</b>	<b>41.660</b>	<b>44.962</b>	<b>16,3 22,7 13,8 29,0 7,9</b>
Tipo efectivo (%)	24,3	25,0	24,5	24,0	22,6	0,3 3,0 -1,9 -2,2 -5,8
<b>Ingresos tributarios</b>						
• Retenciones del capital mobiliario	1.267	1.108	1.221	1.524	2.109	-19,3 -12,6 10,2 24,9 38,4
• Retenciones sobre arrendamientos	459	497	547	604	771	11,3 8,3 10,1 10,3 27,8
• Retenciones sobre fondos de inversión	103	114	153	223	376	-40,0 10,2 34,8 45,8 68,2
• Pagos fraccionados	13.231	15.456	18.821	21.919	23.068	22,3 16,8 21,8 16,5 5,2
• Cuota diferencial neta	6.860	8.846	11.753	12.937	18.499	-18,9 29,0 32,9 10,1 43,0
<b>Ingresos totales</b>	<b>21.920</b>	<b>26.020</b>	<b>32.495</b>	<b>37.208</b>	<b>44.823</b>	<b>2,3 18,7 24,9 14,5 20,5</b>
<b>Impuesto de sociedades homogéneo</b>	<b>22.209</b>	<b>26.481</b>	<b>32.637</b>	<b>37.280</b>	<b>44.669</b>	<b>8,5 19,2 23,2 14,2 19,8</b>

(1) Sociedades no financieras.

(2) Excedente Bruto de Explotación de las sociedades según la Contabilidad Nacional en el Territorio de Régimen Fiscal Común.

Fuente: Informe anual recaudación tributaria, 2007.

	2002	2003	2004	2005	2006	Tasas de Variación (%)				
						02	03	04	05	06
<b>Total resultado contable positivo</b>	92.424	113.228	130.343	164.497	206.115	4,5	22,5	15,1	26,2	25,3
Ajustes extracontables y de consolidación	-10.292	-17.992	-16.867	-32.808	-32.444	49,4	74,8	-6,2	94,5	-1,1
<b>Base imponible consolidada</b>	82.132	95.236	113.475	131.690	173.671	0,7	16,0	19,2	16,1	31,9
No grupos	63.864	70.079	80.637	93.215	117.728	7,7	9,7	15,1	15,6	26,3
Grupos consolidados	18.268	25.157	32.838	38.475	55.943	-17,8	37,7	30,5	17,2	45,4
• En porcentaje sobre el total	22,2%	26,4%	28,9%	29,2%	32,2%					
<b>Análisis para empresas no grupo</b>										
Tipo íntegro (%)	31,4	30,7	31,0	30,2	29,4	2,0	-2,2	0,7	-2,3	-2,7
<b>Cuota íntegra</b>	20.070	21.541	24.963	28.193	34.637	9,8	7,3	15,9	12,9	22,9
<b>Deducciones</b>	-3.480	-3.565	-4.410	-5.208	-7.170	23,5	2,5	23,7	18,1	37,7
Deducciones por doble imposición	-2.090	-1.817	-2.402	-2.702	-3.782	40,7	-13,1	32,2	12,5	40,0
Deducción plusvalías reinvertidas (DT 3ª 24/01)	-591	-850	-889	-1.090	-1.580	15,5	43,8	4,6	22,6	45,0
Deducciones Capítulo IV Título VI Ley 43/95	-444	-467	-540	-583	-642	3,6	5,2	15,6	8,1	10,0
Deducciones y bonificaciones para Canarias	-128	-132	-154	-143	-150	1,3	3,4	16,8	-7,1	5,0
Deducciones de la DT 11ª Ley 43/95	-14	-16	-11	-5	-70,8	16,2	-27,4	-52,9		
Otras deducciones y bonificaciones	-213	-283	-414	-685	-1.015	-3,3	32,8	46,0	65,6	48,2
<b>Cuota líquida positiva</b>	16.590	17.975	20.553	22.985	27.467	7,3	8,3	14,3	11,8	19,5
<b>Tipo efectivo (%)</b>	26,0	25,7	25,5	24,7	23,3	-0,3	-1,3	-0,6	-3,3	-5,4

Continúa

Continuación

	2002	2003	2004	2005	2006	Tasas de Variación (%)				
						02	03	04	05	06
<b>Análisis para grupos consolidados</b>										
Tipo íntegro (%)	35,0	35,0	34,2	35,0	35,0	0,0	-0,1	-2,2	2,4	0,0
<b>Cuota íntegra</b>	<b>6.394</b>	<b>8.793</b>	<b>11.219</b>	<b>13.455</b>	<b>19.564</b>	<b>-17,8</b>	<b>37,5</b>	<b>27,6</b>	<b>19,9</b>	<b>45,4</b>
<b>Deducciones</b>	<b>-2.289</b>	<b>-2.935</b>	<b>-3.888</b>	<b>-4.718</b>	<b>-6.860</b>	<b>-14,2</b>	<b>28,2</b>	<b>32,4</b>	<b>21,4</b>	<b>45,4</b>
Deducciones por doble imposición	-1.310	-1.045	-2.144	-2.500	-3.346	33,5	-20,2	105,2	16,6	33,9
Deducción plusvalías reinvertidas (DT 3ª 24/01)	-452	-1.136	-641	-1.149	-2.102	-47,8	151,4	-43,5	79,2	82,9
Deducciones Capítulo IV Título VI Ley 43/95	-446	-649	-936	-900	-1.158	-31,8	45,6	44,1	-3,8	28,6
Deducciones y bonificaciones para Canarias	-44	-61	-102	-163	-254	-59,7	39,6	67,1	60,6	55,8
Deducciones de la DT 11ª Ley 43/95	-6	-1	-7	-5		-90,1	-79,1	451,4	-17,2	
Otras deducciones y bonificaciones	-32	-43	-58						34,8	43,3
<b>Cuota líquida positiva</b>	<b>4.105</b>	<b>5.857</b>	<b>7.332</b>	<b>8.737</b>	<b>12.704</b>	<b>-19,7</b>	<b>42,7</b>	<b>25,2</b>	<b>19,2</b>	<b>45,4</b>
<b>Tipo efectivo (%)</b>	<b>22,5</b>	<b>23,3</b>	<b>22,3</b>	<b>22,7</b>	<b>22,7</b>	<b>-2,3</b>	<b>3,6</b>	<b>-4,1</b>	<b>1,7</b>	<b>0,0</b>
<b>Total Cuota líquida positiva</b>	<b>20.695</b>	<b>23.833</b>	<b>27.884</b>	<b>31.722</b>	<b>40.171</b>	<b>0,6</b>	<b>15,2</b>	<b>17,0</b>	<b>13,8</b>	<b>26,6</b>
<b>Tipo efectivo (%)</b>	<b>25,2</b>	<b>25,0</b>	<b>24,6</b>	<b>24,1</b>	<b>23,1</b>	<b>-0,1</b>	<b>-0,7</b>	<b>-1,8</b>	<b>-2,0</b>	<b>-4,0</b>
Pagos fraccionados devengados	10.995	13.206	15.446	18.550	21.758	11,3	20,1	17,0	20,1	17,3
Retenciones e ingresos a cuenta	2.835	2.076	1.526	1.898	1.674	-17,5	-26,8	-26,5	24,4	-11,8
<b>Cuota diferencial neta devengada</b>	<b>6.865</b>	<b>8.551</b>	<b>10.913</b>	<b>11.274</b>	<b>16.739</b>	<b>-5,3</b>	<b>24,5</b>	<b>27,6</b>	<b>3,3</b>	<b>48,5</b>
Cuota diferencial bruta	9.208	10.528	13.304	14.769	20.235	-1,3	14,3	26,4	11,0	37,0
Devoluciones	2.343	1.978	2.391	3.495	3.495	12,6	-15,6	20,9	46,1	0,0

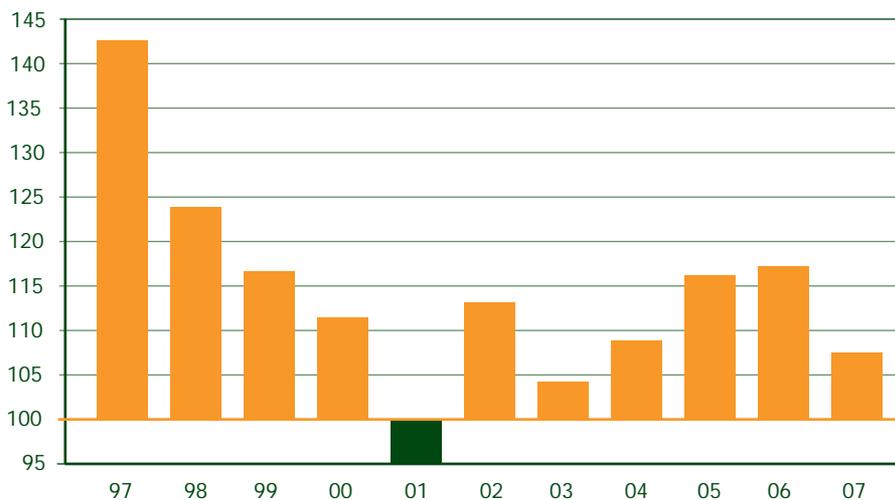
Fuente: Informe anual recaudación tributaria, 2007.

## Desviación presupuestaria en el Impuesto de Sociedades

	Recaudación	Presupuesto	Desviación	%
97	12.634	8.867	3.767	142,5
98	13.977	11.263	2.714	124,1
99	14.636	12.511	2.124	117,0
00	17.207	15.405	1.802	111,7
01	17.215	18.162	-947	94,8
02	21.437	18.982	2.455	112,9
03	21.920	21.090	830	103,9
04	26.020	24.109	1.911	107,9
05	34.495	27.901	4.594	116,5
06	37.208	31.681	5.527	117,4
07	44.823	41.641	3.182	107,6

Fuente: Informe anual recaudación tributaria. 2007.

## Porcentaje ejecución presupuestaria



Fuente: Fernández Rodríguez y Martínez Arias: "La presión fiscal del Impuesto sobre Sociedades por Comunidades Autónomas", RTT, 81/23.

## TIE Contable y Fiscal (en %)

Comunidad Autónoma	1998		1999		2000		2001		2002		2003		Media	
	TIEC	TIEF												
Andalucía	27,53	27,12	26,85	26,72	30,49	29,41	27,63	28,10	22,30	28,44	28,27	27,91	27,18	27,95
Aragón	25,16	26,05	29,68	27,79	27,67	24,96	28,28	28,60	27,05	30,05	26,08	28,68	27,32	27,69
Asturias	26,41	26,28	29,22	27,64	23,55	25,47	21,61	23,80	30,08	31,01	28,61	29,47	26,58	27,28
Baleares	26,93	29,25	28,39	25,96	28,10	26,16	35,01	34,33	27,48	31,26	25,90	26,26	28,64	28,87
Canarias	6,94	7,61	7,41	7,48	6,39	7,52	8,06	8,14	8,31	10,06	9,97	9,58	7,84	8,40
Cantabria	17,42	16,94	23,90	23,95	27,01	27,79	29,07	33,42	23,59	24,04	21,22	20,96	23,70	24,52
Castilla-La Mancha	26,34	26,81	29,89	29,55	30,92	29,96	29,97	29,49	30,47	31,12	28,33	29,11	29,32	29,34
Castilla y León	26,14	25,38	27,65	27,05	27,00	26,50	28,07	29,24	23,92	33,08	28,14	26,71	26,82	27,99
Cataluña	23,20	23,18	24,67	24,33	24,51	24,43	26,64	27,43	23,19	27,78	22,16	23,37	24,06	25,09
Ceuta	15,47	14,74	14,91	11,51	15,32	14,68	14,60	13,46	15,21	16,93	13,61	13,93	14,85	14,21
Extremadura	26,14	26,65	27,77	28,01	27,62	27,79	27,85	28,41	27,89	33,61	28,35	28,39	27,60	28,81
Galicia	28,64	27,69	29,37	28,58	25,95	26,06	26,36	27,83	26,42	27,07	26,34	25,37	27,18	27,10
La Rioja	30,67	28,64	29,80	28,70	31,09	30,25	30,99	30,62	30,28	32,08	30,80	30,49	30,60	30,13
Madrid	19,86	19,57	19,84	18,24	20,07	19,39	15,71	22,07	15,05	19,23	17,49	21,60	18,00	20,02
Melilla	13,29	14,77	17,02	16,99	16,41	16,56	16,42	16,33	17,10	16,95	17,69	17,40	16,32	16,50
Murcia	30,59	28,70	31,00	30,45	29,95	29,48	31,68	29,00	86,58	70,63	72,81	72,78	47,10	43,51
Navarra	21,96	21,71	21,96	21,71	23,01	23,54	23,01	23,54	27,16	26,55	17,01	24,03	22,35	23,51
País Vasco	22,32	16,82	26,22	22,01	21,34	22,77	16,00	31,88	10,99	17,40	12,76	17,57	18,27	21,41
Valencia	27,05	26,22	28,51	28,02	28,70	27,75	28,06	28,28	27,03	30,83	28,15	28,00	27,92	28,18
<b>Total</b>	<b>21,75</b>	<b>21,40</b>	<b>22,70</b>	<b>21,54</b>	<b>22,70</b>	<b>21,50</b>	<b>20,87</b>	<b>23,30</b>	<b>19,92</b>	<b>22,79</b>	<b>21,27</b>	<b>23,36</b>	<b>21,53</b>	<b>22,31</b>

## Anexo 10. Liquidación Castilla y León

	Número de empresas	Inmovilizado	Resultado Contable	Base imponible	Cuota íntegra	Cuota líquida positiva
Total (A + C + S)	57.519	20.438.624	2.354.001	3.697.628	1.223.370	1.010.344
Aseguradoras (A)	7	4.650	6.886	12.002	4.165	4.128
Crédito (C)	13	1.451.475	397.256	479.611	166.468	119.123
Sociedades no financieras (S)	57.499	18.982.499	1.949.859	3.206.016	1.052.737	887.093
Grandes Empresas	898	6.607.599	948.023	1.386.199	474.010	386.551
Empresas de Reducida Dimensión	48.414	8.627.682	668.522	1.257.040	404.769	373.242

**Notas:** Unidades: Importe en miles de euros.

**Fuente:** AEAT. 2005. Comunidad de Castilla y León.

## Anexo 11. Liquidación total en Castilla y León

### Comunidad de Castilla y León

#### Liquidación Total. Impuesto sobre Sociedades

	Total	R.C. > 0	B.I. > 0
Número de empresas	57.519	31.927	25.640
Base imponible	3.697.628	3.678.749	3.697.628
Cuota íntegra previa	1.219.981	1.219.182	1.224.368
Cuota íntegra	1.223.370	1.218.199	1.223.356
+ Bonificaciones	12.893	12.890	12.891
- Deducciones por doble imposición	96.491	96.463	96.491
Saldos pendientes de deducción periodos anteriores	6.704	6.697	6.704
Transparencia fiscal internacional (art. 121.9 Ley 43/1995)	0	0	0
Intersocietaria al 5/10% (cooperativas)	90	90	90
Intersocietaria 50% (art. 28.1 y 3 Ley 43/1995)	7.745	7.744	7.745
Intersocietaria 100% (art. 28.2 y 3 Ley 43/1995)	71.380	71.361	71.380
Plusvalías fuente interna (art. 28.5 Ley 43/1995)	5.689	5.689	5.689
Internacional: impuesto soportado por sujeto pasivo (art. 29 Ley 43/1995)	1.085	1.085	1.085
Internacional: dividendos/participaciones en beneficios (art. 30 Ley 43/1995)	3.798	3.798	3.798
Cuota íntegra ajustada positiva	1.113.981	1.108.841	1.113.971
+ Otras deducciones	103.668	103.183	103.663
Cuota líquida positiva	1.010.344	1.005.687	1.010.335
Deducción programa PREVER	4.620	4.411	4.268
Retenciones e ingresos a cta./pagos a cta. participaciones	51.665	47.349	45.792
Retenciones e ingresos a cta. imput. por sdes. tr .fiscal/...	3.844	3.799	3.689
<b>Tributación al estado</b>			
Cuota del ejercicio a ingresar	960.285	956.153	960.277
Cuota del ejercicio a devolver	11.149	7.102	4.768
+ Pagos fraccionados	453.713	444.075	443.979
Cuota diferencial positiva	554.718	551.864	554.712
Cuota diferencial negativa	59.295	46.888	43.181
Incr. por pérdida beneficios ejercicios anteriores	112.386	108.971	108.925
Intereses de demora	199.736	196.500	196.303
Ingreso/devolución declaración originaria	141.591	138.604	138.751
Líquido a ingresar	960.285	956.153	960.277
Compensación de cuotas por pérdidas de coop	1.022	1.015	1.016

Fuente: AEAT 2005.

## Anexo 12. Beneficios fiscales 2008 en el Impuesto sobre Sociedades

Concepto	Número beneficiarios	Importe (millones euros)	Estructura
<b>A. Ajustes en la base imponible:</b>		<b>854,81</b>	<b>10,32%</b>
A.1 Libertad de amortización y amortizaciones especiales	24.046	104,00	1,26%
A.2 Dotaciones a la reserva para inversiones en Canarias	13.483	740,05	8,93%
A.3 Determinadas ayudas e indemnizaciones públicas	-	7,78	0,09%
A.4 Régimen fiscal de la "Copa del América 2007"	23	2,98	0,04%
<b>B. Tipos reducidos</b>	<b>550.416</b>	<b>3.944,10</b>	<b>47,60%</b>
B.1 Pymes	540.620	2.350,97	28,38%
B.2 Sociedades de inversión	3.248	1.179,23	14,23%
B.3 Restantes entidades	6.548	413,90	5,00%
<b>C. Bonificaciones cuota íntegra:</b>	<b>-</b>	<b>534,64</b>	<b>6,45%</b>
C.1 Cooperativas especialmente protegidas	4.438	50,30	0,61%
C.2 Entidades que operan en Ceuta y Melilla	1.076	48,55	0,59%
C.3 Actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales	429	170,37	2,06%
C.4 Operaciones financieras	645	60,38	0,73%
C.5 Empresas navieras en Canarias	79	131,33	1,59%
C.6 Venta de bienes corporales producidos en Canarias	332	68,16	0,82%
C.7 Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas	47	5,55	0,07%
<b>D. Deducciones en la cuota íntegra:</b>	<b>-</b>	<b>2.951,74</b>	<b>35,63%</b>
D.1 Protección del medio ambiente	5.322	88,91	1,07%
D.2 Creación de empleo para minusválidos	968	6,97	0,08%
D.3 Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica	3.574	382,74	4,62%
D.4 Producciones cinematográficas	36	18,14	0,22%
D.5 Patrimonio histórico	79	1,30	0,02%
D.6 Actividades de exportación	5.958	200,64	2,42%
D.7 Formación profesional	15.991	32,55	0,39%
D.8 Edición de libros	187	2,92	0,04%
D.9 Fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación	11.211	7,38	0,09%
D.10 Vehículos de transporte por carretera	315	2,02	0,02%
D.11 Inversiones en Canarias	6.455	218,22	2,63%
D.12 Reinversión de beneficios extraordinarios	13.717	1.232,76	14,88%
D.13 Contribuciones empresariales a planes de pensiones	1.378	37,49	0,45%
D.14 Donaciones	5.777	85,87	1,04%
D.15 Guarderías para hijos de trabajadores	100	0,14	0,00%
D.16 Acontecimientos de excepcional interés público	255	102,36	1,24%
D.17 Saldos pendientes de incentivos a la inversión de ejercicios anteriores	-	531,33	6,41%
<b>Total</b>	<b>-</b>	<b>8.285,29</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Memoria Beneficios Fiscales.

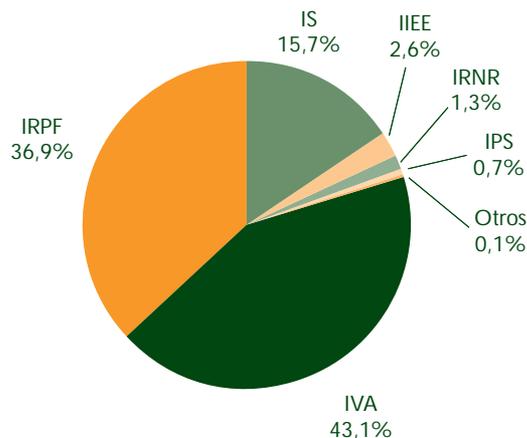
**Anexo 13. Clasificación de los beneficios fiscales para el año 2008, según políticas de gasto**

Política de gasto	Importe (millones de €)	Estructura
1. Justicia	30,60	0,1%
2. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias	33,59	0,1%
3. Política exterior	6,32	0,0%
4. Pensiones	2.230,95	4,2%
5. Servicios sociales y promoción social	4.625,08	8,7%
6. Fomento del empleo	7.274,22	13,7%
7. Desempleo	5,22	0,0%
8. Acceso a la vivienda y fomento de la edificación	9.116,55	17,2%
9. Sanidad	2.853,89	5,4%
10. Educación	1.053,04	2,0%
11. Cultura	1.566,80	3,0%
12. Agricultura, pesca y alimentación	4.536,53	8,6%
13. Industria y energía	43,56	0,1%
14. Comercio, turismo y pymes	7.465,26	14,1%
15. Subvenciones al transporte	1.460,49	2,8%
16. Infraestructuras	461,04	0,9%
17. Investigación, desarrollo e innovación	384,31	0,7%
18. Otras actuaciones de carácter económico	8.157,54	15,4%
19. Servicios de carácter general	962,73	1,8%
20. Deuda Pública	649,47	1,2%
<b>Total beneficios fiscales</b>	<b>52.917,19</b>	<b>100,0%</b>

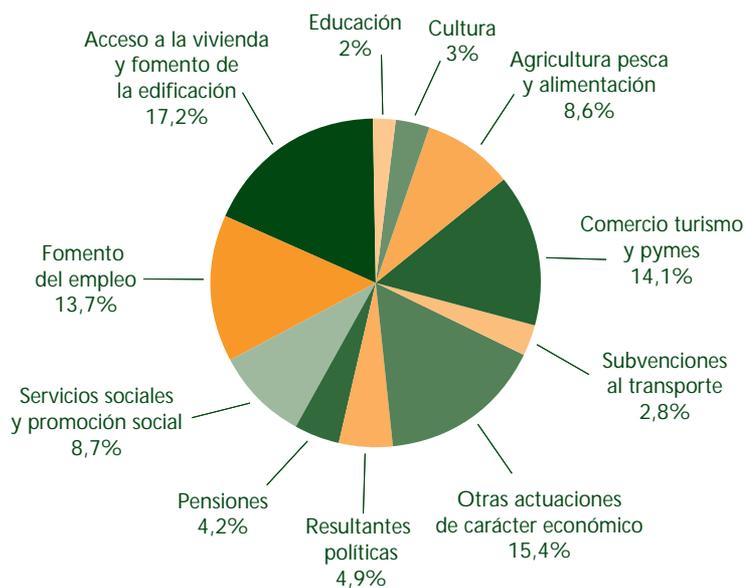
Fuente: Memoria de Beneficios Fiscales.

## Anexo 14. Distribución de beneficios fiscales por tributos y por políticas de gasto

### Distribución del presupuesto de beneficios fiscales 2008, por tributos



### Clasificación de los beneficios fiscales 2008 según políticas de gasto



Fuente: Memoria Beneficios Fiscales.

**Anexo 15. Presupuesto de ingresos tributarios y beneficios fiscales para el año 2008. (Millones de euros)**

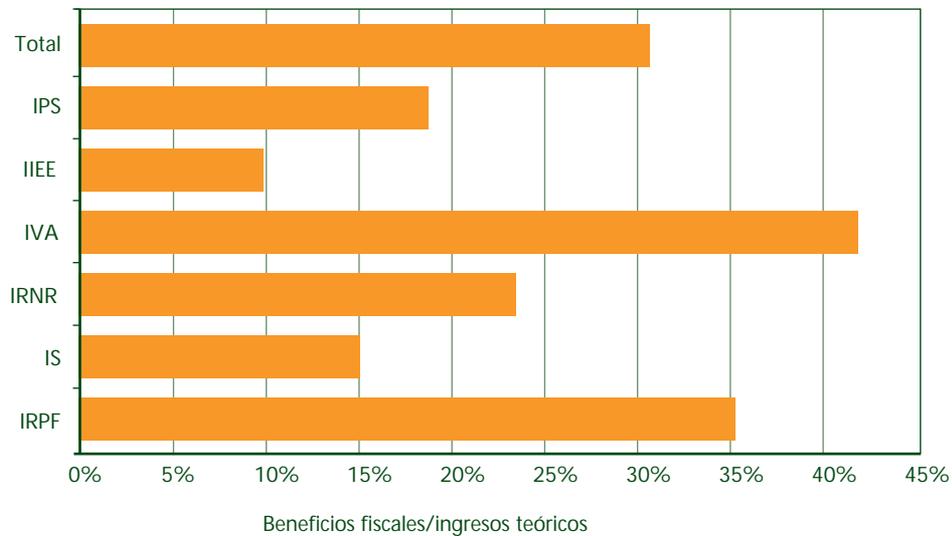
Concepto	Presupuesto de ingresos (1)	Beneficios fiscales (2)	Beneficios fiscales /Ingresos teóricos (3) = (2) / (1) + (2)
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	43.260,00	19.351,55	30,9%
Impuesto sobre Sociedades	44.420,00	8.285,29	15,7%
Impuesto sobre la Renta de los No Residentes	2.001,00	662,88	24,9%
Otros Ingresos (1)	85,00	12,57	12,9%
Impuestos directos	89.766,00	28.312,29	24,0%
Impuesto sobre el Valor Añadido	38.205,00	22.805,99	37,4%
Impuestos Especiales	11.661,00	1.359,82	10,4%
• Alcohol y Bebidas Derivadas	644,00	64,73	9,1%
• Cerveza	179,00	-	-
• Productos Intermedios	14,00	-	-
• Hidrocarburos	6.657,00	1.295,09	16,3%
• Labores del Tabaco	4.154,00	-	-
• Electricidad	13,00	-	-
Trafico exterior	1.896,00	-	-
Impuesto sobre las Primas de Seguros	1.577,00	372,93	19,1%
Otros Ingresos	24,00	-	-
<b>Impuestos indirectos</b>	<b>53.363,00</b>	<b>24.538,74</b>	<b>31,5%</b>
Tasas y otros Ingresos Tributarios (2)	1.666,00	66,16	3,8%
<b>Total Ingresos Tributarios</b>	<b>144.795,00</b>	<b>52.917,19</b>	<b>26,8%</b>

(1) Incluye los restantes conceptos del Capítulo I presupuestario, con las salvedad de las cuotas de derechos pasivos.

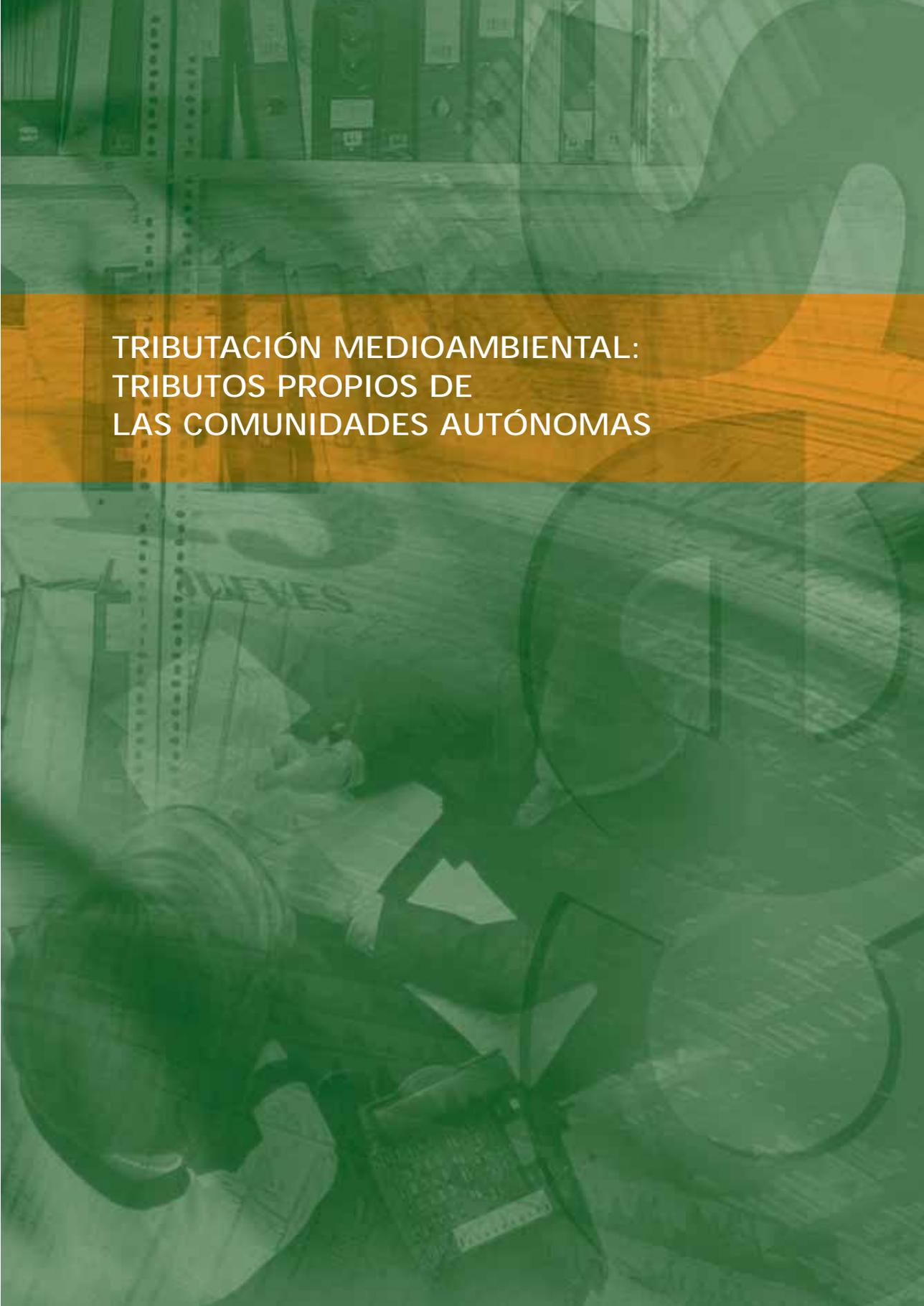
(2) Comprende los ingresos del Capítulo III presupuestario por tasas, recargo de apremio, intereses de demora, multas y sanciones.

Fuente: Memoria Beneficios Fiscales.

## Comparación entre los beneficios fiscales y los ingresos tributarios en 2008







TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL:  
TRIBUTOS PROPIOS DE  
LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS



## V. TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL: TRIBUTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

### A. Consideraciones generales

Ante los anuncios internacionales y nacionales de potenciar la fiscalidad medioambiental de las empresas como fórmula idónea para potenciar el desarrollo sostenible, nos ha parecido acertado incluir **un último capítulo dedicado a la tributación medioambiental**, que si bien en este momento no afecta a las empresas de Castilla y León, **excepción hecha de las tasas que ya se recogieron en el primer capítulo**, constituye una fórmula utilizada por otras Comunidades Autónomas para desarrollar sus tributos propios, y ha sido utilizada en algunos casos para compensar beneficios fiscales en otras figuras tributarias.

Por tanto, con la finalidad de que el estudio resultase completo para una visión global de los impuestos al que están sometidas las empresas, hemos considerado la necesidad de presentar esquemáticamente la situación vigente de la tributación medioambiental en el resto de las Comunidades Autónomas, resaltando la complejidad de estos impuestos en su valoración constitucional, y que ha generado, como es sabido, importantes conflictos entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

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. Y desde esta doble perspectiva debemos analizar los denominados tributos medioambientales, como instrumentos recaudatorios o de obtención de ingresos para financiar los gastos públicos, por una parte, y como mecanismos de intervención económica con potencialidad para conseguir determinados objetivos energéticos, por otra. Ambas finalidades son complementarias.

En todo caso, debe subrayarse ya desde este momento que el carácter extrafiscal de un impuesto no exige la pérdida absoluta de su capacidad recaudatoria, simplemente la condiciona al cumplimiento de otros objetivos diferentes a los estrictamente recaudatorios.

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

Como es sabido, junto a la reglamentación directa por parte de la Administración para la protección del medio ambiente, mediante normas que regulan la emisión, el proceso y la calidad medioambiental, la denominada 'solución económica' propugna la aplicación de instrumentos económicos para combatir los daños medioambientales<sup>18</sup>. Estos instrumentos utilizan los mecanismos de precios y sistemas de

<sup>18</sup> Los instrumentos económicos, según la definición de la OCDE, recogida por Hernández Berasaluce, son "los mecanismos que influyen sobre los costes y beneficios de las diversas opciones entre las que puedan elegir los agentes económicos, incentivando a dirigir o modificar sus acciones en un sentido favorable para el medio ambiente" (véase el trabajo Economía y mercado del Medio ambiente, Ediciones MundiPrensa, Madrid, 1997, p. 59).

La doctrina, como resume Mora Ruiz (La gestión ambiental compartida: Función pública y mercado, Lex Nova, Valladolid, 2007, pp. 148-153), también los ha denominado como instrumentos de mercado, instrumentos incitativos, técnicas de incentivo económico, instrumentos voluntarios, instrumentos paccionados de tutela ambiental o instrumentos de regulación indirecta. La misma autora mantiene que la progresiva consolidación de los principios de desarrollo sostenible, junto a la situación de inflación de medios administrativos y déficit de participación ha obligado a la búsqueda de técnicas alternativas que conlleven una superación de las deficiencias que se atribuyen a la tutela ambiental pública, en un contexto más amplio de una cierta privatización de la protección del medio ambiente a través de las reglas del mercado.

Cuadro de instrumentos fiscales.



Fuente: Cuadro de instrumentos de política medioambiental. Informe AEMA. 15/07/2000

mercado<sup>19</sup> 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.

Ambos métodos o técnicas, buscan los mismos objetivos: la **protección del medio ambiente**. Los controles directos por parte de la Administración son los más utilizados, aunque presentan como puntos débiles su falta de flexibilidad y su carácter estático y poco incentivador de las mejoras tecnológicas<sup>20</sup>. Resultan especialmente eficaces en procesos graves e irreversibles de degradación medioambiental, pero presentan un elevado coste de gestión y control<sup>21</sup>. La ‘solución económica’ supone menores costes y resulta especialmente idónea para motivar e incentivar los procesos productivos menos contaminantes.

---

<sup>19</sup> Conforme a la tesis neoclásica, la máxima eficiencia social en la asignación de recursos sólo se consigue cuando todas las actividades se sitúen en un nivel donde el ‘beneficio social marginal’ sea igual al ‘coste social marginal’. La divergencia entre los costes sociales y privados genera una ineficaz asignación de recursos a través del mercado, lo que obliga a una corrección de los efectos externos mediante diferentes mecanismos de compensación.

<sup>20</sup> Mora Ruiz, reconociendo la idoneidad de la técnica de autorización administrativa por su talante preventivo, señala, no obstante, las siguientes deficiencias: se prescinde del enfoque globalizador en la consideración de las fuentes de contaminación, lo que genera la sectorialización de los elementos que integran el bien jurídico ambiente; la relación entre el particular y la Administración finaliza en el momento de la concesión de la autorización, no se aprovecha la autorización como soporte jurídico de vigilancia y control permanente al no especificarse los momentos y la técnica de su aplicación (las distintas normativas suelen condicionar la inspección a una denuncia fundamentada o cuando se presume que la contaminación es excesiva o perjudicial); y la falta de precisión de las autorizaciones a la exigencia de adaptación a la cláusula de las mejores técnicas disponibles (La gestión ambiental compartida: función pública y mercado, ob. cit., pp. 67-80).

<sup>21</sup> La crítica más generalizada que se hace a este método es la vulnerabilidad que presenta por la multitud de centros contaminantes y por la diversidad de los focos a controlar. Tulio Rosembuj (“Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza”, ob. cit., pp. 735-736) señala que la reglamentación directa “si bien útil y necesaria cuando se trata de amenazas sanitarias o a la seguridad personal, resultan, en otro caso, rígidas para inducir al cambio, negativas respecto a la innovación y de costosa ineficacia administrativa: el costo de los controles directos respecto a la contaminación del aire es de 2 a 20 veces más costoso que el del uso de instrumentos económicos. Los instrumentos económicos, en cambio, son más ventajosos en la prevención y limitación de la polución actual. Ello en base a los siguientes motivos:

- Creación de recompensas a los agentes económicos para que disminuyan sus costos descontaminantes sea modificando la tecnología, utilizando cantidades menores de recursos no renovables o combinando las preferencias del consumidor.
- Creación de ventajas para la innovación en tecnologías más limpias, porque es más conveniente des-que-contaminar.
- Creación de eficiencia en el ajuste de los costes de la empresa.
- Creación de respuestas flexibles a los objetivos ambientales, con libertad en la elección de los medios.”

Las dos técnicas no son excluyentes, sino que pueden utilizarse de forma complementaria. El uso de una u otra técnica deberá adoptarse ponderando las circunstancias de cada caso, los objetivos pretendidos, la valoración técnica de cada instrumento utilizado y los resultados previsibles. Como ha puesto de manifiesto Falcon y Tella, citando la Sentencia del TC 64/1982, de 4 de noviembre<sup>22</sup> una cosa es que las medidas tributarias medioambientales resulten constitucionalmente legítimas y otra que la Constitución imponga necesariamente la utilización del instrumento tributario al servicio de la conservación el medio ambiente<sup>23</sup>.

El problema de la contaminación medioambiental se plantea, en definitiva, porque no se paga un precio por utilizar el medio ambiente, utilización que es, por otra parte, imprescindible para el sector económico.

Según la 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<sup>24</sup>. La contaminación que se produce en el medio ambiente se genera fuera del mercado por lo que éste no compensa económicamente los costes sociales, que se convierten así en una externalidad negativa. Su internalización compensaría los daños producidos al medio ambiente al aproximar los precios al

---

<sup>22</sup> La citada Sentencia señala que “en cuanto a las técnicas apropiadas para llevar a cabo la protección del medio ambiente, corresponde su elección al legislador...”.

<sup>23</sup> Falcon y Tella, R: “Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional”, en Derecho del medio ambiente y Administración local, Diputació de Barcelona - Civitas, Madrid, 1995, p. 677.

<sup>24</sup> De acuerdo con Baumol y Oates, citados por Tirado Bennisar y Aguiló Segura, “para que exista una externalidad se deben cumplir las siguientes condiciones: 1º/ Las acciones de un agente económico A afectan, mediante mecanismos que no son los precios de mercado, a las decisiones o bienestar de otro agente B (alterando sus funciones de utilidad o producción), debiéndose excluir los casos en que alguien hace algo deliberadamente para influir precisamente en ese bienestar ajeno. 2º/ El agente que con su actividad influye en el bienestar de otros individuos no recibe ninguna sanción/compensación equivalente al coste/beneficio que la misma produce sobre los afectados”. Si B resulta beneficiado se produce una economía externa, en cambio si le ocasiona un perjuicio será una diseconomía externa (véase obra citada p. 42).

La teoría de las externalidades, como recuerda Martínez de Anguita, P. (“Economía ambiental y ordenación del territorio”, en Revistaecosistemas.net, número Ecología de los sistemas áridos y semiáridos), ha sido ampliamente estudiada fuera de España a partir de Coase (1960). Su cuantificación, basada generalmente en resultados experimentales obtenidos por métodos estadísticos, fue aplicada al medio ambiente primero fuera de España (Constanza, 1991; Hartwick, 1977; Tietemberg, 1988; Daly, 1989; Johansson, 1990; Hausman, 1993; Pearce y Turner, 1990; Pearce, 1993; Cummings y Harrison, 1995; por citar algunos ejemplos relevantes entre otros muchos). En la década de los 90 se desarrollaron numerosas aplicaciones en nuestro país a partir de Naredo (1993). Cabe destacar obras de Azqueta (1994), Azqueta y Pérez y Pérez (1996), Campos y Riera (1996), Riera (1994 y 1995) y Riera et al., (1994).

verdadero coste social de los recursos empleados. Con la teoría de la internalización se pretende que los precios reflejen todos los costes sociales y ecológicos externos asociados a la producción de los diferentes productos, permitiendo a los operadores económicos (productores y consumidores) tomar las decisiones adecuadas entre la maximización del beneficio y el coste medioambiental. De esta forma, los productores y consumidores asumirían los costes sociales de la degradación ambiental que generan en el medio ambiente determinados procesos de producción. Esta teoría, aplicada a los instrumentos impositivos, constituye el fundamento del principio **“quien contamina paga”**, establecido por la OCDE<sup>25</sup> y por la CEE<sup>26</sup>.

No obstante, la solución no es tan sencilla porque la teoría de la internalización no es siempre neutral debido a factores externos y globales, ajenos a procesos concretos de producción o consumo, como las propias estructuras culturales, sociales y políticas coadyuvantes de la degradación del medio ambiente, la propia distribución planetaria de la calidad medioambiental y la capacidad autónoma de recuperación y asimilación ambiental. Por otra parte, la información medioambiental para determinar los costes de la internalización no resulta fácil de obtener, en la mayoría de

---

<sup>25</sup> J. A. Gallego Gredilla, miembro del Subcomité de Expertos Económicos de la OCDE del Comité de Medio Ambiente de la OCDE que aprobó el citado principio en 1971, recuerda que el Subcomité aclaró, en sucesivos documentos, el principio al que prefirió llamar “principio de no-subservención”. Este principio en la definición dada por la OCDE el principio solo hace responsable al contaminador hasta el nivel establecido por la Administración. El objetivo era fijar el sujeto que tenía que pagar el coste de reducir la contaminación hasta el nivel señalado. Con el citado principio se pretendía excluir que la reducción deseada de la contaminación se realizara a costa de los ingresos del Estado. El principio “quien contamina paga” debe evolucionar, mantiene el mismo autor, en el sentido de transformarse de un instrumento económico equitativo en un instrumento eficiente. La comparación de beneficios y costes sociales demuestra en muchas circunstancias que el “principio la víctima paga” puede ser más eficiente socialmente, y en muchos supuestos también más equitativo. Véase su trabajo “Retrospectiva y prospectiva del medio ambiente en España”, en Implicaciones Económicas de la Protección Ambiental de la CEE: Repercusiones en España, Instituto de Estudios de Prospectiva, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1991, pp. LVIII, XLV y XLVI.

<sup>26</sup> El principio ya se recogió en el primer programa de acción de las Comunidades Europeas en materia ambiental, DOCE, núm. C112/1, de 1973 y se plasmó en la Recomendación 75/436, Euratom, CE, de 3 de marzo de 1975. El principio “quien contamina paga” obliga, como ha señalado la doctrina, a gravar la actividad contaminante, no un índice potencial de contaminación.

Desousa Aragao (O principio do poluidor pagador. Pedra angular da política comunitaria do ambiente, en “Studia Jurídica”, núm 23, Universidad de Coimbra, 1997, pp. 215-216), considera que la efectividad del principio quien contamina paga requiere que los poderes públicos desplieguen las siguientes actividades:

- Dictar normas que protección del medio ambiente, definiendo tanto los límites de aceptabilidad de calidad del ambiente como las propias actividades peligrosas.
- Desarrollar acciones públicas de protección del ambiente financiadas por los contaminantes.
- Controlar el acatamiento de las normas por los contaminantes.

las ocasiones su contenido es imperfecto cuando no incierto, lo que dificulta la toma de decisiones de política económica-fiscal al respecto.

Dentro de la teoría económica estudiada, el tributo medioambiental constituye un **instrumento económico especialmente idóneo** para la internalización del daño social producido por la contaminación. La tributación medioambiental puede contribuir eficazmente a la regulación medioambiental siempre que la estructura de los tributos responda en su conjunto a la protección del medio ambiente, para lo que debe cuidarse especialmente la valoración de los costes externos en sus diferentes aspectos (físicos, salud, biológicos, espirituales, etc.) y su posible incidencia contradictoria en los mercados de competencia imperfecta o de demanda rígida. La efectividad de la técnica impositiva obliga al análisis previo de las diferentes variables presentes en cada caso y requiere un estudio técnico que permita valorar los efectos finales sobre el medio ambiente que la medida provocará. En este estudio deben cuantificarse las externalidades negativas, su incidencia en la relación coste externo del daño producido por la degradación ambiental y el coste de control de la contaminación. Igualmente debe valorarse su efectividad respecto a la propia acción administrativa directa de regulación de las actividades de riesgo potencial contra el medio ambiente.

El principio “quien contamina paga” se considera eficaz y equitativo. Eficaz porque permite la internalización de las externalidades negativas. Y equitativo porque imputa los costes al agente responsable de la contaminación. Sin embargo, no faltan tampoco argumentos que lo convierten en una “licencia para contaminar”, especialmente en aquellos casos en los que se ajuste debidamente los costes de producción y reparación del daño medioambiental.

La gestión global e integral del medio ambiente conforma en la actualidad las ‘políticas de tercera generación’ en las que predominan los enfoques de prevención, integración, cooperación y globalización en la gestión de los recursos naturales. El simple control localizado de la contaminación ambiental y el modelo normativo territorializado se muestran cada día menos eficaces en términos ambientales y menos eficientes en términos económicos. La internalización de las externalidades negativas debe generalizarse a toda la vida del producto (producción, consumo y tratamiento del residuo) y a escala mundial, superándose los planteamientos locales y regionales. Sólo el carácter globalizador de los instrumentos utilizados puede conseguir el equilibrio en la relación coste-eficiencia de la gestión medioambiental, se fundamenten en sistemas fiscales (utilizados preferentemente en Europa) o en sistemas de ‘autoregulación’ y derechos de emisión (originado en Estados Unidos).

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, entendidos como una cantidad a pagar proporcional a la conta-

minación emitida, constituyen una variante de la escuela pigouvina<sup>27</sup>. El máximo apogeo de esta figura se ha producido en la gestión medioambiental del agua.

Considerando su aplicación, la doctrina económica distingue tres categorías según se destinen a cubrir los costes de las medidas de control de contaminación, los dedicados a incentivar la reducción de la contaminación por parte del productor de la misma y 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 iguale el coste marginal del control de la contaminación (depuración), por encima de dicho nivel sería más rentable económicamente pagar el gravamen que depurar. El gravamen óptimo se representa en el punto de intersección entre las curvas correspondientes al coste marginal del control de la contaminación y al coste marginal de los daños causados por la misma. En dicho punto se permite una internacionalización total de los costes ambientales.

Siguiendo con los instrumentos impositivos, **los impuestos ambientales o ecológicos representan un segundo estadio** en la utilización de la política fiscal como mecanismo de protección del medio ambiente. Los impuestos ambientales deben

---

<sup>27</sup> La denominación de 'impuestos pigouvianos' se mantiene en homenaje al autor de su propuesta: Pigou, A.C.: *The Economics of Welfare*, Macmillan, Londres, 1920. *Economía del bienestar*, Aguilar, Madrid, 1946. Pigou propuso que a través de los impuestos la empresa contaminadora asume los costes externos de la contaminación, que se convierte en un coste privado más.

Gallego Gredilla mantiene al respecto que "La única diferencia, a nivel teórico, entre las tasas y los impuestos es que los ingresos obtenidos por aquéllas se afectan a un fin concreto y, en general, a financiar mejoras del sector en cuestión (en nuestro caso, a financiar mejoras del medio ambiente) mientras que los impuestos no están, a priori, atados a una misión concreta sino que sirven a los intereses generales del Presupuesto del Estado" en "Retrospectiva y Prospectiva del medio ambiente en España", ob. cit., p. XXXIII.

Pascual Rocaber, J., en su trabajo: "Nuevos instrumentos de política ambiental", Document de Treball 05/10, Mayo, 2005, p. 10, señala que "en su forma más pura, el impuesto pigouviano consiste en un impuesto por unidad producida, calculado de forma que su importe coincide con el valor de la externalidad evaluada en el punto óptimo. De esta forma se modifica el coste marginal privado (CMP) del productor y coincide con el coste marginal social o total (CMS). El productor regulado de esta forma contabiliza un aumento en el coste al producir una unidad adicional por valor de  $CMP + t$ ; siendo  $t$  igual al valor de la externalidad o coste marginal externo  $-CME-$  se obtiene:  $CMP + t = CMP + CME =$  coste marginal social  $-CMS$ , que es lo que se pretendía. La función de este impuesto es únicamente asignativa -modificar la cantidad. Se producen sin embargo modificaciones distributivas al verse afectado el beneficio del productor; estas modificaciones, pueden obviarse mediante una subvención o impuesto de suma fija (lump-sum)".

de responder a la finalidad de modificar el desarrollo de determinadas actividades o fuentes potenciales de contaminación ambiental<sup>28</sup>.

Y con esta finalidad resulta necesario valorar la adopción en cada caso del mecanismo adecuado, según las diferentes políticas de las Administraciones Públicas y en consideración a la eficacia. En esta dirección destaca especialmente la apuesta por la potenciación de la imposición indirecta sobre el consumo<sup>29</sup> de bienes que generan riesgo para el medio ambiente, y que se centran fundamentalmente en la energía y en las emisiones de carbono, como han hecho Países Bajos, Finlandia, Suecia, Noruega y Dinamarca. Esta fórmula resulta mucho más agresiva y ambiciosa que el mantenimiento del sistema tradicional impositivo de impuestos pigouvianos si bien con una finalidad orientada al reforzamiento de las políticas incentivadoras para reducir el riesgo medioambiental en la producción de bienes y servicios.

---

<sup>28</sup> En el libro Blanco sobre "Crecimiento, Competitividad y Empleo" ya se mantiene que en el nuevo modelo de desarrollo sostenible para la Unión Europea debe primar un cambio de la relación estructural entre el medio ambiente, la fiscalidad y el empleo. Se insiste que en este cambio resulta significativo la reforma estructural de los sistemas fiscales para mejorar la asignación de factores de producción. En estudios como el que se acaba de citar se constata que en Europa los recursos naturales están mínimamente gravados, se calcula que sólo el 10% de la presión fiscal recae sobre los mismos, lo que no ayuda a incentivar el ahorro en los mismos. La constatación de esta situación permite afirmar a la doctrina que el sistema fiscal comunitario incita al sistema productivo a utilizar recursos naturales y a subsidiar su sobre-explotación en mayor medida que lo hace con los recursos humanos, que son absolutamente naturales y renovables. Así, se propone una reducción de las cargas fiscales sobre el trabajo a cambio de un incremento de las cargas medioambientales, lo que produciría una mejora general de la Economía, al impulsar el empleo y una utilización más racional de los activos ambientales. Esta política se ha seguido en Suecia (se utiliza un modelo econométrico para evaluar los efectos sobre los consumidores y un modelo computable de equilibrio general para simular los efectos sobre varios sectores económicos –Government Green Tax Comisión, 1997–), Noruega (simulación de incremento de impuestos verdes en un 1% PIB reduciendo los tipos del impuesto sobre las nóminas de 2,3 puntos porcentuales –Norwegian Green Tax comisión, 1997–) Dinamarca, Finlandia, Países Bajos, Gran Bretaña y Alemania, que tiene como objetivo disminuir un 2,6% los impuestos sobre los salarios aumentando en la misma proporción los de la energía. Este planteamiento se desarrolla en la teoría del doble dividendo, que se plantea los efectos de la utilización de los tributos medioambientales para reducir los tributos ya existentes, consiguiendo una reforma neutral de cara a los ingresos. Pueden consultarse al respecto Goulder, Larry "Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide", en *International Tax and Public Finance* 2, 157-184; Buñuel González, M. "El uso de instrumentos fiscales en la política de medio ambiente: Teoría, práctica y propuesta preliminar para España", en *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía*, Fundación Biodiversidad, nº 1, 2002, pp. 10-13.

<sup>29</sup> Si bien a nivel teórico los impuestos sobre consumos perjudiciales para el medio ambiente suponen un estímulo para reducir dicho consumo y para incrementar los productos sustitutivos, su efectividad dependerá de la elasticidad-precio de la demanda de ese producto, que a su vez depende de la propia existencia de consumos sustitutivos. Por eso, en aquellos productos con una elasticidad de la demanda rígida, lo que ocurre, por ejemplo, en los productos energéticos, su efectividad puede ser pequeña, no sirve para producir cambios en la conducta de los agentes contaminantes y pueden resultar especialmente negativos desde un punto de vista económico al aumentar la inflación y la pérdida de competitividad de los sectores afectados). No obstante, dentro de estos supuestos de demanda rígida o inelástica los impuestos medioambientales pueden contribuir a generar incentivos para desarrollar tecnologías menos contaminantes en el futuro al tiempo que garantizan una fuente estable de recaudación.

Junto con la técnica precedente, la teoría económica presenta también como posible alternativa los **mecanismos de negociación** entre contaminadores y contaminados que ha generado la compra-venta de los “derechos de contaminación”, técnica implantada inicialmente en Estados Unidos<sup>30</sup>, y que se consagró en el Protocolo de Kyoto, aprobado en la Conferencia de Naciones Unidas sobre cambio climático el 1 de noviembre de 1997. Su origen se ha llegado a vincular al deficiente funcionamiento de los tributos ecológicos, que no han conseguido incentivar conductas menos contaminantes como inicialmente se preveía.

Junto a los instrumentos anteriores, también se han propuesto los sistemas ‘**depósito-reembolso**’, que están especialmente adecuados para incentivar la reutilización y reciclaje de residuos, y que consiste en pagar un depósito cuando se adquieren determinados productos o envases que se reembolsará cuando se devuelvan después de su uso. El sistema puede resultar especialmente adecuado para los siguientes productos: electrodomésticos, recambios de automóviles (neumáticos, baterías, aceites, lubricantes, etc.), botellas de cristal y de plástico, latas de metal y aluminio en bebidas, entre otros.

Las **ecoetiquetas** constituyen otro mecanismo de mercado dentro del sistema general de normalización<sup>31</sup> con el que se pretende incorporar los costes ambientales de la producción y distribución de los productos al precio de venta. La concesión de la ecoetiqueta por parte de los organismos reguladores promociona la calidad de los productos al tiempo que reduce la demanda de los productos que no presenten la citada acreditación.

---

<sup>30</sup> Esta técnica está basada en el teorema de Coase. Puede consultarse Coase, R: “The Problem of Social Cost”, *Journal of Law and Economics*, Vol. III, 1960, pp. 1-44. Existe una traducción al español en *Economía del medio ambiente. Introducción y selección de J.A. Gallego Gredilla*, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 99-173. La Unión Europea ya contempló esta técnica en el Libro Verde sobre el intercambio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (Documento COM (2001) 581, D.O. de la Unión Europea C 125, de 27 de mayo de 2003. Y una aproximación a la misma se recoge en la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre, del Parlamento Europeo y del Consejo. La Directiva define el derecho de emisión como el derecho a emitir una tonelada equivalente de dióxido de carbono durante un período determinado, siendo el derecho transferible de conformidad de conformidad con lo previsto en la misma normativa.

<sup>31</sup> Con la normalización se pretende establecer unas pautas objetivas de calidad utilizando idénticas cualificaciones en la evaluación del producto. En el ámbito medioambiental se pretende con este sistema estimular las características ambientales progresivas en los productos ofrecidos, responder a la demanda de los consumidores ecológicamente motivados, garantizar la calidad medioambiental de los productos ofrecidos y asegurar la objetividad del procedimiento utilizado. En este sistema se fijan en una primera fase los criterios selectivos de adjudicación, y en la segunda se evalúan conforme a los mismos los productos

---

presentados para la acreditación. Una de las primeras marcas de normalización se creó en Alemania en 1977, con la denominación “Ángel Azul” (G. Roler, Der “Balu Engel”, un die “Europische Blume”, en EUZW, núm. 16/1992, p. 499 y ss.) por iniciativa del Ministerio Federal del Interior y de los Ministros Ambientales de la Federación, pasando sus competencias en 1986 al Ministro Federal del Ambiente, Conservación de la Naturaleza y Seguridad Nuclear. Su denominación responde a la utilización del símbolo “Ángel azul” empleado en el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNMA), con el término etiqueta ecológica debajo y una explicación del carácter ecológico del producto (la materia prima para la producción de papel debe ser de fibra 100% reciclada –tolerancia 5%–; la materia prima para la producción de papel debe contener como mínimo un 80% de fibra reciclada del cual un 51% debe ser papel recuperado de baja y media calidad; la materia prima para la producción de papel debe ser de fibra 100% reciclada –tolerancia 5%–; prohibición de los agentes blanqueantes clorados y los ópticos). En la misma línea se encuentran la etiqueta “Elección medioambiental” de Canadá (productos elaborados con materiales reciclados), “Cisne Blanco” de Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, “Foca verde” de EEUU (ampolla de luz, pinturas, papel); “NF-Medioambiente” de Francia (barnices y pinturas), “Economarca” de Japón; “Etiqueta verde” de Colombia, y Aenor-Medioambiental en España (regulada por Reglamento General de 8 de junio de 1993 y Reglamento particular del Comité Técnico de Certificación Medioambiental de 6 de agosto de 1993, que acredita que los productos que la ostentan son conformes con las normas UNE y que los criterios ecológicos y especificaciones fijadas en los anexos provienen de una fabricación controlada en cuanto a sus repercusiones ambientales y son objeto de control de seguimiento por el Comité Técnico de Certificación Medioambiental), entre otras.

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, que fue creada por Reglamento General de 8 de junio de 1993, garantiza que el producto satisface la legislación medioambiental comunitaria y nacional. Según estudios realizados de hábitos de consumo y medio ambiente en España en 2001 ([www.fundacion-entorno.org](http://www.fundacion-entorno.org)), el 59% de los españoles piensa que las etiquetas ecológicas garantizan el respeto al medio ambiente. Todavía un porcentaje importante de individuos (41%) no cree que dichas etiquetas sean garantía de que el producto sea ambientalmente correcto. Entre los que responden afirmativamente, el 22% opina que las ecoetiquetas (europeas o autonómicas) suponen un mayor control sobre el producto que aquellos que no disponen de ellas. Entre los que piensan que el etiquetado no ofrece garantías de respeto al medio ambiente, el 29% opina que lo importante son los hechos y que las etiquetas no le aportan credibilidad. Según los mismos estudios, que el producto sea ambientalmente correcto sólo tiene una influencia del 0,05 sobre 1. Igualmente los datos del Informe señala que el 50% de los españoles estarían dispuestos a renunciar ligeramente a la calidad del producto si estuvieran seguros de favorecer al medio ambiente. El 29% de los españoles estarían dispuestos a vetar una marca o producto por razones ambientales. En este sentido cada vez toma más fuerza la idea de que las decisiones de los consumidores obligarán a una actitud comprometida de los empresarios con el medio ambiente (consúltese al respecto Betancor Rodríguez, A: Instituciones de Derecho Ambiental”, Ed. La Ley, Madrid, 2001, pp. 302 y ss; y Villamil Serrano, A. y Maties García, J.: “Política económica del medio ambiente (aplicaciones empresariales), Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, pp. 3 y ss; y LECLER, S: “La politique communautaire de l’environnement. Du normatif à l’incitatif”, en *Maire et environnement, menaces ou opportunités?*, Dalloz, París, 2000, pp. 86 y ss.

En el ámbito comunitario el Reglamento CEE núm. 880 del Consejo de 23 de mayo de 1992 aprobó el sistema de etiquetado ecológico, que se ha ido desarrollando posteriormente para cada producto afectado. Con este sistema se pretende, de conformidad con el artículo 1 del citado Reglamento, “promover el diseño, la producción, la comercialización y la utilización de productos que tengan repercusiones reducidas en el medio ambiente durante todo su ciclo de vida y proporcionar a los consumidores mejor información sobre las repercusiones ecológicas de los productos”. En desarrollo del citado Reglamento, el Real Decreto 598/1994, de 8 de abril, reconoce la competencia de las Comunidades Autónomas para la designación de los Organismos Competentes responsables del otorgamiento de la etiqueta ecológica en territorio de cada Comunidad y establece que, con carecer subsidiario, corresponde a la Secretaría de Estado

Otra característica importante de este sistema es su carácter voluntario. Nada impide la existencia en el mercado de productos que no posean esa etiqueta, pero aquellos que la tengan podrán rentabilizar el cumplimiento de la legalidad ambiental. En este sentido se han realizado encuestas en Canadá que señalan que un 80% de los consultados estarían dispuestos a pagar un 10% más por productos ambientales positivos y que un 21% de los ingleses pagarían un 50% más por detergentes menos contaminantes.

El Quinto Programa Comunitario de Política Ambiental incorporó un nuevo instrumento de protección ambiental: el **Sistema Comunitario de Gestión y Auditorías Ambientales** (Environmental Management and Audit Scheme). El objetivo final de este sistema es proporcionar información y dar publicidad sobre el comportamiento de las organizaciones. El sistema permite, como se señala en el artículo 1.1 de Reglamento (CE) 761/2001, 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. Esta técnica presenta un carácter globalizador e integrador al afectar a todos los sectores ambientales, y busca siempre el compromiso de mejora del comportamiento ambiental, permitiendo a los consumidores tomar posiciones según la valoración que les merezca las pautas medioambientales de la organización, dotando a la misma de una imagen pública de enorme potencialidad económica.

Otros instrumentos de mercado de carácter cooperador y de autorregulación son **los acuerdos y convenios ambientales**. Su origen se remonta al clima creado por las autoridades comunitarias a través de consultas a la industria y a los Estados miembros para la elaboración de libros blancos o programas específicos. En estos instrumentos se combinan, desde la perspectiva jurídica, los principios de responsabilidad y participación y, desde un planteamiento económico, la necesidad de flexibilidad y adaptabilidad.

---

de Medio Ambiente y Vivienda la designación del organismo competente. Esta situación ha producido una dualidad de organismos competentes, por una parte los anteriormente citados y, por otra, AENOR que también tiene reconocida esta competencia por Resolución de 21 de junio de 1993 de la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda del entonces Ministerio de Obras Públicas, Transportes y Medio Ambiente. Hubiera sido deseable para evitar estos regímenes paralelos la designación de AENOR, por lo menos con carácter subsidiario estatal (véase el trabajo citado de Mora Ruiz La gestión ambiental compartida..., pp. 184-185). Solo las Comunidades de Cataluña y Murcia han creado distintivos de calidad de ámbito autonómico. Murcia ha regulado la etiqueta verde regional (art. 50 y 51 de la Ley 1/1995, de 8 de marzo, sobre normas reguladoras de protección medioambiental) y Cataluña el distintivo de garantía de calidad ambiental (Decreto 316/1994, 4 de noviembre).

En todo caso, los efectos de los instrumentos económicos de protección del medio ambiente citados deben considerarse en una economía global. La experiencia pone de manifiesto que dentro de los países de la Unión Europea se constata un avance en la imposición ambiental a nivel nacional<sup>32</sup>.

La adopción del instrumento tributario adecuado deberá realizarse de conformidad con la eficacia del mismo para conseguir los objetivos de protección y mejora del medio ambiente, sin desprestigiar ninguno de sus tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Para que los impuestos medioambientales alcancen la eficiencia económica deben permitir que el agente contaminador pueda 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. Esta segunda opción, aunque pueda ajustarse a la eficiencia económica, no deja de constituir una licencia para contaminar, con efectos difusos para el futuro. Conforme a esta técnica, los agentes que tengan costes de reducción de contaminación por debajo del impuesto adoptarán las medidas necesarias para reducir la polución. Por el contrario, los agentes que tengan costes de reducción por encima del impuesto lo pagarán y seguirán contaminando. La eficiencia económica hace que la reducción de la contaminación se produzca en los sectores donde sea barato hacerlo y se mantenga en los demás. Por tanto, para valorar la eficacia real de estos instrumentos debe estimarse con precisión la función del daño marginal para calcular la deuda tributaria de un modo correcto, considerando las diferencias temporales y espaciales en cada caso.

Igualmente, como señala reiteradamente la doctrina económica, deben identificarse con precisión los sectores susceptibles de imposición, para evitar tensiones y discriminaciones entre los mismos; las consecuencias de los tipos regresivos, para evitar la inequidad del sistema fiscal, y los efectos contradictorios de las frecuentes subvenciones a actividades contaminantes.

---

<sup>32</sup> Como ejemplos significativos de estos avances pueden citarse los siguientes:

Suecia. La reforma fiscal ecológica se produjo en el año 1991. Se implantaron nuevos tributos ambientales y se redujo el peso de la imposición sobre la renta. Entre los citados impuestos, destacan especialmente tres: Impuesto sobre el dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>), el impuesto sobre el dióxido de azufre (SO<sub>2</sub>) y el Impuesto sobre los óxidos nitrosos (NO<sub>x</sub>). Con el impuesto de dióxido de carbono se pretendió crear un precedente en la lucha contra el cambio climático. El impuesto de dióxido de azufre grava los combustibles fósiles utilizados en la generación de energía eléctrica y se completa con un mecanismo de devolución por instalación de tecnología desulfurizadoras. Y el impuesto sobre los óxidos nitrosos grava la generación de electricidad según las emisiones reales. Los estudios demuestran que los citados impuestos han generado una importante reducción de la contaminación.

**Dinamarca.** En 1987 se estableció el impuesto sobre residuos sólidos entregados en plantas incineradoras y vertederos, en función del peso de residuos entregados, que se sujetan a tipos diferentes. También se estableció (1992) el impuesto sobre emisiones de CO<sub>2</sub>, que grava a las empresas y a las familias. La recaudación de este impuesto se utiliza para reducir las cotizaciones a la seguridad social y para financiar proyectos de ahorro energético. En 1994 se crearon varios impuestos que compensaron la reducción de la imposición sobre la renta, como los que gravan los residuos sólidos, los clorofluorocarbonados (CFCs), y uso de materias vírgenes, entre otros productos.

**Noruega.** La fiscalidad Noruega es muy pareja a la de Suecia. El impuesto base medioambiental grava las emisiones de CO<sub>2</sub> derivada del consumo de combustibles. Su recaudación también supuso una reducción significativa del impuesto sobre la renta.

**Holanda.** El inicio de la tributación ambiental se remonta a la década de 1980, en la que se establecieron pequeños tributos sobre las emisiones y ruidos de vehículos, aceites lubricantes, residuos químicos y ruido industrial. Los altos costes de administración de los mismos obligó a su sustitución por una tasa general sobre combustibles dependiente del Ministerio de Medio Ambiente afecta a los gastos medioambientales. En 1992 la tasa se convirtió en un impuesto general sobre combustibles administrado por el Ministerio de Hacienda. En 1995 se estableció el impuesto sobre residuos sólidos y la utilización de aguas subterráneas. En 1996 vio la luz el impuesto sobre consumo eléctrico y de gas natural, el 1997 el impuesto sobre el consumo de uranio-235 y en el 2000 se creó un impuesto sobre el consumo de agua. La recaudación de estos impuestos también se han utilizado para compensar la reducción del impuesto sobre la renta y de las cotizaciones sociales empresariales.

**Finlandia.** Finlandia fue el primer país en establecer un impuesto sobre la emisión de CO<sub>2</sub>, y también se ha utilizado para reducir la imposición directa.

**Alemania.** La fiscalidad ambiental alemana comenzó con el nuevo siglo con unos tipos moderados para dar tiempo a los agentes económicos a adaptarse a la nueva situación. Sus efectos también han sido significativos, especialmente en el consumo de combustibles fósiles. Así, se grava el consumo del petróleo y del gas natural, con exenciones para las plantas de producción eléctrica eficiente y reducciones para los vehículos que utilizan gas. Igualmente se grava el consumo sobre la electricidad, con exención para la generada (y distribuida) de fuentes renovables; su gravamen se reduce al 50% para la utilizada por el transporte público. Se ha implantado, asimismo, una imposición elevada para los combustibles con mayor contenido en azufre. La recaudación de estas figuras se destinan al fomento de energías renovables y para reducir el impuesto sobre la renta y las contribuciones a la seguridad social. Resulta especialmente novedoso el sistema de compensaciones en determinadas regiones que permiten reforestaciones a cambio de plantar árboles o setos en otros lugares.

**Francia.** Mantiene desde 1998 una Tasa por actividades contaminantes (emisión de gases, aceites usados, pesticidas de uso agrícola, lejías y suavizantes) y también tributos que gravan instalaciones contaminantes (cuota mínima incrementada por coeficientes) y almacenamiento de residuos.

**Eslovenia y Eslovaquia** tienen impuestos sobre CO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub> y SO<sub>2</sub>. Lituania, Letonia y La República Checa gravan las emisiones de SO<sub>2</sub> y NO<sub>x</sub>. Polonia grava las emisiones de NO<sub>x</sub> y SO<sub>x</sub> y también los fertilizantes. Y Estonia sujeta a gravamen las emisiones de CO<sub>2</sub>.

En nuestro país, a nivel estatal, deben destacarse los impuestos especiales, especialmente por su vinculación con el medio ambiente los, sobre hidrocarburos, que gravan el consumo de productos utilizados como carburante y los hidrocarburos utilizados como combustible, excluyendo el carbón, hidrocarburos sólidos y gas natural; el Impuesto especial sobre la electricidad, que recae no sobre el consumo sino sobre el valor de dicho consumo; y el Impuesto sobre determinados medios de transporte, que recae sobre la matriculación de vehículos.

Impuestos	A	B	DK	FI	FR	GE	GR	ICL	IRL	IT	L	NL	NO	P	SP	SW	UK
Energía	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
CO <sub>2</sub>	■	■	92	90	01	99	■	■	■	99	■	92	91	■	■	91	01
Transporte	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Dif. anual imp. auto	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Efluentes agua	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Residuos finales	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Resid. peligrosos	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Neumáticos	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Cuchillas desech.	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Cont. bebidas	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Cámaras desech.	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Materias primas	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Embalajes	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Bolsas	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Paperería desech.	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Plaguicidas	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
CFC	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Baterías	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Bombillas	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
PVC/fitalatos	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Lubricantes	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Fertilizantes	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Papel, cartón	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
PE	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Disolventes	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Ruido aviación	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
NO <sub>x</sub>	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
SO <sub>2</sub>	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Minerales (P. N)	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■

■ en 1996 ■ nuevo en 2000

Fuente: Cuadro de Impuestos: Informe AEMA 2000.

País	Recursos naturales				Residuos			Emisiones de gases a la atmósfera			Productos seleccionados				Otros	
	a	b	c	d	e	f	g	h	i	j	k	l	m	n	o	p
Austria			✓	✓					✓		✓	✓				
Bélgica	○	○							○		✓	✓	✓			
Dinamarca	✓		✓		✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Finlandia	✓		✓		✓				✓		✓		✓			
Francia		✓				✓			✓							
Alemania		○				✓			✓							
Grecia		✓	✓						✓							
Irlanda									✓				✓			
Italia					✓			✓	✓				✓			→
Holanda		✓	✓		✓				✓							→
Noruega					✓	✓		✓	✓	✓	✓					→
Polonia	✓	✓	✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓					✓
Portugal			✓													
España								○	✓							
Suecia	✓		✓		✓			✓	○			✓	✓			
Suiza								✓								→
R. Unido	✓				✓											

○ solamente se aplican a emisiones que sobrepasan los límites

→ solamente aéreo

a minería, minerales, grava, arena

b agua subterránea, agua de la superficie

c caza, pesca

d deforestación, uso del bosque

e residuos sólidos urbanos

f incineración

g residuos peligrosos

h aire

i agua

j sustancias químicas

k embalaje/envasado

l baterías

m pesticidas

n bolsas plástico

o ruido

p cambio de uso de la tierra

Fuente: EEA, 2000; OECD 2000, 2002a; REEC, 1999; UNECE environment Performance.

## B. Establecimiento de tributos ambientales por las Comunidades Autónomas

El artículo 156.1 de la Constitución Española reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y la ejecución de sus competencias al disponer que *“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*. En desarrollo de esta autonomía, el artículo 157 del mismo Texto Constitucional establece la competencia de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de *“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”*.

Las limitaciones constitucionales previstas en el recordado artículo 157 se desarrollan en los artículos 6<sup>33</sup> y 9<sup>34</sup> de Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de

---

<sup>33</sup> El artículo 6 de la LOFCA establece:

- “1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.
2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado.
3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.
4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

<sup>34</sup> El artículo 9 recoge los principios de territorialidad y de no interferencia al prescribir: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo 6º de esta Ley, los siguientes principios:

- a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.
- b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
- c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2. 1 a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”.

Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), y que, en la práctica, se concretan en la doctrina del Tribunal Constitucional recogida principalmente en sus Sentencias ya citadas 289/2000, de 30 de noviembre, 168/2004, de 6 de octubre, y 179/2006, de 13 de junio; sentencias que se han convertido en el espejo en el que deben mirarse los legisladores de las Comunidades Autónomas en la implantación de tributos medioambientales. Las citadas Sentencias fijan las pautas en el ejercicio de las competencias tributarias propias de las Comunidades Autónomas y motivan los ajustes y modificaciones de los tributos autonómicos con el objetivo de acomodar las diferentes regulaciones al criterio del Tribunal Constitucional.

Para completar las limitaciones en el ejercicio de las competencias tributarias en el establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas deben considerarse también **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, cuestiones que superan el ámbito del presente trabajo.

El Tribunal Constitucional, en sus Sentencia 37/1987<sup>35</sup>, de 26 de marzo, y 186/1993<sup>36</sup>, de 7 de junio, ya reconoció que aunque la función extrafiscal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de la política social y económica (artículos 40.1<sup>37</sup> y 130.1<sup>38</sup>) dado que, *"tanto el*

---

<sup>35</sup> La Sentencia es consecuencia del recurso de inconstitucionalidad núm. 685/84, promovido por don Luis Fernández Fernández-Madrid, comisionado por 53 Senadores, contra determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía núm. 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria. El Tribunal fundamentó la constitucionalidad de la Ley de Reforma Agraria al señalar que "la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles. La segunda consiste, en coherencia con la anterior, en que la ley exime precisamente del pago del tributo las fincas rústicas o explotaciones agrarias que se encuentren ya «sometidas a un plan de mejora o intensificación de cultivos, tanto de carácter forzoso como voluntario, aprobado por la Administración".

<sup>36</sup> La Sentencia deriva del recurso de inconstitucionalidad núm. 887/86, promovido por don Luis Fernández Fernández-Madrid, comisionado por cincuenta Senadores, contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa en Extremadura.

<sup>37</sup> El citado precepto establece: "Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo".

<sup>38</sup> Su literalidad es la siguiente: "Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular de la agricultura, ganadería, de la pesca y de la artesanía a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles".

*sistema económico en su conjunto como cada figura tributaria concreta, forma parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados". A ello no se opone tampoco, sigue diciendo el Tribunal, " el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales".*

En consecuencia, nuestro más Alto Tribunal concluyó que *" las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía".* Como conclusión parcial se mantiene en la misma Sentencia 186/1993 que *" constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter, si bien ello haya de realizarse dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía".*

En los impuestos medioambientales el carácter extrafiscal, como se reconoce expresamente en la citada Sentencia 37/1987, se convierte en el fundamento y razón última de su existencia.

Se puede concluir a modo de resumen con la afirmación de que las Comunidades Autónomas tienen plena potestad legislativa para establecer tributos de carácter extrafiscal, así lo ha ratificado, como se ha visto, el propio Tribunal Constitucional en las Sentencias citadas 37/1987 y 186/1993. En ambas Sentencias se recuerda el artículo 4 de la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) que permitía, como lo hace hoy el artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que los tributos trasciendan al hecho recaudatorio, para llegar a ser instrumentos de política económica general.

Reconocida la legitimidad constitucional de la extrafiscalidad tributaria, las únicas limitaciones derivarían del marco competencial propio de las Comunidades Autónomas (artículos 148, 149.3, 149.1.17, 149.1.23 y 27, y 156,1 de la Constitución) y desarrollado en los respectivos Estatutos de Autonomía; todo ello dentro de los límites del ejercicio del poder tributario previstos en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Como ya se adelantó al principio del trabajo, las Comunidades Autónomas deben respetar en el establecimiento de sus tributos propios los límites establecidos en los artículos 6 y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

El artículo 6, apartado 2, de la citada Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas dispone que *“ los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado ”*. La primera limitación afecta, por tanto, al ámbito competencial del Estado. Las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Se prohíbe, en definitiva, como viene manifestando la doctrina, una identidad esencial entre un impuesto estatal y un impuesto autonómico. Se trata de un límite absoluto, sin excepciones de ningún tipo, que impide cualquier negociación o ajuste económico al respecto. En ningún caso las Comunidades Autónomas podrán establecer tributos sobre hechos impositivos previamente gravados por el Estado.

La exclusión se centra exclusivamente en el hecho imponible, considerado como elemento jurídico de todo tributo, o lo que es lo mismo, y de conformidad con el artículo 20 de la vigente Ley General Tributaria, como *“ presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria ”*; lo que no impide, como ha señalado el Tribunal Constitucional, y a cuyo comentario posterior nos remitimos, establecer tributos propios sobre materias impositivas ya gravadas por el Estado.

A diferencia de la exclusión absoluta que tienen las Comunidades Autónomas respecto al poder tributario del Estado, éste, por el contrario, tiene un límite relativo para gravar hechos impositivos previamente sujetos por las Comunidades Autónomas, que se concreta en la posible pérdida o disminución de ingresos que la tributación del Estado pueda generar en los ingresos de la Comunidad Autónoma. En caso de producirse esta disminución se exige que el Estado compense a la Comunidad Autónoma afectada.

Por su parte, el apartado 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas completa los límites del poder tributario de las Comunidades Autónomas al impedir que éstas graven sin autorización legal materias que la legislación reserve a las Corporaciones Locales. El citado precepto establece: *“ Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro ”*.

El precepto que se acaba de transcribir establece una reserva material a favor de los entes locales, reserva que evidentemente limita el establecimiento de impuestos propios por las Comunidades Autónomas. Esta reserva no es compartida unánimemente por la doctrina científica. Con esta limitación se pretende garantizar los recursos financieros de las Corporaciones Locales, evitando que puedan verse minorados como consecuencia de imposiciones sobrevenidas por parte de las Comunidades Autónomas.

La interpretación constitucional del apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA 3 prohíbe, en definitiva, que las Comunidades Autónomas sujeten a gravamen la materia imponible de los impuestos locales, salvo que cuente con la autorización legal a la que se refiere la propia LOFCA<sup>39</sup>. La configuración y delimitación de la reserva a favor de las corporaciones locales ha sido el origen de los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad que se han presentado, y que ha motivado la doctrina constitucional al respecto, que se recoge fundamentalmente en relación con los impuestos medioambientales en las ya citadas Sentencias del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre; 168/2004, de 6 de octubre; y 179/2006, de 13 de junio, cuyo comentario también excede en este trabajo.

La delimitación del ámbito de imposición autonómica se concreta espacialmente, por disposición del artículo 9 de la misma Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en el respectivo territorio de cada Comunidad Autónoma. El tenor literal del citado precepto es el siguiente: *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta ley, los siguientes principios: a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. b) No podrán gravarse como tales negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo. c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas, o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, punto uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”*. Con esta delimitación geográfica se pretende evitar que una

---

<sup>39</sup> Checa González considera que el artículo 6.3 de la LOFCA remite un aspecto esencial como es la concreción de las materias impositivas locales a la legislación ordinaria, lo que puede atentar a la propia constitucionalidad del precepto. Véase su trabajo citado: Los Impuestos propios de las Comunidades Autónomas, pp. 90 y ss.

Comunidad Autónoma grave manifestaciones de capacidad económica situadas fuera de la Comunidad, lo que resultaría contrario a la competencia territorial. La delimitación espacial no es una tarea fácil, porque, como demuestra la experiencia, podría repercutirse los costes tributarios internos al territorio de diferentes Comunidades Autónomas; circunstancia ésta sobre la que también se ha pronunciado el Tribunal Constitucional y a la que nos referiremos más adelante.

Por último, la delimitación competencial interna en el establecimiento de tributos propios por las Comunidades Autónomas se cierra en el artículo 12 de la misma Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. Este precepto prescribe que *“1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio. 2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos”*.

La utilización por parte de las Comunidades Autónomas de los recargos sobre impuestos estatales, cedidos o no, como es sabido, y salvo puntuales excepciones, no han tenido desarrollo esperado, tal vez por el efecto derivado de la corresponsabilidad fiscal<sup>40</sup>, y su incidencia en los tributos medioambientales ha sido nula hasta la fecha, aunque sí podrían utilizarse en el futuro en el caso del establecimiento de impuestos estatales medioambientales.

---

<sup>40</sup> Los recargos autonómicos se establecieron con la finalidad de fortalecer la capacidad normativa autonómica sobre impuestos estatales, ya que hasta la sazón las Comunidades Autónomas no gozaban de facultades normativas sobre los impuestos estatales cedidos. Hasta 1996 los recargos sólo se podían establecer sobre los impuestos estatales cedidos. En la etapa de financiación de 1997 a 2001 se amplía el campo de actuación de los recargos al poder recaer sobre los impuestos susceptibles de cesión. Y durante la etapa 2002-2007 se mantiene su campo de aplicación sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre Ventas Minorista de Determinados Medios de Transporte, y se condiciona su aplicación al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales a que tengan competencias normativas en materias de tipo de gravamen (art. 12.1 LOFCA). Como ha señalado Cazorla Prieto, “la situación en la que ha desembocado este proceso ha llevado a la doctrina a proclamar, casi únicamente, el papel casi nulo o, a lo sumo, complementario de los recargos sobre tributos estatales como medio de financiación de las Comunidades Autónomas (“El recargo como instrumento de financiación autonómica”, en 25 años de financiación autonómica, ob. cit., p. 111). Aunque la experiencia ha sido conflictiva (recuérdese el recargo autonómico establecido en la Ley madrileña 15/1984, de 19 de diciembre), compartimos el criterio de Cazorla Prieto cuando mantiene que los recargos pueden tener un papel en el futuro de la financiación, porque pueden ser preferibles respecto al ejercicio autonómico de facultades normativas sobre tributos estatales cuando se quiera visualizar como medida propia de la Comunidad Autónoma, y también en los supuestos en los que se quiera contar con una fuente de financiación transitoria y cuando se busque una afectación determinada de la recaudación obtenida (véase “El recargo como instrumento de financiación autonómica”, ob. cit. p. 113).

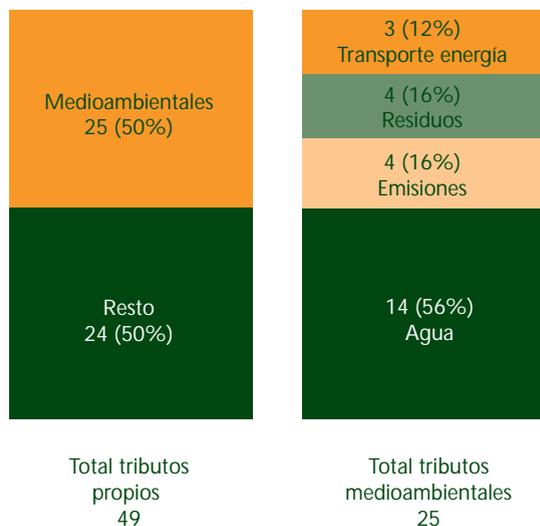
De los preceptos que se acaban de transcribir se deduce que los límites en el establecimiento de tributos propios de las Comunidades Autónomas se concretan en los siguientes:

1. Las Comunidades Autónomas **no pueden gravar hechos impositivos 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 impositivos y no de materias impositivas.
2. 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 impositivas 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 impositiva efectivamente gravada por el tributo en cuestión, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible"*.

3. Las Comunidades Autónomas no pueden gravar bienes o derechos **situados fuera** del territorio de una Comunidad Autónoma.
4. Las Comunidades Autónomas **no pueden trasladar cargas tributarias** a otras Comunidades Autónomas.
5. Las Comunidades Autónomas **no pueden impedir la libre circulación de personas, capitales, bienes o servicios**.

En la actualidad, como recoge el siguiente cuadro del Ministerio de Economía y Hacienda, los tributos medioambientales representan el 50% del total de los tributos propios. Su recaudación, según la misma fuente, se sitúa ligeramente por debajo de los 400 millones de euros. Del total de la recaudación, el 83,75% corresponde a los tributos que tienen como objeto el agua, el 11,13% a los que recaen sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente, el 4,15% a los que gravan la emisiones de gases y el 0,94% a los impuestos sobre el almacenamiento de residuos.



### C. Tributos medioambientales 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**. Aunque los tres elementos básicos de todo ecosistema, agua, suelo y aire, se explotan en nuestra Comunidad Autónoma de forma semejante que en el resto del territorio español, los responsables políticos no han anunciado la implantación de impuestos propios en materia medioambiental. **Esta situación supone una reducción de la carga impositiva en Castilla y León 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 supone para las empresas un coste añadido que puede motivar su deslocalización en busca de territorios con una menor presión fiscal.

No obstante, debe señalarse que son determinadas actividades estratégicas y con un significativo valor de su inmovilizado 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 exclusivamente a la presión fiscal de los impuestos medioambientales.

Por otra parte, debemos cuestionarnos si el establecimiento autonómico de un impuesto sobre la producción de un producto **puede afectar o no a los límites establecidos por los artículo 157.2 de la Constitución y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas**, límites que prohíben, como es conocido, 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, lo que podría ocurrir si no se compensa a los sujetos pasivos que satisfacen dicho Impuesto. En concreto, esta previsión se contempla en el artículo 17.4 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (modificada por la Ley 17/2007, de 4 de julio), que establece la posibilidad de incluir un suplemento territorial en las facturas que deben satisfacer los consumidores de energía para el caso que las actividades eléctricas o gasistas fueran gravadas con tributos de carácter autonómico o local, cuya cuota se obtuviera mediante reglas no uniformes para el conjunto del territorio nacional, al precio de la electricidad resultante del mercado de ofertas o a la tarifa se le podrá incluir un suplemento territorial, que podría ser diferente en cada Comunidad Autónoma o entidad local.

Aunque no puede desconocerse que la Sentencia del TC 168/2004, de 6 de octubre, consideró que el gravamen catalán sobre la protección civil respetaba la normativa básica del Estado sobre el sector energético, que contempla expresamente la posibilidad de incluir un suplemento territorial en las facturas para el caso de que las actividades eléctricas fueran gravadas con tributos de carácter autonómico o local, no es menos cierto que la posibilidad del suplemento nunca se ha materializado en la práctica.

La internalización del coste del Impuesto **puede atentar a la prohibición de afectar de manera efectiva a la ubicación de las empresas dentro del territorio español**. Las empresas ubicadas en las Comunidades Autónomas por motivos medioambientales la producción de electricidad tendrán que internalizar el mayor coste que supone el Impuesto, y que no pueden compensar porque no se ha fijado en el sistema retributivo del sector eléctrico el suplemento territorial. La recaudación del Impuesto analizado perjudica, por tanto, a las empresas ubicadas en dicha Comunidad Autónoma que realicen la actividad gravada. Por otra parte, aunque en la normativa vigente se ha suprimido la prohibición de repercusión del Impuesto sobre terceras personas, el procedimiento de aplicación de las tarifas eléctricas impide la recuperación neutral del coste del mismo.

Los impuestos de estas características representa, en definitiva, **un coste fijo** en la fabricación de los productos gravados, coste que no se produce en el resto del territorio nacional y que, ante la falta de repercusión efectiva a los consumidores, tiene que ser soportado por las empresas fabricantes. El citado coste minorará los rendimientos empresariales y afectará de forma negativa a la ubicación de empresas fabricantes de los productos gravados en las Comunidades Autónomas que establecen este tipo de productos.

En todo caso, **resulta complejo cuantificar la traslación a la rentabilidad final de la empresa** de los costes fiscales de los gravámenes autonómicos medioambientales, pero sí pueden afectar especialmente en las primeras instalaciones. Siendo cierto lo anterior, tampoco puede desconocerse **la necesidad de potenciar políticas incentivadoras del medio ambiente** que garanticen de forma equilibrada el desarrollo sostenible.

La decisión de medidas que puedan tomarse al respecto deben valorarse económica y socialmente en cada caso, en función de los objetivos que se pretendan conseguir y siempre que no resulten contradictorias con otras políticas de subvención o incentivadoras de las mismas actividades. Así, no se entendería, por ejemplo, el establecimiento en Castilla y León de impuestos semejantes a la anulada ecotasa de Baleares que gravaba las estancias turísticas, al impuesto de la misma Comunidad Autónoma sobre circulación de vehículos de alquiler sin conductor, o al de las instalaciones de transporte por cable de Aragón, porque los tres impuestos gravan, en definitiva, la actividad turística, actividad que como todos sabemos es potenciada desde las mismas Administraciones Públicas como uno de los motores de activación económica, particularmente en Castilla y León.

Como resumen, podemos afirmar que las empresas ubicadas en Castilla y León **no resultan gravadas en la actualidad por impuestos medioambientales**, impuestos que si soportan determinadas empresas radicadas en otras Comunidades Autónomas. Esta ausencia de impuestos propios medioambientales supone en la actualidad una medida positiva para localizar a las empresas en Castilla y León, pero nada garantiza que en el futuro no 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 la misma cantidad que se había dejado de obtener por la práctica desaparición del Impuesto sobre Sucesiones.

## D. Cuadro resumen de los impuestos medioambientales en las Comunidades Autónomas

Sin la pretensión de una relación exhaustiva, se recoge a continuación un cuadro de los principales impuestos medioambientales de las Comunidades Autónomas, subrayando los hechos imponibles, la base imponible y la recaudación de aproximada en cada Comunidad Autónoma en el ejercicio 2007 (fuente: Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas. Datos de los Presupuestos de las Comunidades Autónomas. Miles de euros).

## La experiencia comparada en materia de tributación medioambiental

### Cuadro Resumen

<p><b>Andalucía</b> Recaudación: 19.731,46 (miles euros)</p>	<p><b>Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera</b> H.I.: emisión de dióxido de carbono, óxido de nitrógeno u óxido de azufre. B.I.: carga contaminante. T.I.: progresivo en función de unidades contaminantes.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Recaudación: 16,75 millones de euros</li> </ul>	<p><b>Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales</b> H.I.: vertido a las aguas litorales que se realicen desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre. B.I.: m<sup>3</sup></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Recaudación: 3,68 millones de euros</li> </ul>	<p><b>Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos</b> H.I.: depósito de residuos radioactivos en vertederos públicos o privados. B.I.: m<sup>3</sup></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Recaudación: 13,97 millones de euros</li> </ul>	<p><b>Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos</b> H.I.: depósito de residuos peligrosos en el territorio andaluz. B.I.: peso de los residuos.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Recaudación: 1,8 millones de euros</li> </ul>
<p><b>Aragón</b> Recaudación: 18.700,00 (miles euros)</p>	<p><b>Canon de saneamiento</b> H.I.: producción de aguas residuales.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Recaudación: 24.006,50 (miles de euros)</li> </ul> <p>B.I.: volumen de agua.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Recaudación: 4,63 millones de euros</li> </ul>	<p><b>Impuesto emisión de contaminantes</b> H.I.: daño medioambiental causado por focos contaminantes. B.I.: cantidades de sustancias emitidas.</p>	<p><b>Impuesto instalaciones de transporte por cable</b> H.I.: transporte mediante tendidos de líneas o cables. B.I.: longitud de instalaciones.</p>	

Continúa

Continuación

## Cuadro Resumen

### Asturias

#### Canon de saneamiento

H.I.: consumo potencial o real de agua que pueda producir su vertido directo a través de la red de alcantarillado.

B.I.: volumen de agua.

- Recaudación: 5,43 millones de euros

#### Impuesto grandes establecimientos comerciales

H.I.: funcionamiento de grandes establecimientos comerciales.

B.I.: superficie m<sup>2</sup>

- Recaudación: 6,5 millones de euros

### Baleares

#### Canon de saneamiento de aguas

H.I.: vertido de aguas residuales a través del consumo de aguas de cualquier procedencia.

B.I.: volumen de agua.

- Recaudación: 39,35 millones de euros

### Canarias

#### Canon de vertidos

H.I.: vertidos autorizados.

B.I.: volumen de agua.

Recaudación:  
262.157,13  
(miles euros)

### Cantabria

#### Canon de saneamiento

H.I.: vertido de aguas residuales.

Continúa

Continuación

### Cuadro - Resumen

	<b>Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente</b>	<b>Canon de aducción</b>	<b>Canon de depuración</b>
<b>Castilla-La Mancha</b>			
<b>Recaudación: 20.005,000 €</b>	H.I.: instalaciones que emitan dióxido de azufre, de nitrógeno o cualquier compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno; producción termonuclear de energía eléctrica; y almacenamiento de residuos radioactivos. B.I.: cantidades emitidas de las sustancias gravadas. Tipos progresivos proporcionales. • Recaudación: 45,99 millones de euros	H.I.: abastecimiento en alta de agua. B.I.: Volumen de agua	H.I.: depuración de aguas residuales. B.I.: Volumen de agua

Continúa

## Cuadro - Resumen

<b>Cataluña</b>	<p><b>Gravamen de protección civil</b>  H.I.: • Instalaciones que produzcan sustancias peligrosas.  • Aeropuertos aeródromos.  • Presas hidráulicas.  • Centrales nucleares e instalaciones de producción y transformación de energía eléctrica.  • Instalaciones de transporte y suministro de energía eléctrica.</p> <p>B.I.: unidades de capacidades según cada instalación objeto de protección civil.  T.I.: tipos proporcionales y progresivos, en función de cada instalación.</p> <p><b>Canon sobre la disposición de residuos</b>  H.I.: disposición de residuos en las instalaciones controladas.  B.I.: tonelada de residuo.  T.I.: tipos proporcionales por tonelada de residuo.</p>	<p><b>Canon del agua</b>  H.I.: uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido puede producir...  B.I.: volumen de agua.  • Recaudación: 222,54 millones de euros</p>	<p><b>Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales</b>  H.I.: establecimientos comerciales implantados en grandes superficies.  B.I.: superficie m<sup>2</sup>.</p>
<b>Extremadura</b> Recaudación: 34.500.000 €	<p><b>Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente</b>  H.I.: titularidad de bienes afectos o vinculados a procesos productivos, prestaciones de servicio, ejecuciones de obra o realización de actividades que perturben el medio o comporten potenciales riesgos extraordinarios.  B.I.: producción bruta de electricidad extensión estructuras de transporte.</p>		
<b>Galicia</b>	<p><b>Impuesto sobre la contaminación atmosférica</b>  H.I.: emisión de azufre, nitrógeno o cualquier otro compuesto del azufre y del nitrógeno  B.I.: cantidades emitidas de las sustancias gravadas.  • Recaudación: 20,17 millones de euros</p>	<p><b>Canon de saneamiento</b>  H.I.: producción de vertidos de aguas y de productos residuales.  • Recaudación: 9,75 millones de euros</p>	

Continuación

## Cuadro - Resumen

<b>La Rioja</b>	
<b>Canon de saneamiento</b>	
Recaudación: 7.000,00 (miles euros)	H.I.: vertido de aguas residuales, puesto de manifiesto a través del consumo de agua.
<b>Madrid</b>	
<b>Impuesto sobre depósito de residuos</b>	<b>Tarifa de abastecimiento y saneamiento</b>
Recaudación: 12.000,00 (miles euros)	H.I.: la entrega de residuos en vertederos públicos o privados y el abandono de residuos en lugares no autorizados. B.I.: Volumen de residuos. • Recaudación: 16 millones de euros
<b>Murcia</b>	
<b>Canon de saneamiento</b>	<b>Cánones sobre actividades contaminantes</b>
Recaudación: 1.861,26 (miles euros)	H.I.: canon por vertido de residuos. H.I.: canon por vertidos al mar. H.I.: canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. T.I.: progresivo en función de unidades contaminantes. • Recaudación: 24,325 millones de euros
<b>Navarra</b>	
<b>Impuesto sobre Impuesto grandes establecimientos comerciales</b>	
Recaudación: 8.000.000 €	H.I.: grandes establecimientos y superficies comerciales individuales dedicados a la venta al Detalle. B.I.: superficie m <sup>2</sup> .
<b>Valencia</b>	
<b>Canon de saneamiento</b>	
Recaudación: 107,56 millones de euros	H.I.: producción de aguas residuales manifestada a través del consumo de agua. • Recaudación: 107,56 millones de euros



**Anexo 1. Normativa de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas.  
Principio de Reserva de Ley**

Comunidad Autónoma	Ley	Reglamento
Andalucía	<p>1. Ley 18/2003, de 29 noviembre (establece los llamados "impuestos ecológicos")</p> <p><a href="http://www.andalucia-junta.es/SP/AJ/CDA/Ficheros/Leyes/Ley_18-2003.pdf">http://www.andalucia-junta.es/SP/AJ/CDA/Ficheros/Leyes/Ley_18-2003.pdf</a></p>	<p><a href="http://www.juntadeandalucia.es/economia-yhacienda/servicios/normativa/d-consejeria/2004/orden12-03-04.pdf">http://www.juntadeandalucia.es/economia-yhacienda/servicios/normativa/d-consejeria/2004/orden12-03-04.pdf</a></p> <p><a href="http://www.andaluciajunta.es/portal/boletines/2004/10/aj-bojaVerPagina-2004-10/0.22938,bi%3D691709005886,00.html">http://www.andaluciajunta.es/portal/boletines/2004/10/aj-bojaVerPagina-2004-10/0.22938,bi%3D691709005886,00.html</a></p> <p><b>Desarrollo Ley: Decreto 503/2004, de 13 octubre</b></p> <p><a href="http://www.andaluciajunta.es/portal/boletines/2004/10/aj-bojaVerPagina-2004-10/0.22938,bi%3D691709005886,00.html">http://www.andaluciajunta.es/portal/boletines/2004/10/aj-bojaVerPagina-2004-10/0.22938,bi%3D691709005886,00.html</a></p> <p><a href="http://www.andaluciajunta.es/portal/boletines/2004/10/aj-bojaVerPagina-2004-10/0.22938,bi%3D691709005886,00.html">http://www.andaluciajunta.es/portal/boletines/2004/10/aj-bojaVerPagina-2004-10/0.22938,bi%3D691709005886,00.html</a></p> <p><b>Desarrollo Ley 18/2003: Orden de 12 de marzo de 2004</b></p> <p><a href="http://www.juntadeandalucia.es/economia-yhacienda/servicios/normativa/d-consejeria/2004/orden12-03-04.pdf">http://www.juntadeandalucia.es/economia-yhacienda/servicios/normativa/d-consejeria/2004/orden12-03-04.pdf</a></p>

Continúa

Comunidad Autónoma	Ley	Reglamento
<b>Aragón</b>	<p>1. Ley 6/2001 de 17 mayo. Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón <a href="http://aragon.ugt.org/mambiente/Agua/LeyGestAgua.pdf">http://aragon.ugt.org/mambiente/Agua/LeyGestAgua.pdf</a></p> <p>2. Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativa en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón <a href="http://benasque.aragob.es:443/cgi-bin/SUSC/BRSCGI?CMD=VERDOC&amp;BASE=BZHT&amp;PIECE=BOLE&amp;SEC=BUSQUEDA_AVAN-ZADA&amp;DOCN=000102707">http://benasque.aragob.es:443/cgi-bin/SUSC/BRSCGI?CMD=VERDOC&amp;BASE=BZHT&amp;PIECE=BOLE&amp;SEC=BUSQUEDA_AVAN-ZADA&amp;DOCN=000102707</a></p> <p><a href="http://benasque.aragob.es:443/cgi-bin/BRSCGI?CMD=VERDOC&amp;BASE=BOLE&amp;PIECE=BOLE&amp;DOCR=3&amp;SEC=BUSQUEDA_FECHA&amp;RNG=200&amp;SEPARADOR=@@PUBL-E=20070120">http://benasque.aragob.es:443/cgi-bin/BRSCGI?CMD=VERDOC&amp;BASE=BOLE&amp;PIECE=BOLE&amp;DOCR=3&amp;SEC=BUSQUEDA_FECHA&amp;RNG=200&amp;SEPARADOR=@@PUBL-E=20070120</a></p>	<p>Reglamento de desarrollo: Decreto 266/2001 de 6 noviembre. Aprueba el Reglamento regulador del Canon de Saneamiento de la Comunidad Autónoma de Aragón <a href="http://medioambiente.cepypearanceagon.es/files/boa%20agua.pdf">http://medioambiente.cepypearanceagon.es/files/boa%20agua.pdf</a></p> <p>Decreto de desarrollo Ley 13/2005, de aplicación de los impuestos medioambientales <a href="http://benasque.aragob.es:443/cgi-bin/BRSCGI?CMD=VERDOC&amp;BASE=BOLE&amp;PIECE=BOLE&amp;DOCR=3&amp;SEC=BUSQUEDA_FECHA&amp;RNG=200&amp;SEPARADOR=@@PUBL-E=20070120">http://benasque.aragob.es:443/cgi-bin/BRSCGI?CMD=VERDOC&amp;BASE=BOLE&amp;PIECE=BOLE&amp;DOCR=3&amp;SEC=BUSQUEDA_FECHA&amp;RNG=200&amp;SEPARADOR=@@PUBL-E=20070120</a></p>
<b>Asturias</b>	<p>1. Ley 1/1994 de 21 febrero. Regula el Abastecimiento y Saneamiento de Aguas <a href="http://www.consorcioaa.com/cmscaa/export/site/s/default/CAA/documentos/Ley_1-1994x_de_21_de_febrero.pdf">http://www.consorcioaa.com/cmscaa/export/site/s/default/CAA/documentos/Ley_1-1994x_de_21_de_febrero.pdf</a></p>	<p>• Reglamento desarrollo: Decreto 19/1998, de 23 abril. Aprueba el Reglamento de la Ley 1/1994 de 21 febrero <a href="http://www.consorcioaa.com/cmscaa/export/sites/default/CAA/documentos/RD_19-1998x_de_23_de_Abrii.pdf">http://www.consorcioaa.com/cmscaa/export/sites/default/CAA/documentos/RD_19-1998x_de_23_de_Abrii.pdf</a></p>
<b>Baleares</b>	<p>1. Ley 9/1991 de 27 noviembre. Establece y regula el canon de saneamiento de aguas <a href="http://http://www.lexureditorial.com/boe/0602/01526.htm">http://http://www.lexureditorial.com/boe/0602/01526.htm</a></p> <p>3. Derogada la ecotasa, no existen impuestos ecológicos</p>	<p>2. Decreto 132/1995 de 12 Diciembre. Aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 27 noviembre 1991, que establece y regula el canon de saneamiento <a href="http://www.sab-web.com/_pia/final/normativa/docs/200507271513470.8.A-Dec132-1995.pdf">http://www.sab-web.com/_pia/final/normativa/docs/200507271513470.8.A-Dec132-1995.pdf</a></p>

Continuación

Comunidad Autónoma	Ley	Reglamento
<b>Canarias</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo. <a href="http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/canarias/ley_5_1986.htm">http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/canarias/ley_5_1986.htm</a></li><li>2. Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas (establece el <b>canon de Aguas</b>) <a href="http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/canarias/ley_12_1990.htm">http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/canarias/ley_12_1990.htm</a></li></ol>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Reglamento de desarrollo: Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Control de Vertidos para la Protección del Dominio Público Hidráulico <a href="http://www.gobcan.es/boc/1994/104/">http://www.gobcan.es/boc/1994/104/</a></li></ul>
<b>Cantabria</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Ley de Cantabria 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria <a href="http://boc.gobcantabria.es/boc/datos/mes%202002-05-07%20086/pdf/4275-4287.pdf">http://boc.gobcantabria.es/boc/datos/mes%202002-05-07%20086/pdf/4275-4287.pdf</a></li></ol>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Reglamento de desarrollo: Decreto 24/2007, de 8 de marzo, por el que se modifica el Decreto 11/2006, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento del Régimen Económico-Financiero del Canon de Saneamiento de Cantabria <a href="http://boc.gobcantabria.es/BOC/datos/MES%202007-03/OR%202007-03-19%20055/PDF/3716-3717.pdf">http://boc.gobcantabria.es/BOC/datos/MES%202007-03/OR%202007-03-19%20055/PDF/3716-3717.pdf</a></li></ul>
<b>Castilla-La Mancha</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Ley de la C.A. de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos <a href="http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/cm-116-2005.html">http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/cm-116-2005.html</a></li></ol>	

Continúa

Continuación

Comunidad Autónoma	Ley	Reglamento
Galicia	<p><b>Impuesto sobre contaminación atmosférica</b></p> <p>Ley 12/1995 de 29 Diciembre. Impuesto sobre contaminación atmosférica</p> <p><a href="http://www.xuntaeco.es/ca/pub/tribu/pubp.htm">http://www.xuntaeco.es/ca/pub/tribu/pubp.htm</a></p> <p><b>Canon de saneamiento</b></p> <p>Ley 8/1993 de 23 Junio. Regula la Administración Hidráulica de Galicia</p> <p><a href="http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/ga-18-1993.html">http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/ga-18-1993.html</a></p>	<p>Decreto 29/2000 20 de Enero. Aprueba el Reglamento del Impuesto sobre contaminación atmosférica.</p> <p><a href="http://www.economiaefacenda.org/ca/pub/tribu/pubp1.htm">http://www.economiaefacenda.org/ca/pub/tribu/pubp1.htm</a></p> <p>Decreto 8/1999 de 21 Enero. Aprueba el Reglamento de desarrollo del Capítulo IV de la Ley 8/1993 de 23 junio, relativo al canon de saneamiento</p> <p><a href="http://www.xuntaeco.es/ca/pub/tribu/pubr1.htm">http://www.xuntaeco.es/ca/pub/tribu/pubr1.htm</a></p>
Cataluña	<p>2. Ley 16/2003, de 13 de junio, de financiación de las infraestructuras de tratamiento de residuos y del canon sobre la disposición de residuos: Canon sobre la disposición controlada de residuos municipales</p> <p><a href="http://www.agenciatributaria.es/fisterritorial/cca_a_tp/catalunya/ley_16_2003.htm">http://www.agenciatributaria.es/fisterritorial/cca_a_tp/catalunya/ley_16_2003.htm</a></p>	<p>Reglamento de desarrollo ley: Decreto 103/2000 de 6 marzo. Aprueba el Reglamento de los tributos gestionados por la Agencia Catalana del Agua.</p> <p><a href="https://www.gencat.net/diari_c/4681/06191060.htm">https://www.gencat.net/diari_c/4681/06191060.htm</a></p>
Extremadura	<p>1. Ley 8/1990 de 21 de Diciembre de Caza de Extremadura</p> <p><a href="http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/x-18-1990.html">http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/x-18-1990.html</a></p> <p>2. Decreto 2/2006 de 12 Diciembre. Impuesto sobre instalaciones que inciden en el Medio Ambiente</p> <p><a href="http://sia.juntaex.es/PDFS/doi/2006/15000/06020002.pdf">http://sia.juntaex.es/PDFS/doi/2006/15000/06020002.pdf</a></p>	

Continúa

Continuación

Comunidad Autónoma	Ley	Reglamento
<b>La Rioja</b>	Ley 19 Julio de 1994 <a href="http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/lr-15-1994.html">http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/lr-15-1994.html</a> <b>Canon de saneamiento</b> Ley 5/2000 de 25 octubre. Saneamiento y depuración de aguas residuales de La Rioja <a href="http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/lr-15-2000.html">http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/lr-15-2000.html</a>	Decreto 55/2001 de 21 diciembre. Aprueba el Reglamento de la Ley 5/2000 de 25 octubre, de saneamiento y depuración de las aguas residuales de La Rioja <a href="http://www2.larioja.org/pls/dad_user/G04.texto_integro?p_cd_i_accn=84-147929&amp;anterior=A">http://www2.larioja.org/pls/dad_user/G04.texto_integro?p_cd_i_accn=84-147929&amp;anterior=A</a>
<b>Madrid</b>	1. Ley 10/1993 de 26 de octubre sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento <a href="http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/madrid/ley_10_1993_06.htm">http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/madrid/ley_10_1993_06.htm</a> 2. Ley 6/2003 de 20 de marzo de Impuestos sobre Depósito de Residuos <a href="http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/madrid/ley_6_2003.htm">http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/madrid/ley_6_2003.htm</a>	

Continúa

Continuación

Comunidad Autónoma	Ley	Reglamento
Murcia	<p>Ley 3/2000 de 12 julio. Saneamiento y depuración de aguas residuales de la Región de Murcia e implantación del Canon de saneamiento <a href="http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/mu-13-2000.html">http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/mu-13-2000.html</a></p> <p>Ley 3/2002 de 20 de mayo. Tarifa del Canon de saneamiento <a href="http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/c-13-2000.t6.html">http://noticias.juridicas.com/base_datos/CCAA/c-13-2000.t6.html</a></p> <p><b>Cánones por contaminación</b></p> <p>Ley 1/1995 de 8 de marzo. Regula la protección del Medio Ambiente <a href="http://www.croem.es/Web/CroemWebAmbiente.nsf/0/3f5482cad583d797c1256bf30054b27f/\$FILE/LEY%20DE%20PROTECCI%C3%93N%20DEL%20MEDIO%20AMBIENTE%20DE%20LA%20REGI%C3%93N%20DE%20MURCI%E2%80%A6.pdf">http://www.croem.es/Web/CroemWebAmbiente.nsf/0/3f5482cad583d797c1256bf30054b27f/\$FILE/LEY%20DE%20PROTECCI%C3%93N%20DEL%20MEDIO%20AMBIENTE%20DE%20LA%20REGI%C3%93N%20DE%20MURCI%E2%80%A6.pdf</a></p> <p>Ley 9/2005 de 29 de Diciembre de Medidas Tributarias en materia de Tributos cedidos y Tributos Propios año 2006 <a href="http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/murcia/ley_9_2005_1_07.htm">http://www.aeat.es/fisterritorial/ccaa_tp/murcia/ley_9_2005_1_07.htm</a></p>	<p>Decreto 102/2002 de 14 junio. Aprueba el Reglamento del Régimen económico-financiero tributario, del Canon de saneamiento de la Región de Murcia <a href="http://www.croem.es/Web/CroemWebAmbiente.nsf/0/d30d370676c6545041256bff0033fc3c/\$FILE/139-2002.pdf">http://www.croem.es/Web/CroemWebAmbiente.nsf/0/d30d370676c6545041256bff0033fc3c/\$FILE/139-2002.pdf</a></p>

Continuación

Comunidad Autónoma

Ley

Reglamento

Valencia

**Canon de saneamiento**

Ley 2/1992 de 26 de marzo. Regula la evacuación, tratamiento y reutilización de aguas residuales

<http://www.mima.avec.com/leyes/L2-92.DOC>

Decreto 266/1994 de 30 diciembre. Aprueba el Reglamento de régimen económico-financiero y tributario del canon de saneamiento

[http://www.gva.es/c\\_economia/web/hacienda/Decreto266del94de30dedic.pdf](http://www.gva.es/c_economia/web/hacienda/Decreto266del94de30dedic.pdf)

Decreto 193/2001 de 18 diciembre. Modifica el Decreto 266/1994, de 30 diciembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre el régimen económico-financiero y tributario del Canon de saneamiento

**Fuente:** Ecribano López, F.: El principio de reserva de Ley en la tributación medioambiental, en Tratado de Tributación Medioambiental, vol. I, Iberdrola /Thomson-Aranzadi, 2008, p. 157-160.

## Anexo 2. Impuestos autonómicos sobre vertidos de aguas

Comunidad Autónoma	Prestación patrimonial	Entidad gestora	Fuentes normativas
<b>Andalucía</b>	Impuesto sobre vertidos a aguas litorales		Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, modificada por la Ley 3/2004, de 28 de diciembre.
<b>Aragón</b>	Canon de saneamiento	Instituto Aragonés del Agua	Ley 6/2001, de 17 de mayo, de ordenación y participación en la gestión del agua en Aragón, modificada por las Leyes 26/2001, de 28 de diciembre, 26/2003, de 30 de diciembre, 12/2004, de 29 de diciembre, y 13/2005, de 30 de diciembre.
<b>Asturias</b>	Canon de saneamiento	Junta de Saneamiento	Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas, modificada por las Leyes 18/1999, de 31 de diciembre, 4/2000, de 30 de diciembre, 14/2001, de 28 de diciembre, 15/2002, de 27 de diciembre, 6/2003, de 30 de diciembre, 6/2004, de 28 de diciembre, 7/2005, de 29 de diciembre, y 11/2006, de 27 de diciembre.
<b>Cantabria</b>	Canon de saneamiento	Medio Ambiente, Agua, Residuos y Energía de Cantabria, S.A.	Ley 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales, modificada por las Leyes 7/2004, de 27 de diciembre, 6/2005, de 26 de diciembre, 5/2006, de 25 de mayo, y 19/2006, de 26 de diciembre.
<b>Castilla-La Mancha</b>	Canon de depuración, aducción y de control de vertidos		Ley 12/2002, de 27 de junio, reguladora del ciclo integral del agua de la Comunidad de Castilla-La Mancha.
<b>Cataluña</b>	Canon del agua	Agencia Catalana del Agua	Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la legislación en materia de aguas de Cataluña, modificado por las Leyes 12/2004, de 27 de diciembre, y 21/2005, de 29 de diciembre.

Continúa

Continuación

Comunidad Autónoma	Prestación patrimonial	Entidad gestora	Fuentes normativas
<b>Galicia</b>	Canon de saneamiento	Aguas de Galicia	Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia, modificada por las Leyes 6/1994, de 29 de diciembre, 2/1998, de 8 de abril, 6/1998, de 29 de diciembre, 7/1999, de 29 de diciembre, 3/2002, de 29 de abril, 8/2003, de 23 de diciembre, y 14/2006, de 28 de diciembre.
<b>Islas Baleares</b>	Canon de saneamiento de aguas	Agencia Balear del Agua y de la Calidad Ambiental	Ley 9/1991, de 27 de noviembre, que establece y regula el canon de saneamiento de aguas, modificada por las Leyes 6/1992, de 22 de diciembre, 4/1994, de 29 de noviembre, 8/2004, de 23 de diciembre, y 13/2005, de 27 de diciembre.
<b>Islas Canarias</b>	Canon de vertidos		Ley 12/1990, de 12 de julio, de Aguas.
<b>La Rioja</b>	Canon de saneamiento	Consorcio de Aguas y Residuos	Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales, modificada por las Leyes 10/2002, de 17 de diciembre, 9/2004, de 22 de diciembre, y 11/2006, de 27 de diciembre.
<b>Madrid</b>	Canon de saneamiento		Ley 10/1993, de 26 de octubre, de vertidos industriales al sistema integral de saneamiento.
<b>Murcia</b>	Canon de saneamiento	Entidad Regional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales ESAMUR	Ley 3/2000, de 12 de julio, de saneamiento y depuración de aguas residuales de la Región de Murcia e implantación del Canon de Saneamiento, modificada por Leyes 7/2000, de 29 de diciembre; 15/2002, de 23 de diciembre; y 9/2005, de 29 de diciembre. Ley 3/2002, de 20 de mayo, de Tarifa del Canon de Saneamiento, modificada por la Ley 9/2005, de 29 de diciembre.
	Canon de vertidos al mar		Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios, modificada por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre.

Continúa

Continuación

Comunidad Autónoma	Prestación patrimonial	Entidad gestora	Fuentes normativas
Navarra	Canon de saneamiento de aguas residuales	Navarra de Infraestructuras Locales, S.A. (NILSA)	Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, de saneamiento de aguas residuales, modificada por la Ley 5/1991, de 26 de febrero.
País Vasco	Canon del agua	Agencia Vasca del Agua	Ley 1/2006, de 23 de junio, de Aguas.
Valencia	Canon de saneamiento	Entidad Pública de Saneamiento de las Aguas Residuales	Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales, modificada por las Leyes 11/2000, de 28 de diciembre, 9/2001, de 27 de diciembre, 16/2003, de 17 de diciembre, 12/2004, de 27 de diciembre, 14/2005, de 23 de diciembre, y 10/2006, de 26 de diciembre.

Fuente: Fernández Martínez, P: La fiscalidad sobre el agua, en Tratado de Tributación Medioambiental, vol. II, IBERDROLA / Thomson-Aranzadi, 2008, pp. 1237-1238.

### Anexo 3. Impuestos propios de las Comunidades Autónomas sobre el agua

#### Cantabria

Canon de saneamiento	
<b>Objeto</b>	Vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo de agua de cualquier procedencia.
<b>No sujeción</b>	Abastecimiento en alta a otros servicios públicos de distribución de agua potable.
<b>Exenciones</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uso del agua por entidades públicas para alimentación de fuentes, bocas de riego, limpieza de calles, riego de parques y jardines, campos deportivos públicos y extinción de incendios.</li> <li>• Usos agrícolas o forestales, excepto que exista contaminación especial, en naturaleza o cantidad, por abonos, pesticidas o materia orgánica. (1)</li> <li>• Uso en actividades ganaderas si disponen de instalaciones adecuadas y sin vertidos a red de alcantarillado.</li> <li>• Usos domésticos en núcleos de población que no dispongan de red de alcantarillado en funcionamiento.</li> </ul>
<b>Sujeto pasivo</b>	Consumidor de agua, tanto persona física como jurídica o entidades. Usos domésticos e industriales. (2) <u>Las entidades suministradoras son obligadas tributarias en sustitución del contribuyente.</u>
<b>Base imponible</b>	Como regla general, volumen de agua consumido o estimado (m <sup>3</sup> ). Para usos industriales puede optarse por la medición directa de la carga contaminante (concentración de cada parámetro).
<b>Cuota Tributaria</b>	Suma de un componente fijo más un componente variable: Componente fijo → 4,27 € por abonado o sujeto pasivo/año Componente variable → 0,2130 €/m <sup>3</sup> para usos domésticos y 0,2768 €/m <sup>3</sup> para usos industriales en régimen general. Si se mide la carga contaminante deben aplicarse los tipos de gravamen por unidades de concentración de cada parámetro. (3) La aplicación del canon a las industrias según carga contaminante debe tener en cuenta los coeficientes: corrector de volumen, punta, de regulación y de dilución.
<b>Destino</b>	Financiar las inversiones y gastos necesarios para la construcción, gestión, mantenimiento y explotación de las obras e instalaciones de saneamiento y depuración de aguas residuales.

#### Datos 2006

(1) Se entiende por contaminación especial aquella que supera la contaminación equivalente de una población de 200 habitantes, (1) considerando como carga contaminante media diaria de un habitante la compuesta por 30 gramos de materias en suspensión, 60 gramos de materias oxidables medidas en forma de demanda química de oxígeno, 9 gramos de nitrógeno total, y 2 gramos de fósforo total.

(2) Se entiende por usos domésticos y asimilados, los usos del agua derivados de actividades residenciales, comerciales sin almacenaje, oficinas y talleres integrados en viviendas cuyas aguas residuales sean generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas.

Se consideran usos industriales, los usos de agua derivados de actividades de producción, transformación, manipulación, reparación y almacenaje de materias primas y productos manufacturados. Los usos industriales con un consumo anual de agua inferior a los 400 m<sup>3</sup> se catalogan como domésticos, a menos que su carga contaminante sea de carácter especial.

(3) Parámetros de contaminación y tipos de gravamen

Materias en suspensión (MES): 0,2248 € por kilogramo

Demanda química de oxígeno (DQO): 0,2603 € por kilogramo

Fósforo total (P): 0,5679 € por kilogramo

Materias inhibidoras (MI): 4,4607 € por kiloequitos

Sales solubles (SOL): 3,5614 € por Siemens/cm por m<sup>3</sup>

Nitrógeno total (N): 0,2840 € por kilogramo

Incremento de temperatura (IT): 0,000047 € por °C de incremento de temperatura superior a 3°C.

## Cataluña

### Canon del agua

<b>Objeto</b>	Uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido puede producir, incluyendo los usos indirectos provenientes de aguas pluviales o escorrentías, asociados o no a un proceso productivo.
<b>Exenciones</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Consumo de agua por la ACA, las ELA y los órganos del Estado para operaciones de investigación o control, sondeos experimentales, operaciones de gestión y mejora del dominio público hidráulico.</li><li>• Consumos por los servicios públicos de extinción de incendios o hechos en situaciones de catástrofe.</li><li>• Los destinados a la prestación gratuita de servicios de alimentación de fuentes públicas, limpieza de calles y riego de parques, jardines y campos deportivos públicos.</li><li>• El abastecimiento en alta de otros servicios públicos de distribución de agua potable.</li><li>• Consumo de agua para usos agrícola, si no hay contaminación especial.</li><li>• Usos domésticos del agua en núcleos de &lt; 400 hab. de población base que no disponen de suministro domiciliario y de red de tratamiento o evacuación de aguas residuales.</li></ul>
<b>Sujeto pasivo</b>	Personas físicas o jurídicas y entidades usuarias de agua en baja, tanto si la reciben mediante entidad suministradora como si la captan a través de instalaciones propias o en régimen de concesión.  Las entidades suministradoras asumen la gestión y recaudación del canon.
<b>Base imponible</b>	Como regla general, volumen de agua consumido o estimado (m <sup>3</sup> ). Mínimos de facturación: <ul style="list-style-type: none"><li>• 6 m<sup>3</sup> por usuario y mes.</li><li>• 3 m<sup>3</sup> por plaza y mes para los establecimientos hoteleros.</li><li>• 3 m<sup>3</sup> por unidad de acampada y mes para los establecimientos de camping.</li></ul>
<b>Cuota tributaria</b>	Resulta de la aplicación a la base imponible del tipo de gravamen calculado.
<b>Usos domésticos</b>	hasta 100 litros por persona y día: 0,3287 €/m <sup>3</sup> de 100 a 200 litros por persona y día: 0,3448 €/m <sup>3</sup> x 2 más de 200 litros por persona y día: 0,3448 €/m <sup>3</sup> x 5 Para tener presente la carga contaminante se aplica un coeficiente de concentración demográfica. (1)
<b>Usos industriales y asimilables</b>	El tipo en €/m <sup>3</sup> aplicable sobre la base imponible resulta de la suma de un tipo general, correspondiente al uso, y de un tipo específico, correspondiente a la contaminación. (2) Siendo: tipo general = 0,1091 €/m <sup>3</sup> tipo específico (no individualizado) = 0,4277 €/m <sup>3</sup> tipos de los parámetros: MES (0,3305 €/kg); MO (0,6611 €/kg); SOL (5,2892 €/Sm <sup>3</sup> /cm; MI (7,8408 €/kequitox); Nitrógeno (0,5019 €/kg); Fósforo (1,0039 €/kg). Para cálculo individualizado.  El tipo de gravamen general debe afectarse de los coeficientes según el volumen de agua consumida. (3)

Continúa

Continuación

## Canon del agua

<b>Destino</b>	Recaudación afectada a la prevención en origen de la contaminación y la recuperación y el mantenimiento de los caudales ecológicos; dotación de los gastos de inversión y de explotación de las infraestructuras objeto de la planificación hidrológica.
----------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Datos 2006.

- (1) Se aplica un coeficiente de concentración demográfica 1 a los usuarios domésticos cuyas aguas residuales sean vertidas a un sistema de saneamiento público.

En la fijación del tipo de gravamen aplicable a la utilización de agua para usos domésticos, se utilizan, para tener presente la carga contaminante, los coeficientes de concentración demográfica siguientes:

Coeficiente de concentración demográfica

**Municipio/población base**

Hasta 2.000 habitantes: 0,662

Entre 2.001 y 10.000 habitantes: 0,819

Entre 10.001 y 50.000 habitantes: 0,978

Más de 50.000 habitantes: 1

El coeficiente establecido por el apartado 4 se aplica a partir del día primero del año siguiente al de la entrada en funcionamiento del Servicio de Saneamiento, y se alcanza gradualmente en un plazo de dos o cuatro años, según si la población base del municipio es de entre 2.001 y 10.000, o inferior a 2.000 habitantes.

- (2) El cálculo de la tarifa individualizada basada en la carga contaminante corresponde a la expresión siguiente:

$$P = [i (C_i \times P_{ui} \times C_{pi} \times K_{si} \times K_{di}) \times K_a \times F] \times K_r$$

Donde:

P: es el precio.

C: es la concentración de cada uno de los parámetros de contaminación establecidos.

Pu: es el precio unitario para cada uno de los parámetros de contaminación establecidos.

Cp: es el coeficiente punta de cada parámetro.

Ks: es el coeficiente de salinidad.

Kd: es el coeficiente de dilución.

Ka: es el coeficiente de vertido a sistema.

F: es el coeficiente de fertirrigación.

Kr: es el coeficiente corrector de volumen.

(3) Volumen de agua	Coeficiente
hasta 50.000 m <sup>3</sup> /año	1 (en el 2005 y siguientes)
50.001 a 500.000	0,6 (2005); 0,7 (2006); 0,8 (2007); 0,9 (2008); 1 (años sucesivos)
500.001 a 5.000.000	0,3 (2005); 0,5 (2006); 0,7 (2007); 0,9 (2008); 1 (años sucesivos)
5.000.001 a 10.000.000	0,2 (2005); 0,4 (2006); 0,6 (2007); 0,8 (2008); 1 (años sucesivos)
más de 10.000.000 m <sup>3</sup> /año	0,2 (2005); 0,4 (2006); 0,6 (2007); 0,8 (2008); 1 (años sucesivos)

## Galicia

### Canon de saneamiento

<b>Objeto</b>	Producción de vertidos de aguas y de productos residuales, realizados directa o indirectamente. Derivado del consumo o uso potencial o real de agua de cualquier procedencia. (1)
<b>Exenciones</b>	Usos del agua para: <ul style="list-style-type: none"><li>• Suministro en alta a servicios públicos de distribución de agua potable.</li><li>• Alimentación de fuentes públicas o monumentales, bocas de riego y extinción incendios.</li><li>• Utilización del agua para el uso de riego agrícola.</li><li>• Usos domésticos en los núcleos de población que no dispongan de alcantarillado, mientras éste no entre en funcionamiento.</li><li>• Consumo de agua para usos domésticos en núcleos con población de derecho &lt; 2.000 habitantes. Este límite puede ser variado anualmente en la Ley de presupuestos de la CA.</li></ul>
<b>Sujeto pasivo</b>	Personas físicas o jurídicas y entidades que realicen cualquier consumo o vertido de agua. Son sustitutos del contribuyente las entidades suministradoras en baja de agua.
<b>Base imponible</b>	En general, es el volumen de agua consumida o utilizada en el período considerado. Puede consistir en la contaminación efectivamente producida o estimada, cuando la administración de oficio o a instancia del sujeto pasivo opte por la medida de las emisiones. En este caso, se consideran los parámetros siguientes: materias en suspensión (kg); sales solubles (S/cm.m <sup>3</sup> ); materias oxidables (kg); metales (kg equimetal; materias inhibidoras (equitox).
<b>Cuota tributaria</b>	Resultado de aplicar a la base imponible la tarifa correspondiente según el uso. (2) Usos domésticos: 0,197 €/m <sup>3</sup> Usos industriales: <ul style="list-style-type: none"><li>• tipo general por volumen € 0,330 €/m<sup>3</sup></li><li>• MES → 0,193 €/kg</li><li>• SOL → 3,106 €/S/cm.m<sup>3</sup></li><li>• MO → 0,387 €/kg</li><li>• MT → 8,726 €/kg equimetal</li><li>• MI → 0,040 €/equitox</li></ul>
<b>Deducciones</b>	Se establece una deducción del 50% de la cuota tributaria para los usos domésticos del agua de las familias numerosas que acrediten formalmente tal condición.
<b>Destino</b>	Financiación de gastos de inversión y de explotación de infraestructuras de evacuación en alta y de tratamiento de aguas residuales.

Datos 2006.

(1) Se entiende por usos industriales o asimilados del agua los efectuados por los usuarios, cuando el consumo anual sea igual o superior a 3.000 m<sup>3</sup> o, cuando siendo inferior, origine contaminación de carácter especial en su naturaleza o en su cantidad. Se considera producida tal contaminación cuando la misma sea superior a la equivalente a una población de 200 habitantes. Los usos domésticos son todos aquellos supuestos de utilización del agua que no tengan la consideración de industriales o asimilados.

Se fija como cantidad de contaminación diaria equivalente a un habitante: 90 gr de MES y 57 gr de MO.

(2) Posibles modificaciones de la cuota:

En los usos domésticos, la Ley de presupuestos puede fijar coeficientes de concentración demográfica que afecten al tipo de gravamen, según la población total y su grado de dispersión en cada municipio.

En los vertidos al mar efectuados mediante instalaciones de saneamiento privadas, el tipo de gravamen aplicable a los parámetros de contaminación se corrige por un coeficiente de dilución.

En los usos industriales y asimilados, la cuota puede venir modificada por un coeficiente corrector de volumen igual a la relación existente entre el caudal de agua vertida y el caudal suministrado o utilizado.

## La Rioja

## Canon de saneamiento

<b>Objeto</b>	Vertido de aguas residuales al medio ambiente, manifestado a través del consumo de aguas de cualquier procedencia, realizado directamente o a redes de alcantarillado.
<b>No sujeción</b>	Usos del agua para: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Suministro en alta a servicios públicos de distribución de agua potable.</li> <li>• Consumo de agua de aljibes u otro tipo de depósitos que no se nutran de captaciones propias, sino de suministros que ya hubiesen devengado el canon.</li> <li>• El consumo de agua de boca comercializada en envases de menos de 100 litros.</li> </ul>
<b>Exenciones</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consumos de agua por entidades públicas para riego de parques y jardines públicos, limpieza de vías públicas, extinción de incendios y alimentación de fuentes públicas.</li> <li>• Consumo de agua para riego agrícola.</li> <li>• Uso del agua en actividades ganaderas y de acuicultura, si disponen de instalaciones adecuadas y no se generan vertidos a la red de alcantarillado.</li> <li>• Autoconsumo de los servicios de suministro de agua potable y de depuración de aguas residuales.</li> </ul>
<b>Sujeto pasivo</b>	<p>Persona física o jurídica y entidades que sean titulares del contrato de suministro de agua, quien la adquiera para su consumo directo o sea titular de aprovechamientos de agua o propietario de instalaciones de recogida de aguas pluviales para su propio consumo.</p> <p>Son sustitutos del contribuyente las entidades suministradoras de agua.</p>
<b>Base imponible</b>	<p>En general, es el volumen de agua consumida o utilizada en el período considerado (m<sup>3</sup>).</p> <p>En el caso de usuarios no domésticos se tendrá en cuenta, además, la carga contaminante del vertido, así como el volumen de vertido cuando por razón de la actividad exista una diferencia superior a 1.000 m<sup>3</sup> anuales y represente más de un 10% del agua consumida.</p>
<b>Cuota tributaria</b>	<p>Resultado de aplicar a la base imponible la tarifa correspondiente según el uso.</p> <p>Usos domésticos: 0,32 €/m<sup>3</sup></p> <p>Usos no domésticos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tipo por volumen (consumido o en su caso vertido) 0,32 €/m<sup>3</sup></li> <li>• además se tendrá en cuenta la carga contaminante en los siguientes términos:  <math display="block">I = 0,26 * Q (K1 * SS / Sso + K2 * DQO / DQOo + k3 * C/Co) (1)</math> </li> </ul>
<b>Destino</b>	Financiación de gastos de mantenimiento y explotación de los servicios de saneamiento y depuración y los derivados del control de vertidos; actuaciones de interés general.

Datos 2006.

(1) I es el importe del canon.

Q es el volumen consumido en el período de facturación, en metros cúbicos, o el vertido, cuando por razón de la actividad y así se acredite, sea inferior al consumido.

SS, sólidos en suspensión presentes en el vertido (mg/l).

Sso, sólidos en suspensión estándar de un agua residual doméstica (mg/l). Inicialmente se empleará el valor de 220 mg/l.

DQO, demanda química de oxígeno del vertido (mg/l).

DQOo, demanda química de oxígeno estándar del agua residual doméstica (mg/l). Inicialmente se empleará el valor de 500 mg/l.

C, conductividad del agua residual vertida (µS/cm).

Co, conductividad estándar de un agua residual doméstica local (µS/cm). Inicialmente se empleará el valor de conductividad de agua potable suministrada, incrementada en 400 µS/cm.

K1, K2 y K3 son tres valores que se establecen teniendo en cuenta la incidencia en los costes de depuración de la eliminación de sustancias sólidas, materias oxidables y resto de componentes, respectivamente, y que se fijan en K1 = 0,276, K2 = 0,458 y K3 = 0,266.

## Madrid

### Tarifas por depuración de aguas residuales

<b>Objeto</b>	Regular los vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento para proteger el medio ambiente y la salud de las personas.
<b>Sujeto pasivo</b>	Usuarios domésticos e industriales del agua. (1)
<b>Cuota tributaria</b>	<p>La tarifa de depuración consta de una parte fija o cuota de servicio y de otra variable que depende del caudal de agua consumida y de la contaminación vertida.</p> <p>Cuota de servicio:</p> <p>Para usos domésticos o asimilados, el importe trimestral es <math>P1 \times N</math> siendo <math>P1</math> un coeficiente fijo (€) y <math>N</math> el nº de viviendas conectadas a la acometida;</p> <p>Para usos industriales el importe trimestral es <math>P2 \times (\text{diám. al cuadrado} + 5 \times \text{diám.})</math> siendo <math>P2</math> un coeficiente fijo (€) y diám. es el diámetro del contador en milímetros.</p> <p>Parte variable:</p> <p>Para usos domésticos o asimilados <math>P3 \times Q</math> siendo <math>P3</math> un coeficiente fijo (€) y <math>Q</math> la suma de caudales de abastecimiento y autoabastecimiento expresados en <math>\text{m}^3</math>.</p> <p>Para usos industriales <math>P3 \times Q \times K</math> siendo <math>K</math> un coeficiente en función del índice de contaminación representativo de la contaminación líquida industrial. (2)</p>

Datos 2006.

(1) Se consideran usos domésticos o asimilados los vertidos líquidos procedentes de:

- Los consumos de agua para usos domésticos propiamente dichos.
- Los consumos de agua de instalaciones industriales que no superen un caudal conjunto de abastecimiento y autoabastecimiento de  $3.500 \text{ m}^3/\text{año}$ .
- Los consumos de agua de instalaciones industriales cuyo caudal conjunto de abastecimiento y autoabastecimiento se halle entre  $2.500$  y  $22.000 \text{ m}^3/\text{año}$ , siempre que su actividad industrial en términos CNAE no esté incluida en el Anexo 3 de la Ley 10/1993, de 26 de octubre.

Se considerarán usos industriales los vertidos líquidos procedentes de:

- Los consumos de agua derivados de las instalaciones industriales, cuyo caudal conjunto de abastecimiento y autoabastecimiento supere los  $22.000 \text{ m}^3/\text{año}$ .
- Los consumos de agua enumerados en el punto anterior 2.1 apartado c), cuando su actividad industrial se halle incluida en la referencia CNAE del mencionado Anexo 3 de la Ley 10/1993, de 26 de octubre.

(2) El índice representativo de la contaminación de un vertido se calculará mediante la fórmula:

$$I = DQO + 1,65 \times DBO5 + 1,10 \times SS$$

Siendo  $DQO$  un parámetro representativo de la demanda química de oxígeno, expresada en kilogramos de oxígeno por  $\text{m}^3$  vertido,  $DBO5$  es otro parámetro representativo de la demanda bioquímica de oxígeno a los 5 días, expresada en kg de oxígeno por  $\text{m}^3$  vertido y  $SS$  son los sólidos en suspensión, expresados en kg por  $\text{m}^3$  vertido.

El coeficiente  $K$ , que pondera el término variable de la fórmula tarifaria aplicable a los vertidos industriales, se determinará para cada usuario por redondeo del índice  $I$  correspondiente a su vertido. El valor mínimo aplicable de  $K$  es de  $I$ .

## Murcia

## Canon de saneamiento

<b>Objeto</b>	Producción de aguas residuales, generadas por el metabolismo humano, la actividad doméstica, pecuaria, comercial o industrial que realicen su vertido final a una red municipal de saneamiento, o sistema general de colectores públicos, manifestada a través del consumo medido o estimado de agua de cualquier procedencia.
<b>Exenciones</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consumos de agua efectuados para sofocar incendios o para regar parques y jardines.</li> <li>• Alimentación de agua para fuentes públicas ornamentales.</li> <li>• Suministro de agua en alta que posteriormente será distribuido para su consumo.</li> </ul>
<b>Sujeto pasivo</b>	<p>Personas físicas o jurídicas y entidades que son titulares del contrato de suministro de agua, quienes adquieren agua para su consumo directo o sean titulares de aprovechamientos o propietarios de instalaciones de recogida de agua, pluvial para su autoconsumo.</p> <p>Son sustitutos de los contribuyentes las entidades suministradoras.</p>
<b>Base imponible</b>	Volumen de agua consumida (m <sup>3</sup> ) para usos domésticos o no domésticos, sea cual sea la fuente de suministro. (1)
<b>Cuota tributaria</b>	<p>Para usos domésticos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuota de servicio → 26,70 €/abonado/año</li> <li>• Cuota de consumo → 0,22 €/m<sup>3</sup></li> </ul> <p>Para usos no domésticos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuota de consumo → 0,27 €/m<sup>3</sup></li> <li>• Cuota de servicio → según tramos de metros cúbicos (2)</li> </ul> <p>Los componentes de la tarifa podrán ser incrementados o disminuidos en función del coeficiente corrector que se establezca por aplicación de los resultados de la declaración de carga contaminante, no siendo inferiores a 0,1 ni superiores a 8.</p>
<b>Bonificaciones</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 50% sobre las cuotas por usos domésticos en aquellas aglomeraciones urbanas que no cuenten con sistemas de depuración en servicio, en ejecución, o con proyecto técnico o pliego de bases técnicas para la licitación, aprobados por la consejería competente.</li> <li>• 50% sobre el importe del canon para aquellos vertidos que se realicen a redes públicas de alcantarillado de aguas no residuales procedentes de actividades de achique de sótanos.</li> </ul>

Datos 2006.

(1) Se entiende por usos domésticos los consumos de agua realizados en viviendas que den lugar a aguas residuales generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas.

Se entiende por usos no domésticos, los consumos no efectuados desde viviendas o realizados desde locales y establecimientos utilizados para efectuar cualquier actividad pecuaria, comercial o industrial o de servicios.

(2) < 1.501 m<sup>3</sup>/año: 27,00 euros/abonado/año

De 1.501 a 2.500 m<sup>3</sup>/año: 66,00 euros/abonado/año

De 2.501 a 4.000 m<sup>3</sup>/año: 102,00 euros/abonado/año

De 4.001 a 6.700 m<sup>3</sup>/año: 168,00 euros/abonado/año

De 6.701 a 10.000 m<sup>3</sup>/año: 258,00 euros/abonado/año

De 10.001 a 18.500 m<sup>3</sup>/año: 444,00 euros/abonado/año

De 18.501 a 37.500 m<sup>3</sup>/año: 828,00 euros/abonado/año

De 37.001 a 65.000 m<sup>3</sup>/año: 1.608,00 euros/abonado/año

De 65.001 a 100.000 m<sup>3</sup>/año: 2.550,00 euros/abonado/año

De 100.001 a 200.000 m<sup>3</sup>/año: 4.242,00 euros/abonado/año

De 200.001 a 400.000 m<sup>3</sup>/año: 6.756,00 euros/abonado/año

> 400.001 m<sup>3</sup>/año: 10.398,00 euros/abonado/año

## Valencia

### Canon de saneamiento

<b>Objeto</b>	Producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia
<b>Exenciones</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Consumo de agua para uso doméstico en municipios cuya población de derecho, unida, en su caso, a la ponderada de concentración estacional, sea &lt; 500 hab. También el de los núcleos de población separada en las mismas circunstancias de población señaladas.</li><li>• Consumo de agua efectuado para sofocar incendios.</li><li>• Consumo de agua para riego de campos deportivos, parques y jardines públicos.</li><li>• Consumo de agua para alimentación de fuentes de titularidad pública.</li><li>• Consumo de agua para su posterior abastecimiento en alta.</li><li>• Consumos en el ámbito de gestión de instalaciones que financia la Entidad de saneamiento.</li></ul>
<b>Sujeto pasivo</b>	Personas físicas o jurídicas y entidades que realicen cualquier consumo de agua gravado. Son sustitutos de los contribuyentes las entidades suministradoras.
<b>Cuota tributaria</b>	Se integra por la suma de las cuotas de servicio y de consumo, diferenciando los usos domésticos de los industriales. En los usos industriales, la cuota resultante se determina por aplicación a las cuotas de servicio y de consumo del coeficiente corrector.
<b>Bonificaciones</b>	Del 45% de la cuota de consumo del canon, en la parte que grave consumos procedentes de agua tratada en instalaciones públicas de saneamiento, suministrada por la Entidad Pública de saneamiento de la Comunidad Valenciana a los establecimientos industriales con actividad en los epígrafes B, C, D o E del CNAE'93. Del 50% por usos domésticos en municipios sin sistemas de depuración en servicio.

**Fuente:** Durán Cabré, J. M.<sup>º</sup> y Gispert Grosa, C.: La tributación ambiental en España: situación actual, en Tratado de Tributación Medioambiental, vol. II, Iberdrola/Thomson-Aranzadi, 2008, pp. 1399-1410.

## Anexo 4. Experiencia comparada en materia de tributación medioambiental

### I. La experiencia comparada en materia de tributación medioambiental

Cuadro Resumen			
<b>Andalucía</b> <b>Recaudación:</b> <b>19.731,46</b> <b>(miles euros)</b>	<b>Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera</b> H.I.: emisión de dióxido de carbono, óxido de nitrógeno u óxido de azufre. B.I.: carga contaminante. T.I.: progresivo en función de unidades contaminantes. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Recaudación:</b> 16,75 millones de euros</li> </ul>	<b>Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales</b> H.I.: vertido a las aguas litorales que se realicen desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre. B.I.: m <sup>3</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Recaudación:</b> 3,68 millones de euros</li> </ul>	<b>Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos</b> H.I.: depósito de residuos radioactivos en vertederos públicos o privados. B.I.: m <sup>3</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Recaudación:</b> 13,97 millones de euros</li> </ul>
<b>Aragón</b> <b>Recaudación:</b> <b>18.700,00</b> <b>(miles euros)</b>	<b>Canon de saneamiento</b> H.I.: producción de aguas residuales. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Recaudación:</b> 24.006,50 (miles de euros)</li> </ul> B.I.: volumen de agua. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Recaudación:</b> 4,63 millones de euros</li> </ul>	<b>Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos</b> H.I.: depósito de residuos peligrosos en el territorio andaluz. B.I.: peso de los residuos. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Recaudación:</b> 1,8 millones de euros</li> </ul>	<b>Impuesto instalaciones de transporte por cable</b> H.I.: transporte mediante tendidos de líneas o cables. B.I.: longitud de instalaciones.

Continúa

Continuación

## Cuadro Resumen

### Asturias

#### Canon de saneamiento

H.I.: consumo potencial o real de agua que pueda producir su vertido directo a través de la red de alcantarillado.

B.I.: volumen de agua.

- Recaudación: 5,43 millones de euros

#### Impuesto grandes establecimientos comerciales

H.I.: funcionamiento de grandes establecimientos comerciales.

B.I.: superficie m<sup>2</sup>

- Recaudación: 6,5 millones de euros

### Baleares

#### Canon de saneamiento de aguas

H.I.: vertido de aguas residuales a través del consumo de aguas de cualquier procedencia.

B.I.: volumen de agua.

- Recaudación: 39,35 millones de euros

### Canarias

#### Canon de vertidos

H.I.: vertidos autorizados.

B.I.: volumen de agua.

Recaudación:  
262.157,13  
(miles euros)

### Cantabria

#### Canon de saneamiento

H.I.: vertido de aguas residuales.

Continúa

Continuación

### Cuadro - Resumen

	<b>Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente</b>	<b>Canon de aducción</b>	<b>Canon de depuración</b>
<b>Castilla-La Mancha</b>			
<b>Recaudación: 20.005,000 €</b>	H.I.: instalaciones que emitan dióxido de azufre, de nitrógeno o cualquier compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno; producción termonuclear de energía eléctrica; y almacenamiento de residuos radioactivos. B.I.: cantidades emitidas de las sustancias gravadas. Tipos progresivos proporcionales. • Recaudación: 45,99 millones de euros	H.I.: abastecimiento en alta de agua. B.I.: Volumen de agua	H.I.: depuración de aguas residuales. B.I.: Volumen de agua

Continúa

## Cuadro - Resumen

Cataluña	Gravamen de protección civil	Canon del agua	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	<p>H.I.: Instalaciones que produzcan sustancias peligrosas.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aeropuertos aeródromos.</li> <li>• Presas hidráulicas.</li> <li>• Centrales nucleares e instalaciones de producción y transformación de energía eléctrica.</li> <li>• Instalaciones de transporte y suministro de energía eléctrica.</li> </ul> <p>B.I.: unidades de capacidades según cada instalación objeto de protección civil.</p> <p>T.I.: tipos proporcionales y progresivos, en función de cada instalación.</p>	<p>H.I.: uso real o potencial del agua y la contaminación que su vertido puede producir...</p> <p>B.I.: volumen de agua.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Recaudación: 222,54 millones de euros</li> </ul>	<p>H.I.: establecimientos comerciales implantados en grandes superficies.</p> <p>B.I.: superficie m<sup>2</sup>.</p>
Extremadura	<p><b>Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente</b></p> <p>H.I.: titularidad de bienes afectos o vinculados a procesos productivos, prestaciones de servicio, ejecuciones de obra o realización de actividades que perturben el medio o comporten potenciales riesgos extraordinarios.</p> <p>B.I.: producción bruta de electricidad extensión estructuras de transporte.</p>		
Recaudación:	34.500.000 €		
Galicia	<p><b>Impuesto sobre la contaminación atmosférica</b></p> <p>H.I.: emisión de azufre, nitrógeno o cualquier otro compuesto del azufre y del nitrógeno</p> <p>B.I.: cantidades emitidas de las sustancias gravadas.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Recaudación: 20,17 millones de euros</li> </ul>	<p><b>Canon de saneamiento</b></p> <p>H.I.: producción de vertidos de aguas y de productos residuales.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Recaudación: 9,75 millones de euros</li> </ul>	

## Cuadro - Resumen

<b>La Rioja</b>	<b>Canon de saneamiento</b>	
Recaudación: 7.000,00 (miles euros)	H.I.: vertido de aguas residuales, puesto de manifiesto a través del consumo de agua.	
<b>Madrid</b>	<b>Impuesto sobre depósito de residuos</b>	<b>Tarifa de abastecimiento y saneamiento</b>
Recaudación: 12.000,00 (miles euros)	H.I.: la entrega de residuos en vertederos públicos o privados y el abandono de residuos en lugares no autorizados. B.I.: Volumen de residuos. • Recaudación: 16 millones de euros	H.I.: servicios de aducción, distribución, alcantarillado y depuración de aguas. • Recaudación: 0,832 millones de euros
<b>Murcia</b>	<b>Canon de saneamiento</b>	<b>Cánones sobre actividades contaminantes</b>
Recaudación: 1.861,26 (miles euros)	H.I.: producción de aguas residuales	H.I.: canon por vertido de residuos. H.I.: canon por vertidos al mar. H.I.: canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. T.I: progresivo en función de unidades contaminantes. • Recaudación: 24,325 millones de euros
<b>Navarra</b>	<b>Impuesto sobre impuesto grandes establecimientos comerciales</b>	
Recaudación: 8.000.000 €	H.I.: grandes establecimientos y superficies comerciales individuales dedicados a la venta al Detalle. B.I.: superficie m².	
<b>Valencia</b>	<b>Canon de saneamiento</b>	
	H.I.: producción de aguas residuales manifestada a través del consumo de agua. • Recaudación: 107,56 millones de euros	

## Andalucía

### Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas

Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria

### Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos

Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas

### Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera

Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas

### Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales

Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas

### Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos

Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas

## Aragón

### Canon de saneamiento

Ley 6/2001, de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón

### Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable

Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

### Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera

Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

### Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta

Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

## Principado de Asturias

### Canon de saneamiento

Ley 1/1994, de 21 de febrero, sobre abastecimiento y saneamiento de aguas en el Principado de Asturias

### Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas

Ley 4/1989, de 21 de julio, de ordenación agraria y desarrollo rural

### Impuesto sobre el Juego del Bingo

Ley 2/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el juego del bingo

### Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales

Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales

### Recargo sobre el IAE

Ley 9/1991, de 30 de diciembre, por la que se establece un recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas

*Continúa*

Continuación

## Illes Balears

### Canon de saneamiento

Ley 9/1991, de 27 de noviembre, reguladora del canon de saneamiento de aguas

### Impuesto sobre los Premios del Juego del Bingo

Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre Tributación de los Juegos de Suerte, Envite o Azar de las Baleares

## Canarias

### Canon de aguas

- Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas (BOC nº 94, de 27 de julio de 1990 y corrección de errores. (BOC nº 133, de 24 de octubre de 1990)
- Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Control de Vertidos para la Protección del Dominio Público Hidráulico (BOC nº 104, de 24 de agosto de 1994)

### Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo

Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo

## Cantabria

### Canon de saneamiento

Ley de Cantabria 2/2002, de 29 de abril, de Saneamiento y Depuración de las Aguas Residuales de la Comunidad Autónoma de Cantabria  
Formato Adobe PDF (107 Kbytes)

### Recargo sobre el IAE

Ley 2/1992, de 26 de febrero, por la que se establece el Recargo provincial sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas

## Castilla-La Mancha

### Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente

Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos

Continúa

## Cataluña

### Canon del agua y exacciones

Decreto Legislativo 3/2003, de 4 de noviembre, por el que se aprueba un texto refundido de la legislación en materia de aguas - DOGC 21/11/2003

### Canon sobre la deposición controlada de los residuos municipales

Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (DOGC nº 5175, de 17 de julio de 2008)

### Canon sobre la incineración de los residuos municipales

Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (DOGC nº 5175, de 17 de julio de 2008)

### Canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción

Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (DOGC nº 5175, de 17 de julio de 2008)

### Gravamen de Protección Civil

Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña

### Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales

Ley 16/2000, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales

## Extremadura

### Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos

Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, de 23 de diciembre de 2006)

### Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito

Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, de 23 de diciembre de 2006).

### Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente

Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, de 23 de diciembre de 2006).

### Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas

Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios (DOE nº 150, de 23 de diciembre de 2006).

Continúa

Continuación

## Galicia

### Canon de Saneamiento

Ley 8/1993, de 23 de junio, reguladora de la Administración Hidráulica de Galicia

### Impuesto sobre el Juego del Bingo

Ley 7/1991, de 19 de junio, de tributación sobre el juego

### Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica

Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica

## Comunidad de Madrid

### Tarifa de depuración de aguas residuales

Ley 10/1993, de 26 de octubre, sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento

### Impuesto sobre los premios del bingo

Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de Tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar ha sido derogado por la disposición derogatoria única de la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOCM 28 de diciembre de 2007)

### Impuesto sobre la modalidad de juegos colectivos de dinero y azar simultáneos.

Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de Tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar ha sido derogado por la disposición derogatoria única de la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOCM 28 de diciembre de 2007)

### Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados

Ley 3/2000, de 8 de mayo, de Medidas Urgentes Fiscales y Administrativas sobre los Juegos de Suerte, Envite y Azar y Apuestas en la Comunidad de Madrid

### Impuesto sobre Depósito de Residuos

Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos

### Recargo sobre el IAE

Ley 16/1991, de 18 de diciembre, del recargo de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Actividades Económicas

Continúa

## Región de Murcia

### Canon de saneamiento

- Ley 3/2000, de 12 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales de la Región de Murcia e Implantación del Canon de Saneamiento
- Ley 3/2002, de 20 de mayo, de Tarifa del Canon de Saneamiento  
Adobe PDF (85 Kb)

### Impuesto sobre los premios del juego del bingo

Ley 12/1984, de 27 diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar

### Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia

Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006

### Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales

Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006

### Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera

Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006

### Recargo sobre el IAE

- Ley 4/1991, de 26 de diciembre, de establecimiento y fijación del recargo sobre el Impuesto de Actividades Económicas
- Ley 2/1992, de 28 de julio, de fijación de la cuantía del recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

## La Rioja

### Canon de saneamiento

Ley 5/2000, de 25 de octubre, de saneamiento y depuración de aguas residuales de La Rioja

### Recargo sobre el IAE

Ley 5/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2008.

## Comunitat Valenciana

### Canon de saneamiento

Ley 2/1992, de 26 de marzo, de saneamiento de las aguas residuales de la Comunidad Valenciana

### Recargo sobre la Tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar

Ley 14/1985, de 27 de diciembre, de Tributación de los Juegos de Azar

Fuente: aeat.es, 2008.







