

# **IDENTIFICACIÓN CALIFICACIÓN Y SOLUCIÓN JURÍDICA DE SITUACIONES TRIBUTARIAS**

**Trabajo Fin de Grado Administración y Dirección de Empresas**

**Autor: Ignacio Zaragoza Torres**

## **INTRODUCCIÓN**

El trabajo pretende identificar y calificar diversas situaciones que, en el ámbito tributario, se le plantean a varios sujetos.

Determinar las obligaciones fiscales de cada uno de los sujetos mencionados en el supuesto, incluyendo los trabajadores, y con respecto a todos los tributos, para lo cual, utilizando la normativa vigente que se nombra en el siguiente apartado, se analizarán anualmente, las obligaciones tributarias de los distintos sujetos pasivos, así como las distintas cuestiones planteadas para cada ejercicio fiscal.

## **NORMATIVA APLICADA**

### **Ley General Tributaria (LGT, Ley 58/2003)**

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE, 18-diciembre-2003)

### **Ley del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (LIRPF, Ley 35/2006)**

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE, 29-noviembre-2006)

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (BOE, 31-marzo-2007)

### **Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, Ley 37/1992)**

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 29-diciembre-1992)

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE, 31-diciembre-1992)

Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOE, 29-noviembre-2003)

Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOE, 14-abril-2007)

Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 29-noviembre-2011)

Orden HAP/637/2012, de 20 de marzo, por la que se reducen para 2011 y 2012 los módulos aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia. (BOE, 31-marzo-2012)

### **Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS, RDL 4/2004)**

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE, 11-marzo-2004)

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOE, 06-agosto-2004)

### **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE RD 243/1995)**

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. (BOE, 09-marzo-2004)

Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto. (BOE, 08-marzo-1995)

Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 840 de Declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. (BOE, 18-septiembre-2003)

Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. (BOE, 29-septiembre-1990)

### **Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITP, RDL 1/1993)**

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

### **Ley de Sociedades de Capital (LSC, RDL 1/2010)**

### **Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI, RD 1065/2007)**

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 los procedimientos de aplicación de los tributos. (BOE, 05-septiembre-2007)

## **Código Civil (CC)**

Código Civil (Real Decreto de 24 de julio, de 1885)

## **Código Comercio (CCom)**

Código de Comercio de 1885. (RD 22-8-1885)

## **Ordenanza Reguladora del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras Ayuntamiento de Cartagena**

## **Tasas por Utilización Privativa o Aprovechamiento Especial de Dominio Público Ayuntamiento de Cartagena**

## **MODELO-036/037. Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores**

Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria (BOE, 30-diciembre-2008)

Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. (BOE, 10-mayo-2007)

## **MODELO-100. Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Orden HAP/638/2012, de 26 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2011, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos. (BOE, 31-marzo-2012)

## **MODELO-111. Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta**

Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, por la que se aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria. (BOE, 18-marzo-2011)

**MODELO- 130. Pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva**

Orden EHA/580/2009, de 5 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva, el modelo 310 de declaración ordinaria para la autoliquidación del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se determina el lugar y forma de presentación de los mismos y se modifica en materia de domiciliación bancaria la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre. (BOE, 12-marzo-2009)

Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva, el modelo 310 de declaración ordinaria para la autoliquidación del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se determinan el lugar y forma de presentación de los mismos y se modifica en materia de domiciliación bancaria la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre. (BOE, 22-marzo-2007)

**MODELO-184. Declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas**

Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre, por la que se modifican las formas de presentación de las declaraciones informativas y resúmenes anuales de carácter tributario correspondientes a los modelos 038, 156, 159, 170, 171, 180, 181, 182, 183, 184, 187, 188, 189, 190, 192, 193, 194, 195, 196, 198, 199, 291, 296, 299, 340, 345, 346, 347, 349, 611 y 616 y por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 30-noviembre-2010)

Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifican las condiciones para la presentación por vía telemática de los modelos 111 y 117 por los obligados tributarios que tengan la consideración de grandes empresas, así como la hoja interior de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes del modelo 184 y los diseños lógicos de los modelos 184 y 193. (BOE, 23-noviembre-2009)

Orden EHA/3668/2008, de 11 de diciembre, por la que se modifican la Orden de 7 de agosto de 2001 por la que se aprueba el modelo 346 de declaración informativa anual de subvenciones, e indemnizaciones satisfechas o abonadas por entidades públicas o privadas a agricultores y ganaderos, las Órdenes de 22 de diciembre de 1999 y de 27 de julio de 2001 que regulan el modelo 345 de declaración informativa anual de Planes de pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia y la Orden HAC/171/2004, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas. (BOE, 17-diciembre-2008)

Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su

presentación telemática a través de Internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345. (BOE, 18-octubre-2007)

Orden HAC/171/2004, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas de declaración de rentas de la entidad y las hojas de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática por Internet. (BOE, 04-febrero-2004)

### **MODELO-190. Declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta**

Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre, por la que se modifican el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas aprobado por Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre y el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta aprobado por Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre. (BOE, 30-noviembre-2010)

Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre, por la que se modifican las formas de presentación de las declaraciones informativas y resúmenes anuales de carácter tributario correspondientes a los modelos 038, 156, 159, 170, 171, 180, 181, 182, 183, 184, 187, 188, 189, 190, 192, 193, 194, 195, 196, 198, 199, 291, 296, 299, 340, 345, 346, 347, 349, 611 y 616 y por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 30-noviembre-2010)

Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifican las condiciones para la presentación por vía telemática de los modelos 111 y 117 por los obligados tributarios que tengan la consideración de grandes empresas, así como la hoja interior de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes del modelo 184 y los diseños lógicos de los modelos 184 y 193. (BOE, 23-noviembre-2009)

### **MODELO-200. Declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes**

Orden HAP/1023/2012, de 11 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2011, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. (BOE, 17-mayo-2012)

## **MODELO-202. Pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes**

Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se modifica la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. (BOE, 29-septiembre-2012)

Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre, por la que aprueban los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario. (BOE, 29-noviembre-2007)

## **MODELO-303. Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación**

Orden EHA/1033/2011, de 18 de abril, por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria. (BOE, 27-abril-2011)

Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria (BOE, 30-diciembre-2008)

## **MODELO-347. Declaración anual de operaciones con terceras personas**

Orden EHA/3378/2011, de 1 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 12-diciembre-2011)

Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre, por la que se modifican las formas de presentación de las declaraciones informativas y resúmenes anuales de carácter tributario correspondientes a los modelos 038, 156, 159, 170, 171, 180, 181, 182, 183, 184, 187, 188, 189, 190, 192, 193, 194, 195, 196, 198, 199, 291, 296, 299, 340, 345, 346, 347, 349, 611 y 616 y por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (BOE, 30-noviembre-2010)

Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación. (BOE, 23-octubre-2008)

#### **MODELO-390. Declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido**

Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. (BOE, 20-noviembre-2009)

#### **MODELO-600. Declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

Orden HAC/1927/2002, de 24 de julio, por la que se modifica la Orden de 4 de julio de 2001 por la que se aprueban los modelos 600, 620 y 630, en pesetas y en euros, de declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se determinan el lugar y plazos de presentación de los mismos y la Orden de 12 de noviembre de 2001 por la que se autoriza el pago en metálico del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava la emisión de los documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio, se amplía la autorización del pago en metálico del impuesto correspondiente a determinados documentos negociados por entidades colaboradoras, se aprueban los modelos 610, 611, 615 y 616 en euros del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación de los modelos 611 y 616 de declaración informativa anual en soporte directamente legible por ordenador y se establece el procedimiento para su presentación telemática por teleproceso. (BOE, 30-julio-2002)

Orden de 4 de julio de 2001, por la que se aprueban los modelos 600, 620 y 630, en pesetas y en euros, de declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y se determinan el lugar y plazos de presentación de los mismos. (BOE, 07-julio-2001)

## AÑO 1

### 1-Cuestión Planteada

Una persona física (A) comienza el desarrollo empresarial de venta y prestación de servicios, por el método de estimación directa, para esto afecta a dicha actividad un local (L1) del que es propietario a partes iguales con su cónyuge (B).

### 2-Sujeto pasivo (A)

Rendimientos de actividades económicas (art. 27 s.) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 35/2009

La estimación directa (LIRPF art.16.2.a, 28 y 30) admite dos modalidades, la normal o la simplificada, para esta última se deben cumplir los siguientes requisitos, la no renuncia expresa, no desarrollar cualquier otra actividad por el método de estimación directa normal, ni por la estimación objetiva, y por último que la cifra neta de negocios del año inmediato anterior no puede sea superior a 600.000€.

Entre las características principales, destaca la simplicidad de las obligaciones formales en cuanto a llevanza de libros de contabilidad, y que a la hora de calcular el rendimiento neto de la actividad, a la diferencia que resulte entre los ingresos y los gastos, se aplica un coeficiente del 5% en concepto de gastos de difícil justificación.

Principales obligaciones:

- Presentar Modelo 037 declaración censal simplificada, ORDEN EHA/3695/2007, regulado por la LGT disp. Adic. 6ª y los art.2 a 17 del RGGI. En el deberá comunicar el tipo de actividad que va a desarrollar, la fecha de inicio de dicha actividad y el régimen general o especial aplicable en el IVA, así como cualquier otro hecho o circunstancia de carácter censal. Respecto al plazo de presentación como norma general, las declaraciones censales de alta se deberán presentar antes del inicio de la actividad o el nacimiento de la obligación
- Modelo D-100, documento de ingreso o devolución de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Orden HAP/638/2012, debiendo presentar autoliquidación entre el 1 y el 30 del mes de junio del año siguiente, según art.97 LIRPF, y art.62 RIRPF
- Modelo 130 pago fraccionado empresarios y profesionales en Estimación Directa, Orden EHA/580/2009, regulado por LIRPF art.99.7 y 101.11, y por RIRPF art.109 a 112, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Modelo 303 autoliquidación, Impuesto sobre el valor añadido, Orden EHA/1033/2011, regulado por LIVA art. 164 a167, y RIVA art.71 y 72, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Modelo 347,declaración anual de operaciones con terceros, Orden EHA/3378/2011, entre el 1 y el 31 del mes de marzo del año siguiente

- Modelo 390, resumen anual del IVA, Orden EHA/3111/2009, plazo de presentación entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente, regulado en art.71.3 del RIVA

### **3-Afecta local (L1) a su actividad**

Según el art. 29 LIRPF y art. 22 del RIRPF RD. 439/2007, consideraría el local afecto a la actividad económica debido a que en el se desarrolla la actividad del contribuyente y siempre que sea necesario para obtener rendimientos. En este caso hay que tener en cuenta que ante una posible transmisión del inmueble no se integrará como rendimiento de la actividad económica, sino que formará parte del resto de ganancias patrimoniales del obligado tributario.

### **4-Sujeto pasivo (B)**

Desconocemos su actividad, por lo que solo le afectaría una posible venta del local (L1), del cual posee el 50%, con la consiguiente ganancia o pérdida patrimonial.

## AÑO 2

### 1-Cuestión Planteada

Ante la necesidad de incrementar la inversión y contratar personal, se constituye una comunidad de bienes, (A y B) aportan el local (L1), (C) una furgoneta y (D) dinero en metálico, inicio actividad 1 de enero año 2 y cese el 15 de marzo año 3. Se contrata un trabajador.

### 2-Comunidad de bienes

Características principales de una comunidad de bienes

Forma jurídica	Comunidad de bienes
Definición	Contrato por el cual la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas (comuneros).
Legislación aplicable	Código de Comercio en materia mercantil, y Código Civil (art. 392-406) en materia de derechos y obligaciones
Capital Social mínimo	No existe mínimo legal
Número de socios	Mínimo dos
Personalidad	Física
Responsabilidad	Ilimitada
Denominación Social	Cualquier nombre acompañado de "comunidad de Bienes" o "CB"
Constitución	Escritura Pública si se aportan bienes inmuebles o derechos reales art. 1667 código civil
Registro Mercantil	No existe obligación.
Régimen Fiscal	IRPF
Órganos de Administración	Administradores: uno, varios o todos los comuneros

Principales obligaciones:

- Modelo 037 declaración censal simplificada, ORDEN EHA/3695/2007, regulado por la LGT disp. Adic. 6ª y los art.2 a 17 del RGGI. En el deberá comunicar el tipo de actividad que va a desarrollar, solicitar N.I.F, la fecha de inicio de dicha actividad y el régimen general o especial aplicable en el IVA, los locales afectos, y los porcentajes representativos de cada uno de los comuneros así como cualquier otro hecho o circunstancia de carácter censal. Respecto al plazo de presentación como norma general, las declaraciones censales de alta se deberán presentar antes del inicio de la actividad o el nacimiento de la obligación
- Modelo 111, Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta. Autoliquidación, regulado por LIRPF art.99, Orden EHA/586/2011, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 20 del mes de enero del año siguiente. En él se reflejarán las

retenciones practicadas tanto al trabajador como a posibles profesionales que hayan prestado sus servicios a la comunidad de bienes

- Modelo 184, Entidades en régimen de atribución de rentas. Declaración informativa anual, Orden EHA/3668/2008 entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente. Reflejará los ingresos distribuidos a cada comunero
- Modelo 190, Resumen anual de las retenciones por rendimientos del trabajo, Orden EHA/3061/2010, entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Modelo 303 autoliquidación, Impuesto sobre el valor añadido, Orden EHA/1033/2011, regulado por LIVA art. 164 a 167, y RIVA art. 71 y 72, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Modelo 347, declaración anual de operaciones con terceros, Orden EHA/3378/2011, entre el 1 y el 31 del mes de marzo del año siguiente
- Modelo 390, resumen anual del IVA, Orden EHA/3111/2009, plazo de presentación entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente, regulado en art. 71.3 del RIVA
- Presentar Modelo 600, impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, ORDEN HAC/1927/2002, en la modalidad de operaciones societarias por la constitución de la comunidad de bienes, ante la comunidad autónoma donde se constituya la comunidad de bienes, dado que este impuesto está cedido a las comunidades autónomas. Plazo y forma de presentación (RITP art. 99, 102 y 107) es de 30 días hábiles desde el momento en que cause efecto el acto o contrato, siendo el tipo de gravamen (LITP art. 26) el 1%

### **3-Sujetos pasivos (A), (B), (C), y (D)**

#### Obligaciones

- Modelo D-100, documento de ingreso o devolución de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Orden HAP/638/2012, debiendo presentar autoliquidación entre el 1 y el 30 del mes de junio del año siguiente, según art. 97 LIRPF, y art. 62 RIRPF
- Modelo 130 pago fraccionado empresarios y profesionales en Estimación Directa, Orden EHA/580/2009, regulado por LIRPF art. 99.7 y 101.11, y por RIRPF art. 109 a 112, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente

### **4-Sujeto pasivo (T1)**

#### Obligaciones

- Modelo D-100, documento de ingreso o devolución de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Orden HAP/638/2012, debiendo presentar autoliquidación entre el 1 y el 30 del mes de junio del año siguiente, según art. 97 LIRPF, y art. 62 RIRPF

## AÑO 3

### 1-Cuestión Planteada

Disolución de la comunidad de bienes, y constitución de una sociedad de responsabilidad limitada, donde todos participan a partes iguales (A, B, C, D), aportando los bienes de la comunidad y dinero en metálico.

Se decide contratar a un trabajador más. Se decide realizar una obra civil en el local (L1) y una vez terminada se segrega una parte del local para su venta.

Adquiere elementos informáticos sin factura legal.

Por último decide adquirir dos locales mas (L2 y L3) para actividades relacionadas con su empresa.

### 2-Comunidad de bienes

La comunidad sigue desarrollando su actividad hasta que se disuelve el 15 de marzo, en este punto se plantean varios aspectos clave a tener en cuenta:

El primero es que según el artículo 31.2 LIRPF, estima que no existe alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, por tanto no se producen ni ganancias ni pérdidas patrimoniales, en el supuesto de una disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros. Existiendo un diferimiento de la tributación, ya que se entiende que no se produce ninguna alteración patrimonial en el momento de la adjudicación de los bienes a cada comunero, y a efectos de IRPF la ganancia o pérdida patrimonial se producirá cuando los comuneros transmitan los bienes que les hayan sido adjudicados. A efectos de su cuantificación, debe tomarse como período de permanencia del elemento en el patrimonio del contribuyente y valor de adquisición los originarios, pues no puede actualizarse el valor de los bienes o derechos recibidos. Dado que no se produce ninguna alteración patrimonial, tampoco producirá el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El segundo aspecto a tener en cuenta hace referencia al ITPAJD, se declaran expresamente sujetos a su modalidad de TPO, los excesos de adjudicación declarados (Art. 7.2.B LITPAJD) Los excesos de adjudicación surgen cuando como consecuencia de una disolución, total o parcial, de una comunidad o entidad no se guarda la debida proporción entre la participación que ostentaba cada uno de sus miembros, de tal forma que unos resultan favorecidos pues reciben más de lo que corresponde a su haber y otros disminuidos pues reciben menos de lo correspondiente a su haber. Estos excesos pueden ser gratuitos, si no media abono del exceso del favorecido al perjudicado, u onerosos en caso contrario.

Adjunto anexo 1, consulta vinculante nº V0503-09, en la que los comuneros se plantean reestructurar su negocio mediante la aportación del mismo a una sociedad de responsabilidad limitada, y entre las cuestiones que plantean podemos destacar las siguientes que encajan con la cuestión planteada en nuestro supuesto, primero si la disolución supone la tributación por ITPAJD (operaciones societarias) por incorporación de las aportaciones no dinerarias a la sociedad, y segundo si la aportación no dineraria devenga el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Respecto a la primera cuestión la Administración responde que dado que la comunidad de bienes

realiza actividades empresariales, supone su equiparación a una sociedad a efectos del ITPAJD, y por lo tanto estaría sujeto a la modalidad de operaciones societarias del citado impuesto debido a que la comunidad de bienes no tiene personalidad jurídica y la incorporación de los bienes a la sociedad de responsabilidad limitada no se considera una operación única ya que los bienes aportados ya pertenecían a los comuneros. Respecto a la segunda cuestión planteada la Administración entiende que dado que los terrenos aportados, mediante la aportación de la totalidad de las participaciones de la comunidad a la sociedad, son necesarios para la realización de su actividad empresarial esta operación no devengara el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

#### Principales obligaciones

- Presentar Modelo 037 declaración censal simplificada, ORDEN EHA/3695/2007, regulado por la LGT disp. Adic. 6ª y los art.2 a 17 del RGGI, por el cese de actividad y disolución de la comunidad de bienes
- Modelo 111, Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta. Autoliquidación, regulado por LIRPF art.99, Orden EHA/586/2011, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 20 del mes de enero del año siguiente. En él se reflejarán las retenciones practicadas tanto al trabajador como a posibles profesionales que hayan prestado sus servicios a la comunidad de bienes
- Modelo 184, Entidades en régimen de atribución de rentas. Declaración informativa anual, Orden EHA/3062/2010 entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente. Reflejará los ingresos distribuidos a cada comunero
- Modelo 190, Resumen anual de las retenciones por rendimientos del trabajo, Orden EHA/3061/2010, entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Modelo 303 autoliquidación, Impuesto sobre el valor añadido, Orden EHA/1033/2011, regulado por LIVA art. 164 a 167, y RIVA art.71 y 72, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Modelo 347, declaración anual de operaciones con terceros, Orden EHA/3378/2011, entre el 1 y el 31 del mes de marzo del año siguiente
- Modelo 390, resumen anual del IVA, Orden EHA/3111/2009, plazo de presentación entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente regulado en art.71.3 del RIVA

### **3-Sujetos pasivos (A), (B), (C), y (D)**

#### Obligaciones

- Modelo D-100, documento de ingreso o devolución de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Orden HAP/638/2012, debiendo presentar autoliquidación entre el 1 y el 30 del mes de junio del año siguiente, según art.97 LIRPF, y art.62 RIRPF

- Modelo 130 pago fraccionado empresarios y profesionales en Estimación Directa, Orden EHA/580/2009, regulado por LIRPF art.99.7 y 101.11, y por RIRPF art.109 a 112, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Presentar Modelo 600, impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, ORDEN HAC/1927/2002, en la modalidad de actos jurídicos documentados, dado que suponemos que se ha realizado un documento notarial de disolución de la comunidad de bienes, ante la comunidad autónoma donde se constituya la comunidad de bienes. Plazo y forma de presentación (RITP art.99, 102 y 107) es de 30 días hábiles desde el momento en que cause efecto el acto o contrato, siendo el tipo de gravamen general el 1%

#### 4-Sociedad de responsabilidad limitada

##### Características principales

Forma jurídica	Sociedad Responsabilidad Limitada
Definición	Sociedad de tipo capitalista. El capital social está integrado por las aportaciones de todos los socios y se encuentra dividido en participaciones iguales, acumulables e indivisibles, que no pueden incorporarse a títulos negociables ni denominarse acciones. Los socios no responden personalmente de las deudas sociales, la responsabilidad se limita al capital aportado a la Sociedad de Responsabilidad Limitada
Legislación aplicable	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
Capital Social mínimo	3.000,00 €. Totalmente desembolsado.
Número de socios	Mínimo uno.
Personalidad	Jurídica
Responsabilidad	Limitada al capital aportado
Denominación Social	Será libre y exclusiva, añadiendo necesariamente "Sociedad de Responsabilidad Limitada", "Sociedad Limitada" o sus abreviaturas "SRL". o "SL".
Constitución	Escritura Pública
Registro Mercantil	Inscripción obligatoria Publicación de ésta en el "Boletín del Registro Mercantil"
Régimen Fiscal	Impuesto de sociedades
Órganos de Administración	Junta general de socios y administrador/ es o Consejo de administración.

## Principales obligaciones

- La constitución de una sociedad mercantil o de una entidad inscribible en un Registro Mercantil, exige la obtención previa en el REGISTRO MERCANTIL CENTRAL de una certificación favorable que recoja la expresión denominativa con la que va a ser identificada la sociedad como sujeto de derechos y obligaciones en todas sus relaciones jurídicas. El artículo 413 del vigente Reglamento del Registro Mercantil en su apartado primero establece, que "No podrá autorizarse escritura de constitución de sociedades y demás entidades inscribibles o de modificación de denominación, sin que se presente al Notario la certificación que acredite que no figura registrada la denominación elegida
- Modelo 036, Declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, regulado por la LGT disp. Adic. 6ª y los art.2 a 17 del RGGI, ORDEN EHA/3786/2008. En el deberá comunicar el tipo de actividad que va a desarrollar, solicitar C.I.F provisional, la fecha de inicio de dicha actividad y el régimen general o especial aplicable en el IVA, los locales afectos, y los porcentajes representativos de cada uno de los socios, así como cualquier otro hecho o circunstancia de carácter censal. Respecto al plazo de presentación como norma general, las declaraciones censales de alta se deberán presentar antes del inicio de la actividad o el nacimiento de la obligación
- Modelo 111, Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta. Autoliquidación, regulado por LIRPF art.99, Orden EHA/586/2011, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 20 del mes de enero del año siguiente. En él se reflejaran las retenciones practicadas tanto al trabajador como a posibles profesionales que hayan prestado sus servicios a la comunidad de bienes
- Inscripción en el registro mercantil de la provincia donde este constituida la sociedad, art. 31 a 35 de la LSC
- Modelo 190, Resumen anual de las retenciones por rendimientos del trabajo, Orden EHA/3061/2010, entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Modelo 200, Impuesto sobre Sociedades. Declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes, regulado por Ley impuesto sobre sociedades, RD Leg 4/2004, Orden HAP/1023/2012. Según art. 136.1 el plazo para presentar la declaración es de 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo
- Modelo 202, Impuesto Sociedades. Pago fraccionado régimen general, regulado por LIS art.45, Orden EHA/664/2010, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, octubre y diciembre. Para determinar la cuantía del pago fraccionado de cada uno de los períodos indicados, se deberá haber indicado en declaración censal el método elegido para su calculo, de entre los dos posible, el primero regulado según el apartado 2 del artículo 45 del TRLIS, se tomará como base de cálculo la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el día 1 del mes que corresponda (abril, octubre o

diciembre), minorada en las deducciones y bonificaciones recogidas en TRLIS, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquel, siempre que dicho período impositivo haya sido de duración anual, a dicha base de cálculo se le aplicará un determinado porcentaje (18%), obteniendo como resultado la cuantía del pago fraccionado correspondiente, o se podrá optar por el segundo método, regulado según el artículo 45.3 de la LIS, el pago fraccionado es igual al resultado de aplicar el porcentaje correspondiente sobre la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, (determinada según las normas del TRLIS) teniendo en cuenta, en su caso, los límites establecidos en el Real Decreto-ley 9/2011 modificados por el Real Decreto-ley 20/2012, para la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores se integrará en la base imponible del período respecto del cual se calcula el correspondiente pago fraccionado, el 25 por ciento del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, a los que resulte de aplicación el artículo 21 TRLIS (que regula la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español). se deducirán las bonificaciones del capítulo III del título VI de TRLIS y otras bonificaciones que le fueren de aplicación al sujeto pasivo en el período correspondiente, las retenciones soportadas e ingresos a cuenta practicados al sujeto pasivo y los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo período impositivo

- Modelo 303 autoliquidación, Impuesto sobre el valor añadido, Orden EHA/1033/2011, regulado por LIVA art. 164 a167, y RIVA art.71 y 72, en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente
- Modelo 347, declaración anual de operaciones con terceros, Orden EHA/3378/2011, entre el 1 y el 31 del mes de marzo del año siguiente
- Modelo 390, resumen anual del IVA, Orden EHA/3111/2009, plazo de presentación entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente regulado en art.71.3 del RIVA
- Modelo 600 (operaciones societarias), impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, ORDEN HAC/1927/2002, en la modalidad de operaciones societarias por la constitución de la sociedad de responsabilidad limitada, ante la comunidad autónoma donde se constituya la comunidad de bienes, dado que este impuesto está cedido a las CCAA. Plazo y forma de presentación (RITP art.99, 102 y 107) es de 30 días hábiles desde el momento en que cause efecto el acto o contrato, siendo el tipo de gravamen (LITP art.26) el 1% del capital social

### **5-Obra civil, segregación y venta de parte del local (L1)**

Obtención de la licencia municipal de obras, gestionada por el departamento de urbanismo de la hacienda local, previa liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), para lo cual debe presentarse un proyecto redactado por un técnico competente, visado por el

correspondiente colegio profesional. Dado que para la realización de la obra deberá ocupar parte de la acera, también tendrá que hacer efectivas las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial de dominio publico, también contempladas en las ordenanzas municipales de la hacienda local.

Para poder segregarse una parte del local (L1), hay que cumplir la legislación urbanística vigente (ayuntamiento). En el caso de que el local forme parte de una finca con más propietarios, para poder segregarse se deberá obtener el consentimiento de todos los propietarios, salvo que en los estatutos se autorizase el poder segregarse. Hacer escritura de declaración de obra nueva y segregación, que tributara por el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados al tipo del 1%.

Para la venta se debe de hacer escritura de compra-venta ante notario, dado que se trata de una segregación de un local que ya disponía la sociedad, entendemos que se trata de segundas o posteriores transmisiones de edificaciones (artículo 20.1.22 LIVA), por lo que estaría exenta de IVA y tributaria por el impuesto de transmisiones onerosas

La empresa debe liquidar el impuesto por el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, según las ordenanzas municipales de la hacienda local.

#### **6-Adquiere bienes sin factura**

El reglamento de facturación (RD 1496/2003) regula una obligación genérica, en la cual se establece que todos los empresarios y profesionales, sean o no sujetos pasivos del IVA, están obligados a documentar sus operaciones mediante factura u otros justificantes. Asimismo, establece la obligación de documentar las operaciones en facturas y otros justificantes a otras personas y entidades que no tengan la condición de empresario o profesional.

En este caso suponemos que la empresa adquiere los bienes a un particular que no ejerce ninguna actividad empresarial, en caso contrario estaría incurriendo en una infracción grave o muy grave, regulada en el art. 201 de la LGT, la sociedad podrá incorporar los bienes al activo de su balance, ya que de esa manera reflejaría la imagen fiel del patrimonio de la empresa, pero no podrá deducirse el IVA soportado, ya que según el art. 97 de LIVA, no está en posesión del documento justificativo, es decir, factura original expedida a nombre de la sociedad, y por consiguiente tampoco podrá amortizarlos al cierre del ejercicio.

Como ejemplo adjunto anexo 2, consulta vinculante V1363-12, en la que la empresa consultante pregunta sobre la necesidad de poseer factura para la deducción, de los gastos de comida de sus empleados, para el Impuesto de Sociedades y para el Impuesto sobre el Valor Añadido. Como resumen de la respuesta a la consulta, la Administración es clara en este aspecto y dice que es un requisito imprescindible la posesión de factura para la deducción de los gastos a efectos de los dos impuestos.

#### **7-Adquiere dos locales (L2) y (L3)**

En la adquisición de estos dos locales hay que tener en cuenta que si se trata de segundas y posteriores entregas estarán exentas de IVA, según la LIVA art. 20.1.22 redacc L 21/1993 art. 75,

tributaran en ese caso por el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas según los art. 7 a 19 de la LITP

Se deberá en cual caso de elevar a público e inscribir en el registro de la propiedad.

### **8-Sujeto pasivo (T1), y (T2)**

Obligaciones

- Modelo D-100, documento de ingreso o devolución de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Orden HAP/638/2012, debiendo presentar autoliquidación entre el 1 y el 30 del mes de junio del año siguiente, según art.97 LIRPF, y art.62 RIRPF

## AÑO 4

### **1-Cuestión Planteada**

Transcurridos 14 meses desde la adquisición de los locales, y sin recibir requerimiento alguno, declara y tributa por los mismos.

### **2-Sociedad de responsabilidad limitada**

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 3.

### **3-Sujetos pasivos (A), (B), (C), (D), (T1), y (T2)**

Obligaciones

- Modelo D-100, documento de ingreso o devolución de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Orden HAP/638/2012, debiendo presentar autoliquidación entre el 1 y el 30 del mes de junio del año siguiente, según art.97 LIRPF, y art.62 RIRPF

### **4-Declara y tributa por la adquisición de los locales (L2), y (L3), a los 14 meses de su adquisición**

El impuesto de transmisiones patrimoniales debe liquidarse en el plazo de 30 días hábiles desde el devengo del mismo, según regula el RITP art.99, 102 y 107 redacc RD 207/2002, es decir, la adjudicación de los inmuebles, por lo cual y entendiéndose que se hace la declaración extemporánea sin requerimiento previo por parte de la administración, la LGT art.27, al haber pasado un plazo superior a los doce meses aplicaría un recargo del 20% sin sanción, más los intereses de demora desde el día siguiente al término de los doce meses de la finalización del plazo establecido.

En referencia con este asunto se adjunta, Anexo 3, consulta tributaria vinculante V0374-10, en la que se le solicita a la Administración que se pronuncie sobre si al presentar una declaración extemporánea y solicitar al mismo tiempo el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, devenga recargos o solo genera intereses de demora. La Administración responde que dado que no hay requerimiento previo no se inicia el periodo ejecutivo y por lo tanto no se aplicaran los recargos de dicho periodo, siempre y cuando se acepte la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento por la Administración y se haya presentado dicha solicitud junto con la declaración extemporánea.

## AÑO 7

### **1-Cuestión Planteada**

La sociedad decide vender el local (L1) y una máquina de alto valor, reinvertiendo en el dinero obtenido en la adquisición de otro local (L4) a un particular y otra máquina a una sociedad especializada, viéndose obligada a pedir un préstamo a cinco años, hipotecando el local.

### **2-Sociedad de responsabilidad limitada**

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 3.

### **3-Sujetos pasivos (A), (B), (C), (D), (T1), y (T2)**

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 4.

### **4-Venta y posterior reinversión de los beneficios obtenidos del local (L1) y de una maquinaria**

Según la LIS art. 42, deducción por reinversión de los beneficios extraordinarios, la empresa podría deducirse de la cuota íntegra el 12 % de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales, 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. Para aprovecharse de esta deducción se debe cumplir que dicho inmovilizado estuviese afecto a la actividad económica de la empresa y que hubiese estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.

Adjunto, Anexo 4, consulta tributaria nº 1751-04, en la que se le solicita a la Administración que se pronuncie sobre si se puede aplicar la deducción por reinversión a bienes que han sido adquiridos total o parcialmente mediante subvenciones. La administración es clara en este aspecto y contesta que el importe obtenido en la transmisión de elementos patrimoniales que genera la renta objeto de deducción, debe reinvertirse en la adquisición de elementos de inmovilizado material afectos a la actividad económica, y por lo tanto el requisito de reinversión es independiente de la forma de financiación.

### **5-Adquisición e hipoteca sobre el local (L4)**

Debe elevar a público mediante escritura de compra-venta con constitución de hipoteca

Liquidar el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, transmisiones patrimoniales por que lo compra a un particular (pagara en función del valor de compra de la vivienda) art. 7 a 19 de la LITP y actos jurídicos documentados (por la constitución de hipoteca en función de la cuantía de la misma) según art. 10.2.c y art. 15 de LITP, y art.44 RITP

Registro de la propiedad, para inscribir el local.

## AÑO 8

### 1-Cuestión Planteada

La sociedad adquiere elementos de producción y se plantea la posibilidad de amortizarlos de forma rápida, también adquiere elementos amortizables de segunda mano.

### 2-Sociedad de responsabilidad limitada

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 3.

### 3-Sujetos pasivos (A), (B), (C), (D), (T1), y (T2)

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 4.

### 4-La sociedad adquiere elementos de producción materiales y se plantea la amortización acelerada de los mismos

La LIS en los artículos 11, y 108 a 114 contempla la posibilidad de amortizar el inmovilizado adquirido de forma acelerada, cuando la empresa tenga la condición de empresa de reducida dimensión, es decir, que su cifra neta de negocios del ejercicio anterior no supere los 10.000.000€, y que los bienes se pongan a disposición de la empresa en el periodo impositivo en el que se estén en vigor dichos incentivos. En este caso la empresa cumpliría los requisitos y podría amortizar dichos elementos en base al coeficiente que resulte de multiplicar por dos el coeficiente máximo de las tablas oficiales. Para este supuesto se adjunta, anexo 5, consulta vinculante nº V1451-06, en la que el consultante pregunta si se puede aplicar el porcentaje multiplicador del 2 (para ejercicios iniciados a partir del 1-1-2005) a aquellos elementos del inmovilizado material que fueron puestos a disposición del sujeto pasivo durante el 2004 y sobre el que se les aplico el coeficiente multiplicador anterior del 1'5. La Administración responde que la condición básica para aplicar dicho incentivo fiscal es que la empresa en el momento de adquirir dicho inmovilizado tuviese la condición de empresa de reducida dimensión, con independencia de que la mantenga en el futuro, y que como se ha producido una modificación del coeficiente multiplicador pasando del 1'5 al 2, si podrá aplicar a los mismos el coeficiente vigente en 2005

### 5-La sociedad adquiere elementos amortizables de segunda mano

En este caso la ley del impuesto de sociedades también contempla su amortización de forma específica (RIS art.2.4), y considera que son bienes usados los que no son puestos en funcionamiento por primera vez. El cálculo de la amortización se realiza según los siguientes criterios:

- Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo
- Aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el precio de adquisición o coste de producción originario del elemento, en caso de conocerse
- Aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el precio de adquisición o coste de producción originario del elemento determinado de forma pericial

Para este supuesto se adjunta, anexo 6, consulta vinculante nº V0778-06, en la que se le solicita a la Administración se pronuncie sobre si se puede aplicar el art. 2.4 del RIS, sobre un inmueble usado que dispone una sociedad patrimonial. En este caso la Administración responde las rentas obtenidas por la entidad consultante tiene la consideración de rendimientos de capital inmobiliario por lo que su porcentaje de amortización no puede exceder del 3% del valor de adquisición excluyendo el suelo, y por lo tanto no resulta aplicable en este supuesto los criterios de amortización de bienes usados del RIS.

## AÑO 9

### **1-Cuestión Planteada**

La sociedad comienza a llevar a cabo una actividad no diferenciada, por la que no repercute IVA.

### **2-Sociedad de responsabilidad limitada**

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 3, salvo la necesidad de presentar declaración censal para comunicar la nueva actividad que va a desarrollar.

### **3-Sujetos pasivos (A), (B), (C), (D), (T1), y (T2)**

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 4.

### **4-Comienza una nueva actividad económica por la que no repercute IVA**

La empresa deberá aplicar la regla de prorrata, para calcular la cantidad deducible de IVA soportado, según el artículo 102.1 de la ley del IVA, ya que desarrolla distintas actividades que originan el derecho a la deducción y otras que no atribuyan tal derecho. Hay dos tipos de prorrata, la general y la especial, en la primera se podrá deducir el IVA soportado en función del porcentaje que resulte de dividir las operaciones que dan derecho a deducción entre el total de las operaciones, en la segunda diferencia las actividades y permite solo deducirnos el IVA de las operaciones que dan derecho a deducción, es decir, por las que repercutimos, si bien para poder aplicar esta regla las diferentes actividades debe estar claramente diferenciadas, aplicaremos la prorrata especial cuando se opte expresamente por este método o cuando el porcentaje calculado por el método general sea mayor del 20%.

## AÑO 10

### 1-Cuestión Planteada

Recibe una citación de la Inspección de Hacienda, para comprobar su situación a efectos de IS e IVA, terminando con acta de regularización de la situación tributaria mediante ingreso adicional. Se incoa expediente sancionador por ocultación de ingresos, ante lo cual la sociedad alega que no declaró dichos ingresos por considerarlos exentos y que al provenir dichos ingresos de un tercero que los declaró, no existió ocultación de los mismos.

También recibe una notificación de comprobación de valores por la adquisición del local (L4), reclamándole una cuota e intereses.

### 2-Sociedad de responsabilidad limitada

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 3.

### 3-Sujetos pasivos (A), (B), (C), (D), (T1), y (T2)

Sin cambios respecto a las obligaciones descritas en el año 4.

### 4-Recibe citación de la Inspección de Hacienda

En este caso nos encontramos con el inicio de procedimiento de inspección de oficio por parte de la Administración, regulado en el art.147 LGT. En el plazo de diez días hábiles desde que se recibiera tal notificación, el representante legal de la empresa debería personarse ante los órganos de inspección con la documentación solicitada. Hay que destacar que el inicio de la inspección interrumpe el plazo de prescripción de las deudas generadas, así como el plazo par interponer sanciones, también paralizaría cualquier devolución que tuviera pendiente la empresa por cualquier otro impuesto, y consideraría los pagos que realice por otros impuestos como pagos a cuenta de la posible liquidación que resultase de la liquidación. Tras el desarrollo del proceso de inspección que no debe ser superior a 12 meses (pudiéndose prorrogar según la complejidad del mismo, como contempla la ley), pero el procedimiento de inspección no termina con el acta de inspección que contiene una propuesta de liquidación, sino con la notificación del acto de liquidación, además se le abre a la empresa un expediente sancionador por ocultación. En este caso la base de la sanción sería la cantidad que resultase de la liquidación (cantidad que dejase de ingresar) propuesta en el acta de inspección y en función del importe de la base de la sanción podemos encontrarnos ente tres tipos de sanciones:

a) Leve: Cuando la base de la sanción no supere 3.000 euros, exista o no ocultación, o cuando la base de la sanción supere los 3.000 euros y no exista ocultación.

Sanción: multa pecuniaria proporcional del 50%

b) Grave: Cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación, o cuando independientemente de la cuantía de la base de la sanción, cuando:

➤ Se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que sea constitutivo de medio fraudulento

- La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sea superior al 10% e inferior o igual al 50% de la base de la sanción
- Se dejen de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos, cuando dichas cantidades no superen el 50% de la base de la sanción

No obstante lo anterior, siempre será leve cuando el ingreso se haya producido en una autoliquidación posterior sin cumplir los requisitos del artículo 27 de la LGT (identificación del periodo al que se refieren conteniendo únicamente los datos relativos a dicho periodo).

Sanción: multa pecuniaria proporcional del 50% al 100%, que se graduará atendiendo a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública

c) Muy grave: Cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos, o al dejar de ingresar cantidades retenidas o ingresos a cuenta repercutidos, cuando dichas cantidades superen el 50% de la base de la sanción

Sanción: multa pecuniaria proporcional del 100% al 150%, que se graduará atendiendo a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública

Se entiende que las alegaciones de la sociedad se producen mediante recurso de reposición regulado en los art. 222 a 225 LGT, previo a la reclamación económico-administrativa. Hay que tener en cuenta que para interponer este recurso se dispone de un mes, a contar desde el día siguiente de la notificación, y también hay que destacar que no implica la suspensión del acto impugnado por lo que para no pagar intereses de demora si la resolución no es favorable deberíamos de constituir las garantías oportunas sobre el importe reclamado (aval bancario, depósito de dinero o valores públicos, fianza personal solidaria). En caso que no fuese favorable deberíamos de interponer la consiguiente reclamación económico-administrativa.

#### **5-Recibe una notificación de comprobación de valores por la adquisición del local (L4)**

Es evidente que la comprobación (art.131 LGT) de valores se debe a que el valor declarado en la escritura de compra-venta del local, es inferior al valor de mercado del mismo, por lo que la Administración nos gira una nueva liquidación por el importe dejado de ingresar mas los intereses de demora desde que se devengo el impuesto. Contra esa propuesta nosotros podremos interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa y con independencia solicitar una tasación pericial contradictoria, o aceptar dicha comprobación y proceder al pago de la misma.

## ANEXO 1

NUM-CONSULTA V0503-09

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 17/03/2009

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles. Los comuneros son un matrimonio, casado en régimen de gananciales, participando cada cónyuge al 50% en dicha comunidad, la cual cuenta con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Adicionalmente, la comunidad cuenta entre sus activos con diversos bienes inmuebles, así como con los bienes materiales necesarios para llevar a cabo su actividad (mobiliario de oficina, sistema informático...) y lleva contabilidad ajustada al Código de Comercio.

En la actualidad, los comuneros se están planteando reestructurar el negocio mediante su aportación a una sociedad de responsabilidad limitada, ya sea de nueva creación o preexistente, con el fin de facilitar la entrada progresiva de los hijos en la gestión del patrimonio familiar, teniendo en cuenta que los comuneros están próximos a la edad de jubilación, así como con la finalidad de optimizar y profesionalizar la gestión de la actividad, accediendo de forma óptima a nuevas líneas de financiación y logrando una gestión más simplificada de la actividad. Tras la mencionada operación, cada comunero sería socio de la sociedad de responsabilidad limitada beneficiaria de la aportación en un 50% y se disolvería la comunidad de bienes.

### CUESTION-PLANTEADA

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si la operación planteada puede acogerse al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS
2. Si dicha aportación no dineraria está exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Operaciones Societarias, o en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
3. Si la disolución de la comunidad de bienes supone la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad Operaciones Societarias.
4. Si en la aportación no dineraria mencionada se produce el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

### CONTESTACION-COMPLETA

1. Impuesto sobre Sociedades.

De los hechos manifestados en el escrito de consulta parece desprenderse que la consultante es una comunidad de bienes participada al 50% por unos cónyuges casados en régimen de gananciales. Aun cuando no existe una información clara acerca de cuáles fueron los bienes aportados a dicha comunidad en el momento de su constitución, la presente contestación se evacua partiendo de la consideración que la citada comunidad de bienes fue válidamente constituida por el matrimonio casado en régimen de gananciales. El Código Civil regula la comunidad de bienes en el Título III del Libro II, artículos 392 y siguientes.

El artículo 392 del Código Civil dispone que hay comunidad de bienes "cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas", añadiendo que la comunidad de bienes se regirá por el contrato o por sus disposiciones específicas y a falta de ellas por las prescripciones contenidas en el Código Civil."

El artículo 393 se refiere a las respectivas cuotas de los partícipes en la comunidad, de tal forma que, mientras la proindivisión subsista, si bien no se puede apreciar la cuota concreta en cada momento, a cada uno de los comuneros le corresponde una cuota abstracta o ideal de la comunidad de bienes.

Por su parte, el artículo 399 del Código Civil establece que "todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de sus frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos

personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad”.

Los partícipes podrán, pues, transmitir su cuota abstracta o ideal, que se concretará en la transmisión de su parte en la propiedad de la cosa o derecho perteneciente pro indiviso a varias personas.

En el ámbito fiscal, el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regula el régimen fiscal especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 94 del TRLIS establece que:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este Impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.
- b) Que, una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este Impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio. En consecuencia, la aportación por un partícipe de su cuota de participación en una comunidad de bienes podrá acogerse al régimen fiscal mencionado siempre que se cumplan los requisitos señalados en los apartados a), b) y d) del apartado 1 del artículo 94 del TRLIS, cuando la aportación de la cuota suponga la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales. En particular, el apartado b) del artículo 94.1 del TRLIS exige que, una vez realizada la aportación, el sujeto aportante participe en el capital de la entidad que recibe la aportación en más de un 5%. Este requisito debe cumplirse de manera individual en todos los aportantes y en cada aportación realizada, de tal manera que cada uno de los comuneros tenga participaciones de al menos el 5% del capital de la entidad beneficiaria una vez realizada la aportación. En el supuesto concreto planteado, cada cónyuge recibirá participaciones representativas del 50% del capital social de la sociedad limitada beneficiaria, ya sea de nueva creación o preexistente. En el escrito de consulta se manifiesta que la comunidad de bienes desarrolla la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, contando para ello con un local exclusivamente afecto a la actividad y con una persona contratada a jornada completa, así como con el resto de bienes materiales necesarios para su desarrollo.

En este punto, conviene tener presente que la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (en adelante LIRPF) en su artículo 27 establece que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

De acuerdo con lo anterior, la actividad de arrendamiento de inmuebles desarrollada por la consultante se realiza como actividad económica, por lo que los elementos aportados a la sociedad beneficiaria están afectos a dicha actividad.

Respecto a los requisitos exigidos para que los elementos aportados estén afectos a actividades económicas y al requisito de llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, hay que entender que las obligaciones corresponden a la comunidad de bienes (no a la cuota de participación en sí misma). Por tanto, es la comunidad de bienes la que está obligada a desarrollar una actividad económica y a llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Como consecuencia de lo anterior, y, teniendo en cuenta que la consultante lleva su contabilidad con arreglo al Código de Comercio, la aportación de las cuotas de participación de cada partícipe en la comunidad de bienes tendrá la consideración de aportación no dineraria a que se refiere el artículo 94.1 del TRLIS y, por tanto, podrá acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS.

Por otra parte, el artículo 96.2 del TRLIS establece que:

“2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal...”

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral.

Por el contrario, cuando la causa que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

En el escrito de consulta, se indica que esta operación tiene como finalidad facilitar la entrada progresiva de los hijos en la gestión del patrimonio familiar, teniendo en cuenta que los comuneros están próximos a la edad de jubilación, así como con la finalidad de optimizar y profesionalizar la gestión de la actividad, accediendo de forma óptima a nuevas líneas de financiación y logrando una gestión más simplificada de la actividad. Dichos motivos se consideran económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS.

## 2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Primero. En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º y 2.1º, 21, y 45.I.B) 10 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –en adelante, TRLITPAJD–, que determinan lo siguiente: El artículo 19 del texto refundido dispone lo siguiente en sus apartados 1.1º y 2.1º:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.”

El artículo 21 del mismo texto determina que “A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo

94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

Asimismo, el artículo 45.I.B) 10 del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados”.

En cuanto al TRLIS, las aportaciones no dinerarias especiales están definidas en su artículo 94.1, previamente transcrito.

Conforme a los preceptos transcritos, la operación objeto de consulta – aportación no dineraria especial– es una operación societaria que, hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE de 25 de diciembre de 2008) estaba sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, si bien podía, en su caso, estar exenta del gravamen. La sujeción a la modalidad de operaciones societarias impedía, en todo caso, su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, entre las que existe incompatibilidad absoluta.

Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo de 2004) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Por lo tanto, si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de aportación no dineraria especial,- estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Segundo. El artículo 22.4º del TRLITPAJD dispone que “A los efectos de este impuesto se equiparán a sociedades:

4.º La comunidad de bienes, constituida por actos “inter vivos”, que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”

Conforme al precepto transcrito, la disolución de la comunidad de bienes objeto de consulta estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, ya que realiza actividades empresariales, lo que supone su equiparación a una sociedad a efectos del impuesto.

A este respecto, no cabe excluir a la referida operación de tributación en la modalidad de operaciones societarias –como pretende la consultante– por entender que no hay devolución de aportaciones a los comuneros por aportarse todos los bienes de la comunidad de bienes a la sociedad limitada que se constituya. Y ello, por dos razones basadas en el mismo fundamento: la falta de personalidad jurídica de la comunidad de bienes. Por ello, no hay devolución de aportaciones a los comuneros, pues los bienes de la comunidad de bienes ya les pertenecen –les han pertenecido en todo momento–, sin necesidad de devolución alguna. En segundo lugar, tampoco puede admitirse el argumento de que la disolución de la comunidad de bienes forma parte de la operación de reestructuración empresarial de la que es consecuencia, en el sentido de considerarla como parte de una operación única. Es decir, no puede equipararse

la disolución de la comunidad de bienes con aportación no dineraria de los bienes comunes a la nueva sociedad con una absorción de una sociedad por otra, con disolución de la primera. Y ello, porque la comunidad de bienes no tiene personalidad jurídica, lo cual implica que sean los comuneros, como propietarios de los bienes, y no la comunidad de bienes, los que efectúan la aportación no dineraria a la sociedad limitada.

3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. El artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, (BOE de 9 de marzo), establece:

“Artículo 104. Naturaleza y hecho imponible. Supuestos de no sujeción.

1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”

En relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE de 11 de marzo), establece:

“3. No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales”. (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).

En consecuencia, el no devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda del TRLIS.

Por tanto, la cuestión estriba en determinar si los terrenos aportados están integrados en una rama de actividad.

Al respecto, el artículo 83.4 del TRLIS define rama de actividad como “el

conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

Así pues, en el supuesto concreto planteado, el patrimonio indirectamente aportado a través de la aportación de la totalidad de las participaciones en la comunidad de bienes deberá constituir una unidad económica y permitir por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad” de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la comunidad de bienes, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En definitiva, los terrenos indirectamente aportados a la sociedad beneficiaria, mediante la aportación de la totalidad de las participaciones en la comunidad de bienes, si parecen estar integrados en una rama de actividad determinante de una explotación económica autónoma, en sede de la propia comunidad de bienes, que se aporta a la entidad adquirente, de tal manera que ésta pueda seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, por lo que respecto de los terrenos indirectamente aportados, integrados en la misma, no se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional segunda, apartado 3, del TRLIS, previamente transcrita.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

## ANEXO 2

NUM-CONSULTA	V1363-12
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	22/06/2012
NORMATIVA	TRLIS RD Leg 4/2004, ART.10; LEY 37/1992 ART.97, 164 y RD 1496/2003, ART. 2 y 6
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante dispone de un equipo de consultores y comerciales que realizan constantemente reuniones con clientes en las dependencias de éstos. Dado que las mencionadas visitas suelen finalizar a la hora de comer y se concatenan con nuevas visitas a primera hora de la tarde, la consultante se hace cargo de los gastos de comida de los empleados cuando éstos almuerzan en un restaurante próximo a las oficinas del cliente.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si los gastos de comida son fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades y necesidad de poseer factura para su deducción tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.</p> <p>El apartado 3 del artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo (en adelante TRLIS), establece que: “En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, 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.”</p> <p>Por otra parte, el artículo 14 del TRLIS se refiere a los gastos no deducibles. De acuerdo con su primer apartado:</p> <p>“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>a) Los que representen una retribución de los fondos propios.</li><li>b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.</li><li>c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.</li><li>d) Las pérdidas del juego.</li><li>e) Los donativos y liberalidades.</li></ol> <p>No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.</p> <ol style="list-style-type: none"><li>f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.</li><li>g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.</li></ol> <p>Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.”</p> <p>En particular, en relación con la imputación de ingresos y gastos el artículo 19.1 del TRLIS señala:</p> <p>“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos</p>

representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria y financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

3. 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, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.”

En línea con lo anterior, cabe señalar que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de correlación de ingresos y gastos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad y que sean necesarios para la obtención de los ingresos serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales señalados. Por su parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 36.2 del Código de Comercio:

“2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son: Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios. Adicionalmente, el Código de Comercio señala, en su artículo 35.2 que “la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean (...)” y en su artículo 38.1 letra d) 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 cobro”.

De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos al pago de las comidas de los empleados en los que incurre la entidad consultante, como consecuencia del desempeño de las funciones de dichos empleados, tendrán la consideración de gastos de personal, por lo que constituirán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS anteriormente mencionado. Por último, en materia de justificación documental es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 133 del TRLIS, el cual exige a los sujetos pasivos del Impuesto la llevanza de la contabilidad con arreglo a lo previsto en el Código de Comercio.

Adicionalmente, siguiendo lo dispuesto en el Título III del Código de Comercio, bajo la rúbrica “de la contabilidad de los empresarios”, artículos 25 y ss, “todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones. A su vez, estarán obligados a conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados durante seis años, con el fin de poder acreditar la realidad de las operaciones reflejadas en los asientos contables.”

Del mismo modo, el artículo 29, letras d) y e) de la Ley 58/2003, General Tributaria de 18 de Diciembre en adelante LGT impone a los sujetos pasivos la obligación de llevanza de contabilidad y de conservación de facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias. Por último, el artículo 106 de la LGT, en su apartado tercero, en relación con los medios y valoración de la prueba, señala lo siguiente:

“Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.”

2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), que regula los requisitos formales de la deducción, dispone en su apartado uno, número 1º, lo siguiente:

“Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1º. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.”.

El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: “3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Dicha norma reglamentaria, en la medida en que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado a nivel comunitario, es transposición de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyos artículos 217 a 240 establecen normas y condiciones relativas a la facturación en el ámbito del impuesto.

El artículo 6 del mencionado Reglamento, que regula el contenido de las facturas, dispone lo siguiente:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza. No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

1º. Aquellas a las que se refiere el artículo 2.3.

2º. Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta. 3º. Las rectificativas.

4º. Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

b) La fecha de su expedición.

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignarán como datos del expedidor los del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo deberán constar los del proveedor de los bienes o servicios.

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1º. Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2º. Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del

Impuesto correspondiente a aquélla.

3º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignará como Número de Identificación Fiscal del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo, deberá constar el número de identificación del proveedor de los bienes o servicios.

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignará como domicilio del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios.

Asimismo deberá constar el domicilio del proveedor de los bienes o servicios.

Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional, no será obligatoria la consignación de su domicilio.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

2. En las copias de las facturas, junto a los requisitos del apartado anterior, se indicará su condición de copias.

3. En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta o no sujeta al Impuesto o de que el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a la misma sea su destinatario, se deberá incluir en ella una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta o no sujeta o de que el sujeto pasivo del Impuesto es el destinatario de la operación. Lo dispuesto en este apartado se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

4. Deberá especificarse por separado la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura en los siguientes casos:

a) Cuando se documenten operaciones que estén exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y otras en las que no se den dichas circunstancias.

b) Cuando se incluyan operaciones en las que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a aquéllas sea su destinatario y otras en las que no se dé esta circunstancia.

c) Cuando se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5. En las entregas de medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto se deberá hacer constar en la factura, además de los datos y requisitos establecidos en el apartado 1 anterior, sus características, la

fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega. 6. Los empresarios o profesionales que realicen las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 79.2 del Reglamento del Impuesto deberán indicar expresamente en las facturas correspondientes a dichas entregas que se trata de una operación triangular o en cadena de las contempladas en el artículo 26.tres de la Ley del Impuesto y consignar en ellas el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido con el que realizan las referidas adquisiciones intracomunitarias y entregas subsiguientes, así como el número de identificación a efectos del mencionado Impuesto suministrado por el destinatario de la entrega subsiguiente.

7. Cuando el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, podrá autorizar, previa solicitud del interesado, que en la factura no consten todas las menciones contenidas en el citado apartado, siempre y cuando las operaciones que se documenten sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, con excepción de las que se encuentren exentas conforme al artículo 25 de la Ley Impuesto.

Dichas facturas deberán contener, en todo caso, las siguientes menciones:

- a) La fecha de su expedición.
- b) La identidad del obligado a su expedición.
- c) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- d) La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

8. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario en cuanto a las operaciones cuya contraprestación sea inferior a 100 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido. Este límite se podrá excepcionar en los casos que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

9. A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto, únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refieren los apartados 1 a 7 de este artículo.”

De acuerdo con lo anterior, y sin perjuicio del cumplimiento del resto de los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción regulados en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, para la deducción de las cuotas soportadas objeto de consulta, es necesario estar en posesión de la factura que ampare dicho derecho, que debe cumplir los requisitos establecidos en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

### ANEXO 3

NUM-CONSULTA	V0374-10
ORGANO	SG Tributos
FECHA-SALIDA	01/03/2010
NORMATIVA	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio
DESCRIPCION-HECHOS	Presentación de autoliquidación extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, sin efectuar el ingreso de la deuda pero solicitando, simultáneamente, solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
CUESTION-PLANTEADA	¿Impide la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento junto con la autoliquidación extemporánea el devengo de recargos, generándose únicamente intereses de demora?
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Pregunta el consultante si la presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración, sin efectuar el ingreso de la deuda con la presentación pero solicitando en ese momento el aplazamiento o fraccionamiento, impide el devengo de recargos y que se liquiden únicamente intereses de demora.</p> <p>En contestación a su solicitud, lo primero que hay que señalar es que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) regula dos tipos de recargos: a) los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo (en el artículo 27), y b) los recargos del periodo ejecutivo (en el artículo 28).</p> <p>a) Respecto a los primeros, la presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, sin efectuar el ingreso de la deuda en el momento de la presentación pero solicitando el aplazamiento o fraccionamiento, no impide el devengo del recargo por presentación extemporánea. Así lo establece el artículo 27 de la LGT, que regula dichos recargos, señalando lo siguiente:</p> <p>“Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.</p> <p>1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.</p> <p>A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.</p> <p>2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los 3, 6 ó 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 %, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.</p> <p>Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 % y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.</p> <p>3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de</p>

la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea (...) en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea (...). El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.”

De acuerdo con este precepto, la presentación de una autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo de la Administración, sin ingresar la deuda pero solicitando simultáneamente el aplazamiento o fraccionamiento, implica el devengo del recargo del artículo 27, cuyo importe podrá reducirse en un 25% en los términos señalados en el apartado 5.

Lo que dicha presentación sí evita es la exigencia de los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación extemporánea, cuando esta se haya presentado dentro de los doce meses siguientes a la finalización del plazo de ingreso. Si se presenta trascurridos esos doce meses, entonces se exigirán intereses a partir del día siguiente al término de los doce meses posteriores a la finalización del plazo de ingreso.

b) En relación con los recargos del período ejecutivo, de conformidad con el artículo 28 de la LGT que los regula, se devengan con el inicio del período ejecutivo, respecto del cual el artículo 161, apartados 1.b), 2, primer párrafo, y 4 de la LGT, establece:

1. El período ejecutivo se inicia:

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta Ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.”

En el mismo sentido, el artículo 65.5, primer párrafo, señala:

“5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.”

Por lo tanto, lo que se consigue con la presentación de una autoliquidación extemporánea, sin ingreso pero con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, es impedir el inicio del período ejecutivo y, consecuentemente, el devengo del recargo de dicho período, regulado en el artículo 28 de la LGT.

Pero para que este recargo no sea exigible definitivamente es necesario el pago íntegro de la deuda en el plazo correspondiente, que es: Si la resolución de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento es denegatoria, debe efectuarse el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la LGT y teniendo en cuenta la fecha de notificación del acuerdo denegatorio (artículo 52.4.a) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio) (RGR).

Si la resolución de la solicitud del aplazamiento o fraccionamiento es estimatoria,

debe ingresarse la deuda en el o en los vencimientos del plazo o de los plazos concedidos. En caso contrario, al día siguiente se iniciaría automáticamente el periodo ejecutivo y se devengaría el recargo (artículo 54.1.a) del RGR)

Por último, hay que destacar que, para que sea aplicable lo señalado en esta consulta es necesario que, tal y como describe el consultante, la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea, condición necesaria para poder entender que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presenta en periodo voluntario de ingreso (artículo 46.1.a) del RGR).

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## ANEXO 4

Nº. CONSULTA	1751-04
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA SALIDA	20/09/2004
NORMATIVA	REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, Art. 42
DESCRIPCION	La entidad consultante ha obtenido en el ejercicio 2002 una plusvalía por la venta de un elemento del inmovilizado. Esta entidad ha realizado a lo largo de este ejercicio y del anterior una serie de inversiones en elementos del inmovilizado material afectos a su actividad económica que han sido subvencionadas total o parcialmente, puesto que van unidas a la creación de empleo para trabajadores minusválidos.
CUESTION	Si se pueden considerar como reinversión a los efectos del artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, las adquisiciones realizadas que han sido total o parcialmente financiadas con subvenciones.
CONTESTACION	<p>El artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), establece que:</p> <p>“1. Deducción en la cuota íntegra.</p> <p>Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por 100 de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.</p> <p>Esta deducción será del 10 por 100, del 5 por 100 o del 25 por 100, cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por 100, del 20 por 100 o del 40 por 100, respectivamente.</p> <p>Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.</p> <p>No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 44 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.</p> <p>2. Elementos patrimoniales transmitidos.</p> <p>Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:</p> <p>a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.</p> <p>b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubiesen poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.</p> <p>No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores que no otorguen una participación en el capital social.</p> <p>A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.</p> <p>3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.</p> <p>Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:</p> <p>a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades económicas.</p> <p>b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos.</p> <p>No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores que no otorguen</p> ”

una participación en el capital social y los representativos en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

Tal y como establece el artículo 42, en su apartado 3, el importe obtenido en la transmisión de los elementos patrimoniales que genera la renta objeto de deducción debe reinvertirse en determinados elementos patrimoniales, entre ellos, en la adquisición de elementos del inmovilizado material afectos a la actividad económica.

El cumplimiento del requisito de reinversión es independiente de la forma de financiación de la misma. Por tanto, las inversiones financiadas con subvenciones deben ser aptas a los efectos de reinversión del artículo 42 del TRIS.

## ANEXO 5

NUM-CONSULTA	V1451-06
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	11/07/2006
NORMATIVA	TRLIRPF RD Leg. 3/2004, Arts. 10, 26 , 89; TRLIS RD Leg. 4/2004, Arts. 10, 111
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La sociedad civil consultante tiene por objeto el asesoramiento contable y fiscal de empresas y determina su rendimiento neto según el método de estimación directa. Dicha entidad ha cumplido, durante los ejercicios 2004 y 2005, los requisitos establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para ser considerada empresa de reducida dimensión. En el ejercicio 2004 aplicó, en el cálculo de las amortizaciones del inmovilizado material nuevo, la amortización acelerada del artículo 111 del mencionado texto legal, que establecía el porcentaje multiplicador del 1,5 al coeficiente de amortización máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.</p> <p>El referido artículo 111 ha sido objeto de nueva redacción, siendo aplicable en ejercicios iniciados a partir de 1-1-2005 el porcentaje multiplicador del 2, en lugar del 1,5.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si es de aplicación el porcentaje multiplicador del 2 en el cómputo de la amortización del ejercicio 2005 respecto a aquellos elementos de inmovilizado material nuevos que fueron puestos a disposición del sujeto pasivo durante el ejercicio 2004 y sobre los que se aplicó el porcentaje multiplicador del 1,5.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Las comunidades de bienes y sociedades civiles no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 10.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo). Por su parte, el artículo 89 del mismo texto refundido añade que las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, para cada uno de los socios o comuneros.</p> <p>De acuerdo con lo establecido en el artículo 26.1 del mismo texto legal, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 28 de esta Ley para la estimación directa y en el artículo 29 para la estimación objetiva.</p> <p>Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (BOE de 11 de marzo), que en su apartado 3 dispone que "en el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, 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".</p> <p>Por su parte el artículo 111.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005 (art. 62.Tres), establece que:</p> <p>"1. Los elementos del inmovilizado material nuevos, así como los elementos del inmovilizado inmaterial, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas".</p> <p>Respecto a la entrada en vigor de dicha modificación normativa, el artículo 10.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, señala expresamente</p>

el momento de entrada en vigor de las normas tributarias y, además, en el apartado 2 de ese mismo artículo 10 se dispone que “ Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento...”

A estos efectos, el Impuesto sobre Sociedades es un tributo con periodo impositivo y, en consecuencia, las normas tributarias que afecten al mismo, salvo disposición en contrario, se aplican a los periodos impositivos que se inicien desde su entrada en vigor. En este mismo sentido apunta el citado artículo 62.

Tres de la Ley 2/2004, al disponer que la modificación introducida en el mencionado artículo 111.1 del TRLIS surtirá “... efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del año 2005...”.

En este caso, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la retroactividad de la norma no esta prohibida en el ámbito tributario, no obstante por razones de seguridad jurídica distingue entre situaciones en la que la retroactividad de la ley es “auténtica o en su grado máximo”, esto es, aquella situación en la que la norma pretende se aplicación a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, y retroactividad “impropia o de grado medio” que consiste en que la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. Sólo el primer supuesto de retroactividad se considera por parte de dicha jurisprudencia como contrario al principio de seguridad jurídica, admitiéndose, por tanto, la retroactividad “impropia o de grado medio” en la aplicación de la norma tributaria.

Pues bien, conforme a la nueva redacción del indicado apartado 1 del artículo 111 del TRLIS, en el caso de elementos del inmovilizado material nuevos, así como los elementos del inmovilizado inmaterial, puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 108 del TRLIS, aquéllos podrán amortizarse en función de un multiplicador del coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas, el cual pasa de ser del 1,5 a ser del 2.

En este sentido hay que observar que una de las características de este incentivo fiscal es que la condición básica para disfrutar del mismo es la de que el sujeto pasivo debe reunir los requisitos para tener la calificación de empresa de reducida dimensión en el periodo impositivo en el que los elementos objeto de inversión sean puestos a su disposición, resultando indiferente que en los siguientes periodos conserve o pierda dicha calificación.

Por lo que se refiere a la cuestión planteada, consiste en determinar si la modificación acaecida en la redacción del artículo 111.1 del TRLIS se puede aplicar en el cómputo de la amortización de elementos del inmovilizado material nuevos que fueron puestos a disposición durante el ejercicio 2004 y respecto a los cuales se aplicó el multiplicador del 1,5.

A este respecto, hay que precisar que el mismo artículo 62. Tres de la Ley 2/2004, que modifica al artículo 111.1 del TRLIS, dispone que la nueva redacción surtirá efectos en los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del año 2005, en consecuencia, los elementos del inmovilizado material nuevo, susceptibles de aplicar el incentivo fiscal establecido en el artículo 111.1 del TRLIS, que fueron puestos a disposición durante el ejercicio 2004 y respecto a los cuales se aplicó el multiplicador del 1,5, verán modificado dicho límite y se podrá aplicar a los mismos el coeficiente vigente para el 2005, esto es, el 2. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## ANEXO 6

NUM-CONSULTA	V0778-06
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	20/04/2006
NORMATIVA	TRLIS RDLeg. Art. 61
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante es una sociedad patrimonial que cuenta como único activo con un inmueble de carácter industrial adquirido con más de 10 años de antigüedad que lo tiene alquilado, y no cumple los requisitos recogidos en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del IRPF para tener la consideración de actividad económica.
CUESTION-PLANTEADA	Si al ser un bien usado, se puede amortizar dicho inmueble de acuerdo con el artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regula en el capítulo VI de su título VII, artículos 61 a 63, el régimen especial de las sociedades patrimoniales. La característica fundamental de este régimen, como señala el artículo 61.3.a), reside en que las entidades obligadas a tributar en él deben cuantificar la base imponible según lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con ciertas especialidades. De acuerdo con dicha regulación, las rentas procedentes del arrendamiento del inmueble, con arreglo a los datos de la consultante, han de calificarse como rendimiento del capital inmobiliario. No pueden considerarse como rendimiento de una actividad económica, ya que, de conformidad con lo indicado en consulta, no cumple las condiciones exigidas por el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.</p> <p>La cuantificación del rendimiento se realizará conforme a lo dispuesto en los artículos 20 y 21 del TRLIRPF. En materia de gastos deducibles, a los efectos que aquí interesan, el artículo 21.1 establece:</p> <p>“1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:</p> <p>b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el tres por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.</p> <p>En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.</p> <p>No obstante, el importe máximo deducible por la totalidad de los gastos no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros.”</p> <p>Por su parte, el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, en desarrollo del precepto anterior establece, respecto a los gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario, que:</p> <p>“1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.</p> <p>2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:</p> <p>a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste</p>

de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

En consecuencia, las rentas obtenidas por la entidad consultante del inmueble indicado en la consulta, tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario y, por lo tanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 21.1.b) del TRLIRPF y del artículo 13 del RIRPF, en el caso de arrendamiento de inmuebles el porcentaje máximo de amortización deducible no puede exceder del 3%. No resultando aplicable en este caso los criterios de amortización para bienes usados establecido en el apartado 4 del artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.