

Sistema fiscal

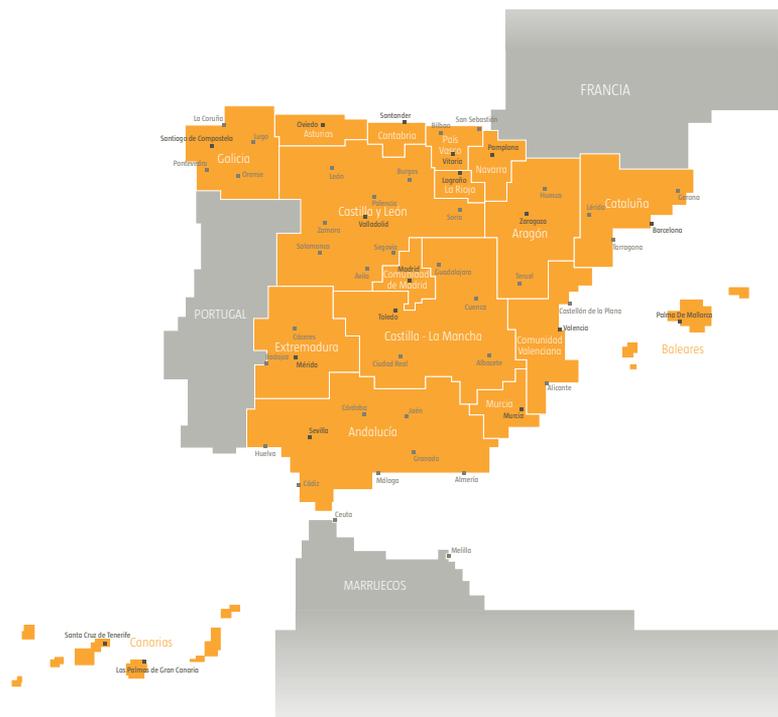
3

%

El sistema fiscal español es moderno y competitivo, como lo demuestra el hecho de que la presión fiscal, medida como el porcentaje de impuestos y seguridad social sobre el PIB, se encuentre cinco puntos por debajo de la de los países de nuestro entorno.

Las autoridades españolas acometieron un ambicioso proyecto de reforma fiscal que entró en vigor en 2007 y que ha implicado, entre otras cuestiones, una significativa reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades.

1. Introducción



1. INTRODUCCIÓN

El sistema fiscal español es moderno y competitivo, como lo demuestra el hecho de que la presión fiscal se encuentre cuatro puntos por debajo de la de los países de nuestro entorno y el reducido número de impuestos existentes.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria se ha significado por su liderazgo dentro de la Administración española. Asimismo, en comparación con otras agencias tributarias, ocupa un puesto realmente destacado en el contexto europeo en cuanto a modernización y por la incorporación de las nuevas tecnologías a la prestación de los servicios públicos, destacando, entre otras, la posibilidad de presentar declaraciones de los diferentes impuestos por vía telemática, o la obtención por dicha vía de diferentes certificados.

El sistema fiscal español comprende tres tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Las tasas y las contribuciones especiales son cuantitativamente muy inferiores a los impuestos y se exigen en contrapartida por la prestación de servicios o por la obtención de utilidades como consecuencia de la realización de obras o servicios públicos.

Por otra parte, y aunque a nivel territorial en España existen tres niveles de imposición (estatal, autonómico y local), este capítulo se centra en los tributos establecidos por el Estado, incluyendo los gestionados y recaudados por las autoridades autonómicas y locales, aunque, dada su importancia, se incluye una referencia a los regímenes especiales existentes en Canarias, País Vasco y Navarra.

1. Introducción

Adicionalmente, hay que tener presente que las autoridades españolas acometieron un **ambicioso proyecto de reforma fiscal** que entró en vigor en 2007 e implicó una modificación considerable de determinados impuestos a los que se hace referencia a continuación.

Entre otros aspectos, la reforma conllevó una reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades hasta el 30% para las grandes empresas y hasta un 25% para las PYMEs, una simplificación del cálculo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y una modificación de los tipos aplicables a contribuyentes no residentes a los que no les sea aplicable un Convenio de doble imposición (destacando una reducción sustancial de la tributación de plusvalías desde el 35% al 18%).

2. Impuestos estatales

2. IMPUESTOS ESTATALES

Los impuestos estatales existentes en España pueden clasificarse de la forma siguiente:

- Impuestos directos:
 - Sobre la renta:
 - Impuesto sobre Sociedades (IS).
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
 - Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).
 - Sobre bienes patrimoniales (afectan sólo a personas físicas):
 - Impuesto sobre el Patrimonio (IP).
 - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).
- Impuestos indirectos:
 - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
 - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
 - Impuestos Especiales.
 - Derechos arancelarios a la importación.
 - Impuesto sobre las Primas de Seguros.

2.1 Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades está regulado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades¹.

El factor fundamental para determinar la aplicación o no del Impuesto sobre Sociedades a una entidad es la “residencia” fiscal. Se considera que una entidad es residente en España a efectos fiscales si cumple cualquiera de los siguientes requisitos:

- Que se haya constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tenga su domicilio social en España.

¹ El 18 de noviembre de 2008 se publicó el Real Decreto 1793/2008, por el que se aprueba la modificación del Reglamento del IS, entre otras, en materia de documentación de operaciones entre entidades vinculadas.

2. Impuestos estatales

- Que tenga su sede de dirección efectiva en España.

La Administración Tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas diferentes de la simple gestión de valores o activos.

A los efectos de determinar las entidades que residan en paraísos fiscales será de aplicación lo dispuesto en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991 (que contiene 48 territorios calificados en su día como tales). No obstante, no serán considerados como tales los países o territorios de la lista que hayan suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información (o un acuerdo de intercambio de información) en el cual se indique de manera expresa que estos países o territorios dejan de tener esta consideración desde el momento de aplicación de los mismos y durante su período de vigencia.

Por su parte, tendrán la consideración de países o territorios de nula tributación aquéllos en los que no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, IS o IRNR, considerándose como tales aquéllos cuya finalidad sea la imposición de la renta, con independencia de que el objeto de la misma lo constituya la renta, los ingresos o sus elementos indiciarios².

Por otro lado, en aquellos casos en los que España haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, se considerará que existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga que sea de aplicación a los efectos anteriormente comentados.

Por último, son países con los que debe entenderse que existe un efectivo intercambio de información los países o territorios con los que sea de aplicación:

- Un Convenio para evitar la doble imposición internacional en el que figure una cláusula de intercambio de información (siempre que no se establezcan limitaciones expresas a su alcance) o,
- Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria (siempre que su suficiencia a los efectos anteriores se establezca expresamente).

² Se establece, igualmente, que en el IRPF tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo las cotizaciones obligatorias efectivamente satisfechas por la persona física a un sistema público de previsión social que tengan por objeto la cobertura de contingencias análogas a las atendidas por la Seguridad Social, siempre que en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Impuestos estatales

En caso de conflicto de residencia, se aplicarán las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España con otros países.

Las entidades residentes tributan por este impuesto por su renta mundial. La renta gravada incluye todos los beneficios de actividades empresariales, rendimientos de inversiones no relacionadas con la actividad empresarial ordinaria y la renta derivada de la transmisión de activos.

Es necesario tener en cuenta las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición entre España y otros países, que, en su caso, pueden influir en la determinación de la base imponible a efectos de la tributación en España.

La tributación de las entidades no residentes tiene una regulación separada y se regirá según lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

2.1.1 Base imponible

La Ley del Impuesto establece tres regímenes para la determinación de la base imponible: el régimen de estimación directa, el régimen de estimación indirecta y el régimen de estimación objetiva.

En el régimen de estimación directa (que es el generalmente aplicable), la base imponible se define como la diferencia entre los ingresos y los gastos del período. Se calcula partiendo del resultado contable corregido mediante la aplicación de los principios fiscales. Los gastos relativos a la actividad empresarial son deducibles si están debidamente contabilizados y soportados.

2.1.1.1 Criterios de imputación de ingresos y gastos

Los criterios fiscales para imputar los ingresos y gastos en el cálculo de la base imponible coinciden generalmente con los principios contables. La Ley del impuesto identifica el criterio del devengo como generalmente aplicable para reconocer los ingresos y gastos. Además, todos los gastos tienen que estar contabilizados para ser deducibles (salvo determinadas excepciones, como la amortización acelerada). A efectos fiscales, en caso de conflicto entre un principio contable y un principio fiscal, el segundo prevalecerá. No obstante, los gastos contabilizados en un período impositivo posterior al de su devengo y los ingresos contabilizados en un período impositivo anterior al de su devengo se imputan fiscalmente en el año en el que se hayan contabilizado, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido si hubiesen sido contabilizados según el criterio de devengo.

Las sociedades pueden utilizar criterios de imputación distintos al del devengo en ciertas operaciones (como es el caso de las ventas con precio aplazado).

2. Impuestos estatales

En el supuesto de que se apliquen criterios de imputación temporal distintos de los previstos en las normas fiscales, es necesario justificar suficientemente su fundamento y deben ser aprobados por la Administración Tributaria.

2.1.1.2 *Transparencia fiscal internacional*

Este régimen, en virtud del cual una entidad residente en España debe integrar en su base imponible las rentas obtenidas por filiales extranjeras aunque no hayan sido objeto de distribución, se aplica cuando:

- El sujeto pasivo (sociedad española) tiene una participación igual o superior al 50% en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente. No obstante lo anterior, este régimen no será de aplicación cuando la entidad no residente sea residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea siempre que el sujeto pasivo acredite (i) que la constitución y operativa de la entidad no residente responde a motivos económicos válidos y (ii) que realiza actividades empresariales. Las participaciones que tengan las entidades o personas vinculadas (residentes o no residentes) se incluyen en el cómputo de la participación.
- El impuesto pagado por la entidad no residente (Impuesto sobre Sociedades o similar) por la renta neta atribuible es inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas españolas.
- La renta neta proviene de:
 - a) Titularidad de bienes inmuebles o derechos reales sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial o cedidos en uso a otra entidad no residente perteneciente al mismo grupo de sociedades (según la definición del artículo 42 del Código de Comercio).
 - b) Participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales (con ciertas excepciones, como los activos financieros tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales, etc.).
 - c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (excepto los directamente relacionados con actividades de exportación) realizadas con entidades residentes vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades. No se realiza atribución si más del 50% de los ingresos derivados de este tipo de actividades proceden de operaciones efectuadas con entidades no vinculadas.
 - d) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) anteriores.

No procede atribución de renta (salvo en el caso c) anterior) cuando las rentas obtenidas por la entidad no residente procedan de una entidad en la que participe, directa o indirectamente, en más del 5%, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- Que la primera entidad dirija y gestione su participación.

2. Impuestos estatales

- Que al menos el 85% de los ingresos de la segunda procedan del ejercicio de actividades empresariales.

Además, existe una excepción general a la aplicación del régimen a las rentas descritas en los apartados a), b) y d) anteriores cuando el importe de las mismas sea inferior al:

- 15% de la renta total de la entidad no residente, o al
- 4% de los ingresos totales de la entidad no residente.

Los límites anteriores pueden referirse al conjunto de sociedades que formen un grupo en el extranjero, tal como se define en la legislación.

En ningún caso se imputará una renta superior a la renta neta total de la entidad no residente.

La imputación de renta se hará en proporción a la participación directa o indirecta en la entidad no residente, y el importe de la renta a incluir se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la legislación del Impuesto sobre Sociedades.

La entidad residente no integrará en su base imponible la parte de los dividendos repartidos que corresponda a la renta que haya sido previamente imputada.

Una misma renta solamente podrá ser objeto de inclusión una vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

La legislación permite a la entidad residente deducir el Impuesto sobre Sociedades (o similar) efectivamente satisfecho por la entidad no residente y sus sociedades participadas, por la parte de la renta imputada, así como el impuesto efectivamente satisfecho por razón de la distribución de dividendos.

El límite de la deducción es la cuota íntegra que corresponda pagar en España por esa renta.

No se permite la deducción de los impuestos pagados en paraísos fiscales.

Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se presumirá que:

- a) El importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previamente mencionadas en las letras a) a d), por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, es inferior al 75% del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.
- b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las clases de renta previamente mencionadas.

2. Impuestos estatales

c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15% del valor de adquisición de la participación.

Estas presunciones admiten prueba en contrario, y no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.

2.1.1.3 Valoración a precio de mercado

Por regla general, los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin perjuicio de lo anterior, en ciertos casos es necesario aplicar a efectos fiscales el valor normal de mercado. Este método se aplica a:

- Activos transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Activos aportados a entidades y valores recibidos en contraprestación.
- Activos transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Activos transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- Activos adquiridos por permuta.
- Activos adquiridos por canje o conversión.

Conviene tener en cuenta que la legislación en vigor establece un régimen especial de neutralidad fiscal para los casos en que alguna de las transacciones arriba descritas formen parte de un proceso de reorganización societaria (fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias de rama de actividad y canje de valores, así como las aportaciones no dinerarias de activos si se cumplen ciertos requisitos).

Bajo este régimen, siempre que se cumplan ciertas condiciones, no se integrarán en la base imponible del transmitente las rentas puestas de manifiesto por la valoración a precio de mercado de los bienes y derechos, ni tampoco constituirán para el adquirente un mayor coste de adquisición a efectos fiscales.

Por otro lado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, entendiéndose por tal aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2. Impuestos estatales

La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al IRPF o al IRNR que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración Tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el IRPF o por el IRNR de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación, para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado.

Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación establecida reglamentariamente. A este respecto, el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, desarrolla las obligaciones de documentación, siguiendo las líneas marcadas por los trabajos realizados en el seno de la Unión Europea en este ámbito.

La actual normativa española relativa a las operaciones realizadas entre entidades vinculadas fue introducida por medio de la Ley 35/2006, como parte integrante de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, introduciendo la obligación a cargo del contribuyente, de valorar a precios de mercado las operaciones realizadas con otros vinculados, entrando en vigor para aquellos ejercicios iniciados a partir del 1 de diciembre de 2006.

A este respecto, el Real Decreto por el que se aprueba la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, introduce varias normas de desarrollo, que a continuación pasamos a exponer brevemente.

En primer término, el Real Decreto determina las pautas para realizar el análisis de comparabilidad a efectos de establecer el valor normal de mercado, que son un reflejo de los criterios expresados por la OCDE.

En segundo lugar, la nueva normativa regula los requisitos de deducibilidad de los acuerdos de reparto de costes entre partes vinculadas.

Una tercera sección está dedicada a la documentación que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración, para justificar que los valores aplicados a las operaciones con vinculados son valores de mercado. En relación con dicha obligación, la modificación del Reglamento viene a imponer el deber de disponer de dos lotes de información:

- Por una parte, la información referente al grupo al que el contribuyente pertenece, en la que deberá describirse su estructura, identificarse las distintas entidades que los componen y

2. Impuestos estatales

describirse igualmente la naturaleza, los importes y los flujos de las operaciones vinculadas y en general la política del grupo en materia de precios de transferencia.

- Por otro lado, el contribuyente deberá estar en disposición de aportar la documentación soporte propia, en la que se identificará a las entidades que estén con él vinculadas, se aportará un análisis de comparabilidad, se justificará el método de valoración elegido y se añadirá cualquier otra documentación que soporte la valoración de sus operaciones.

Otra sección se encarga de la regulación del ajuste secundario, en línea con la definición que del mismo hace la Ley del Impuesto, en el sentido de señalar que dicho ajuste se corresponderá con la diferencia entre el valor convenido y el de mercado, recalificando la mencionada diferencia al tipo de renta correspondiente.

Por último, el Real Decreto recoge obligaciones de documentación para aquellos obligados tributarios que realicen operaciones con entidades o personas residentes en paraísos fiscales, así como la regulación del procedimiento de los acuerdos previos de valoración.

Dicho lo anterior, es preciso señalar que constituirá infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a la legislación vigente deban mantener a disposición de la Administración Tributaria las personas o entidades vinculadas.

También constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Esta infracción será grave y, con carácter general, se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

1º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración Tributaria, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

2º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración Tributaria, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1º anterior.

La cuantía de estas sanciones pecuniarias se podrá reducir en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Impuestos estatales

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo.
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

2. Impuestos estatales

Para determinar el valor de mercado entre entidades vinculadas se aplican los métodos de la OCDE, del siguiente modo:

Primero,

- Método del precio libre comparable.
- Método del coste incrementado.
- Método del precio de reventa.

Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación:

- Método de la distribución del resultado.
- Método del margen neto del conjunto de las operaciones.

Adicionalmente, la legislación del Impuesto sobre Sociedades contempla la posibilidad de celebrar acuerdos previos con la Administración. Así, los sujetos pasivos pueden someter a la Administración una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas sobre la base de condiciones de mercado. Si la propuesta es aprobada por la Administración, la valoración convenida tiene validez, como máximo, durante cuatro períodos impositivos³.

2.1.1.4 Regla de subcapitalización

Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad (excluidas las financieras) con otra u otras personas o entidades no residentes con las que esté vinculada exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a su capital fiscal (fondos propios menos el resultado del ejercicio), los intereses que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos y, en consecuencia, no serán deducibles para la entidad residente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la entidad vinculada no residente en territorio español sea residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

El sujeto pasivo puede someter una propuesta (debidamente justificada) para la aplicación de un coeficiente superior. Si la propuesta es aprobada, se podrá aplicar un coeficiente distinto. Esta

³ También cabe celebrar este tipo de acuerdos en relación con las contribuciones a actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica y los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión; las entidades no residentes que proyecten operar en España a través de un establecimiento permanente pueden hacerlo en relación con los gastos imputables al mismo.

2. Impuestos estatales

posibilidad no será de aplicación a las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

2.1.1.5 Cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales

Por otro lado, en general, debe integrarse en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que:

- Sean propiedad de una entidad residente que traslada su residencia fuera del territorio español;
- Estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad; o
- Estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en España, sean transferidos al extranjero.

Es de destacar que entre las rentas imputables a los establecimientos permanentes se tendrán en cuenta las derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hayan sido objeto de desafectación, cuando dicha transmisión se realice dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de dicha desafectación.

Por otro lado, la Administración Tributaria puede también valorar por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en los territorios definidos como paraísos fiscales cuando la valoración convenida haya determinado una tributación inferior en España o un diferimiento de dicha tributación.

2.1.1.6 Valoración de existencias

No existen normas fiscales específicas a este respecto. En consecuencia, todos los métodos de valoración válidos contablemente son también admisibles a efectos fiscales (FIFO, coste medio ponderado).

Las mismas reglas son aplicables a la depreciación de existencias.

2.1.1.7 Correcciones de valor

- Amortizaciones

La amortización sólo es un gasto fiscalmente deducible si la depreciación es efectiva y está contabilizada (con determinadas excepciones como el fondo de comercio (Véase página 20 del presente Capítulo) o la amortización acelerada aplicable a ciertas actividades, como por ejemplo investigación y desarrollo.

2. Impuestos estatales

— Coeficientes oficiales de amortización.

En el caso de que se apliquen los coeficientes de amortización establecidos en las tablas oficiales (aprobadas por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), se exige al sujeto pasivo de probar la efectividad de la depreciación.

Ejemplos de coeficientes de amortización aplicables en la actualidad son:

Cuadro 1

COEFICIENTES ANUALES DE AMORTIZACIÓN (%)

	Máximo	Mínimo
Edificios industriales	3	1,47
Edificios comerciales	2	1
Mobiliario	10	5
Equipos para tratamiento de la información	25	12,5
Software	33	16,7
Vehículos	16	7,14
Maquinaria	12	5,55

Existen reglas especiales de amortización para bienes utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo, y para bienes usados.

— Método de amortización degresivo

Este método, que puede utilizarse para amortizar todo tipo de bienes excepto edificios, mobiliario y enseres, permite que la amortización se traslade a los primeros años de vida útil del bien mediante la aplicación de un coeficiente a su valor en libros, cuando la depreciación efectiva sea mayor en esos primeros años.

— Método de los números dígitos

Al igual que en el caso anterior, este método se puede utilizar para amortizar cualquier clase de bienes excepto edificios, mobiliario y enseres, determinándose la suma de dígitos en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

2. Impuestos estatales

— Otros métodos de amortización

Las compañías que, por razones técnicas, deseen amortizar sus bienes aplicando coeficientes distintos a los fijados en las tablas oficiales, y que además quieran evitar la incertidumbre generada por la necesidad de probar la “efectividad” de la depreciación, podrán formular un plan de amortización que será aplicable siempre que sea aceptado por la Administración Tributaria.

Por último, las compañías que desarrollen determinadas actividades o industrias (por ejemplo, compañías dedicadas a la minería, industrias en proceso de reorganización, etc.) pueden ser autorizadas a amortizar sus activos libremente de acuerdo con las leyes específicas que regulen dichas actividades.

— Amortización del inmovilizado intangible

En general, el inmovilizado intangible se amortiza mediante la aplicación de los mismos métodos de amortización del inmovilizado material, a lo largo de su vida económica.

Los *elementos del inmovilizado intangible que tienen una vida útil definida* se podrán amortizar en diez años siempre que: (i) se hayan puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso, (ii) la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

Cuando la vida útil sea inferior a diez años, el límite anual máximo se calculará atendiendo a dicha duración.

En cualquier otro caso, la amortización sólo será deducible fiscalmente si el sujeto pasivo prueba que responde a una depreciación irreversible de los elementos patrimoniales.

Respecto al *inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio*, se podrá amortizar en veinte años siempre que, además de los dos requisitos antes señalados para los intangibles de vida útil definida, se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

2. Impuestos estatales

Por último, la amortización del *inmovilizado intangible con vida útil indefinida* será deducible en diez años si su adquisición se efectuó a título oneroso y la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas (si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas). Dicha deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del inmovilizado.

En cualquier otro caso, la amortización sólo será deducible fiscalmente si el sujeto pasivo prueba que responde a una depreciación irreversible de los elementos patrimoniales.

- Contratos de arrendamiento financiero

De acuerdo con la legislación española, los contratos de arrendamiento financiero (suscritos con entidades financieras, tal y como las define su legislación específica) deben tener un plazo mínimo de duración de dos años, tratándose de bienes muebles, y de diez años si se trata de bienes inmuebles, y el método de amortización del coste del bien debe ser lineal o progresivo.

Las cuotas de arrendamiento (intereses más la parte del capital correspondiente al coste del bien) son deducibles, excepto en el caso de terrenos y de otros bienes que no sufran depreciación, si bien en estos casos será deducible la parte correspondiente a los intereses. En cualquier caso, el límite para la deducibilidad de las cuotas de amortización del bien será el doble del coeficiente de amortización que corresponda aplicar según las tablas oficiales.

- Bienes arrendados con opción de compra

Cuando el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra sea inferior al importe resultado de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas correspondientes al mismo en el período de duración de la cesión, la operación será considerada como de arrendamiento financiero, teniendo el tratamiento ya expuesto para este tipo de arrendamientos.

Cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, la operación será considerada como un método de financiación, por lo que el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.

- Libertad de amortización con mantenimiento de empleo

Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, puestos a disposición del sujeto pasivo en los períodos

2. Impuestos estatales

impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores. La deducción no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Este régimen también se aplicará a dichas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero que cumplan las condiciones antes señaladas, por sujetos pasivos que determinen su base imponible por el régimen de estimación directa, a condición de que se ejercite la opción de compra.

Este régimen no será de aplicación a las inversiones cuya puesta a disposición tenga lugar dentro de los períodos impositivos establecidos en dicho apartado, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento.

No obstante, en estos casos, el régimen de libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010.

Tratándose de inversiones correspondientes a elementos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o de inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, aunque estas últimas se produzcan con posterioridad a los períodos indicados dentro de los años 2009 y 2010, la libertad de amortización se aplicará exclusivamente sobre la inversión en curso realizada dentro de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010

- Pérdidas de valor de elementos patrimoniales.
 - Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.

Esta provisión cubre el riesgo derivado de posibles insolvencias de deudores. El único método admitido fiscalmente es el de asignación individualizada de su saldo, por el que se analizan individualmente las características de cada uno de los saldos de dudoso cobro. Para que la dotación a la provisión sea deducible en el momento del devengo del impuesto debe concurrir alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

2. Impuestos estatales

- c) Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral.

No son deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo de insolvencias de entidades vinculadas, a no ser que las entidades sean formalmente declaradas insolventes.

Asimismo, no serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de insolvencias cuando el deudor sea una entidad pública o en los casos en que exista garantía suficiente de cobro.

Las pérdidas para la cobertura del riesgo de posibles insolvencias de entidades financieras se rigen por reglas específicas.

- Pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades.

La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, siempre que dichos valores se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente. Las pérdidas por deterioro de valores cotizados será fiscalmente deducible por la diferencia entre su valor de mercado al inicio y al cierre del ejercicio.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económico válidos y que realizan actividades empresariales.

En las condiciones antes señaladas, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su

2. Impuestos estatales

caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar.

Por otro lado, serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda admitidos a cotización en mercados regulados, con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el período impositivo por el conjunto de esos valores admitidos a cotización de que sea titular el sujeto pasivo.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro de valores que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados regulados o que estén admitidos a cotización en mercados regulados situados en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

- Fondo de comercio financiero⁴:

Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe.

Esta deducción no será compatible con la deducción por actividades exportadoras, pero si lo será con las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado.

⁴ A raíz de diversas denuncias presentadas, la Comisión Europea notificó a España el 10 de octubre de 2007 la incoación de un procedimiento de investigación de la compatibilidad de la amortización fiscal del fondo de comercio financiero en la adquisición de entidades no residentes con la normativa de ayudas de Estado (artículo 88.2 de Tratado Constitutivo de la Unión Europea).

2. Impuestos estatales

En los ejercicios en los que practiquen esta deducción, los sujetos pasivos deberán presentar conjuntamente con su declaración por el Impuesto sobre Sociedades, la siguiente información:

a) En relación con la entidad directamente participada:

1. Identificación y porcentaje de participación.
2. Descripción de actividades.
3. Valor y fecha de adquisición de las participaciones y valor teórico contable de éstas, determinado a partir de las cuentas anuales homogeneizadas.
4. Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia existente entre el precio de adquisición de sus participaciones y su valor teórico contable en la fecha de su adquisición.

b) Importe de la inversión realizada en la adquisición de participaciones en entidades no residentes en territorio español incluida en la base de la deducción por actividades de exportación.

- Provisiones.

No son deducibles los siguientes gastos:

- a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
- b) Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal, salvo las contribuciones de los promotores de planes de pensiones bajo el cumplimiento de determinados requisitos.
- c) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- d) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- e) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- f) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, tanto si se satisface en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.

Los gastos que, de conformidad con lo anterior no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

2. Impuestos estatales

No obstante, son deducibles, entre otras, las dotaciones a las siguientes provisiones:

- Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración Tributaria.
- Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias (la dotación a la provisión para primas o cuotas pendientes de cobro será incompatible, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores).
- Los gastos inherentes a riesgos derivados de garantías de reparación y revisión (y gastos accesorios a devoluciones de ventas), con el límite del resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores, en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

2.1.1.8 Gastos no deducibles

- Los que representen una retribución de los fondos propios.
- Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
- Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- Las pérdidas del juego.
- Los donativos y liberalidades (los donativos realizados a determinadas entidades -fundaciones, etc.-, los que tengan por objeto bienes inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural, bienes ligados a la contribución para la conservación de aquellos bienes o la realización de actividades de interés general, darán derecho a deducir el 35% de la base de deducción determinada según la Ley 49/2002, con el límite del 10% de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan dicho límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos).
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

2. Impuestos estatales

- Las dotaciones a provisiones o fondos internos de pensiones.

Adicionalmente, algunos gastos incurridos por transacciones entre entidades vinculadas (como los gastos por servicios de apoyo a la gestión y los gastos de investigación y desarrollo) deben cumplir ciertos requisitos para ser fiscalmente deducibles.

2.1.1.9 Incrementos y disminuciones de patrimonio

En contraste con lo establecido en otros países, el Impuesto sobre Sociedades español trata la renta derivada de la transmisión de bienes como una renta más. Generalmente, dicha renta se añade (o minora, en su caso) a los ingresos derivados de la actividad empresarial incluidos en la base imponible -con la posibilidad, como se comenta posteriormente, de reducir significativamente la tributación aplicando la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios- (Véase epígrafe 2.1.3.1 del presente Capítulo).

Se establecen reglas especiales de determinación de la renta derivada de la transmisión de bienes inmuebles, para tener en cuenta la depreciación monetaria. En aplicación de estas reglas, se corrige el coste de adquisición y las amortizaciones anuales mediante la aplicación de determinados coeficientes correctores.

2.1.1.10 Efectos fiscales de la primera aplicación

Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad (o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas), se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008.

A estos efectos, se considerarán gastos e ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos en el patrimonio neto a que se refiere el artículo 36.2 del Código de Comercio, por lo que no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.

No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2008 siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.

Lo anterior se aplicará a los ajustes cuya contrapartida sea una partida de reservas derivados de la aplicación del Plan General de Contabilidad (o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas).

2. Impuestos estatales

Los cargos y abonos a cuentas de reservas, en cuanto tengan efectos fiscales de acuerdo con lo señalado anteriormente, se computarán conjuntamente con la cantidad deducida en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2008 por la aplicación de lo establecido en la disposición transitoria vigésimo novena de la Ley 4/2008⁵. El sujeto pasivo podrá optar por integrar el saldo neto, positivo o negativo, que haya resultado de dicho cómputo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

Cuando alguno de esos abonos se correspondan con provisiones por depreciación de la participación tenida en el capital de otras entidades y en alguno de esos períodos impositivos se produjese una corrección de valor de esa participación fiscalmente deducible en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley que no se haya computado para calcular el saldo a que se refiere el párrafo anterior, se integrará en la base imponible como ajuste positivo, además, un importe equivalente a dicha corrección de valor, hasta completar dicho saldo y, en su defecto, el saldo que reste se distribuirá por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

La incorporación del saldo pendiente de integración también procederá en el período impositivo en que cause baja del balance cualquier elemento.

Caso de extinción del sujeto pasivo dentro de ese plazo, el saldo pendiente se integrará en la base imponible del último período impositivo.

En la memoria de las cuentas anuales de los ejercicios correspondientes a dichos períodos impositivos deberá mencionarse el importe de dicho saldo, así como las cantidades integradas en la base imponible y las pendientes de integrar.

2.1.1.11 Compensación de bases imponibles negativas

Por regla general, una entidad residente en territorio español puede compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas obtenidas en los períodos impositivos que concluyan en

⁵ Dicha Disposición establece que con efectos exclusivos para el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, para determinar la base imponible de dicho período se podrá deducir, sin necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, la diferencia positiva entre el valor teórico contable al inicio y al final del período impositivo, para lo cual se computarán los fondos propios al inicio del ejercicio en el que se adquirió la participación y los fondos propios al cierre del primer ejercicio iniciado en 2008 (con el límite y demás condiciones establecidas en el artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) siempre que la parte de esa diferencia imputable a períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha se corresponda con provisiones fiscalmente deducibles en dichos períodos y que se abonen a cuentas de reservas con ocasión de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad.

2. Impuestos estatales

los quince años inmediatos y sucesivos. Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de quince años a partir del primer período impositivo cuya base imponible sea positiva.

No están permitidas las compensaciones con rentas positivas obtenidas en períodos impositivos anteriores.

El sujeto pasivo deberá acreditar, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

2.1.2 Tipos de gravamen

El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir es del 30%.

Entre otras, se aplican tipos de gravamen especiales a algunas Instituciones de Inversión Colectiva, incluidos los fondos de inversión inmobiliaria (1%), a determinadas cooperativas (20%) o a entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos (35%).

Respecto de las empresas de reducida dimensión, como se comenta posteriormente (Véase epígrafe 2.1.9 del presente Capítulo), se aplica el 25% para los primeros 120.202,41 euros de base imponible, tributando el exceso al 30%.

2.1.3 Deducciones en cuota, retenciones y pagos a cuenta

Las deducciones a las que nos referimos son las aplicables para el año 2009. Algunas de ellas, como la deducción por actividades exportadoras, continuando la tendencia iniciada en 2007, se reducirán progresivamente hasta su eliminación en los próximos años.

2.1.3.1 Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Se prevé en general una deducción en cuota del 12% de las rentas integradas en la base imponible obtenidas en la transmisión de los elementos que se citan a continuación, condicionada a que el precio obtenido en dicha transmisión sea objeto de reinversión.

Se permite la deducción parcial en caso de reinversión parcial, aplicando la deducción del 12% sobre la parte de renta proporcional a la cuantía reinvertida.

La reinversión deberá realizarse entre el año anterior a la puesta a disposición del elemento transmitido y los tres posteriores. No obstante, podrá presentarse un plan especial de reinversión cuando, debido a las características técnicas de dichas reinversiones, las reinversiones no puedan realizarse en los plazos indicados (si se realiza más de una transmisión de valores en un mismo período, el mencionado plazo se computará desde el final del período impositivo).

2. Impuestos estatales

En la renta que da derecho a la deducción no se integrarán las pérdidas por deterioro relativas a los elementos transmitidos que hubieran sido deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización que hayan de integrarse en la base imponible con motivo de la transmisión de los elementos que se hubieran acogido a ella. Tampoco se incluirá como base la parte de la renta que haya generado derecho a la deducción por doble imposición.

La deducción se efectuará en el período en que se realice la reinversión y se aplicará sin límite de cuota. No obstante, cuando la reinversión se efectúe antes de que se lleve a efecto la transmisión, la deducción se tomará en el período en el que se realice la transmisión.

- Elementos patrimoniales transmitidos:

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año antes de la transmisión.
- 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 su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

A efectos del cómputo de la antigüedad, se aplicará un criterio FIFO (se entenderán transmitidos los adquiridos en primer lugar). El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

Cuando los valores transmitidos correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por 100 del activo, no se aplicará la deducción sobre la parte de renta obtenida en la transmisión que corresponda en proporción al porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores transmitidos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance.

2. Impuestos estatales

- Requisitos de reinversión

Los elementos en los que habrá de reinvertirse el importe de la transmisión serán los siguientes:

- a) Los pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.
- 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 aquéllas. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (dividendos distribuidos por y plusvalías derivadas de la transmisión de entidades no residentes), ni las deducciones para evitar la doble imposición. La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español es, en general, incompatible con la deducción del fondo de comercio financiero que surja en adquisición de entidades no residentes establecida en el artículo 12.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cualquiera que sea el período en el que se realice la corrección de valor.

Cuando los valores en que se materialice la reinversión correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por 100 del activo, no se entenderá realizada la reinversión en el importe que resulte de aplicar al precio de adquisición de esos valores, el porcentaje que se haya obtenido. Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado si los valores adquiridos representan una participación en el capital de una entidad dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que se incluirán las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil. No obstante, el sujeto pasivo podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado de los elementos que integran el balance

Se establecen en la Ley diversas restricciones respecto de las reinversiones que cualifican a estos efectos, en especial en relación con transmisiones intra-grupo.

Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil fuere inferior. La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado

2. Impuestos estatales

determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en este artículo. En caso de pérdida del derecho a la deducción en un ejercicio posterior a su aprovechamiento deberá ingresarse la cuota correspondiente y los intereses de demora.

La reinversión se entenderá realizada cuando se pongan a disposición del sujeto los elementos en que se materialice. En el caso de bienes que sean objeto de contratos de arrendamiento financiero, la reinversión también se entenderá realizada a la fecha de puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato (por un importe igual al valor al contado del elemento). En este último caso, si no se ejercita la opción de compra, la reinversión se entenderá no efectuada (siendo ésta una condición resolutoria).

2.1.3.2 Deducción por inversiones y formación profesional

- El 4% de las inversiones realizadas en activos fijos nuevos utilizados para:
 - Proteger el medio ambiente, consistentes en instalaciones para evitar la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales.
 - Proteger la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas mediante la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales.
 - Adquirir vehículos de transporte por carretera que contribuyan a reducir la contaminación atmosférica.

Las inversiones deben estar incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, para ser consideradas deducibles. En estos casos, la Administración deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

- El 10% de las inversiones realizadas en determinados bienes de interés cultural, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a cuatro años.

A estos efectos se consideran inversiones los gastos activables que correspondan al importe de las cantidades que se destinen a la adquisición, conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de dichos bienes.

- Las inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite que se incorporen a vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 4% del importe de dichas inversiones.
- Las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera,

2. Impuestos estatales

darán derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 4% del importe de dichas inversiones.

- El 18% de las inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas. La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción minorado en la parte financiada por el coproductor financiero.

El coproductor financiero que participe en una producción española de largometraje cinematográfico tiene derecho a una deducción del 5% de la inversión que financie, con el límite del 5% de la renta del período derivada de dichas inversiones.

- El 4% de las inversiones realizadas en la edición de libros.

La parte de las inversiones anteriormente citadas (inversiones medioambientales, bienes de interés cultural, sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite, en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, y en la edición de libros) financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

- El 25% de los gastos efectuados en el período impositivo en concepto de investigación científica y desarrollo. Si la inversión realizada excede de la media de los gastos incurridos en los dos años anteriores, se aplica un 42% a dicho exceso.

Asimismo, se deducirá el 8% de los gastos efectuados en el período impositivo en concepto de innovación tecnológica.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades.

Además de la correspondiente a los gastos de investigación y desarrollo, se establece una deducción sobre la inversión en elementos de inmovilizado material e intangible (a excepción de las inversiones en inmuebles y terrenos) exclusivamente afectos a las actividades de investigación y desarrollo, que dará derecho a deducción por actividades de investigación y desarrollo (no de innovación tecnológica) en las siguientes condiciones:

2. Impuestos estatales

- La base de deducción será el importe de las inversiones en los citados elementos, minorado en el 65% de las subvenciones recibidas.
- Las inversiones se entienden realizadas cuando los elementos sean puestos en condiciones de funcionamiento.
- El porcentaje de deducción en estos casos será del 8%.
- Los elementos adquiridos deberán permanecer en la compañía hasta el cumplimiento de su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, salvo que su vida útil sea menor.
- Esta deducción será incompatible con las demás previstas, para las mismas inversiones, en el capítulo de Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, si bien será compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- El 6% de las inversiones realizadas en:
 - La creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o la constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25% del capital social de la filial (excepto para inversiones en paraísos fiscales).
 - Gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados extranjeros y de asistencia a ferias (incluyendo las de carácter internacional celebradas en España), excepto las realizadas en paraísos fiscales.

La base de la deducción se minorará en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos.

- El 2% de los gastos efectuados en actividades de formación profesional.

En el caso de que los gastos del ejercicio excedan de la media de los efectuados en los dos años anteriores, la deducción será del 4% para dicho exceso. Los gastos se minorarán en el 65% del importe de las subvenciones recibidas para la realización de estas actividades.

La deducción también se aplicará por aquellos gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habitar a los empleados a la utilización de nuevas tecnologías. Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición, de los equipos y terminales necesarios para acceder a internet, con su software y periféricos asociados, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere este apartado

2. Impuestos estatales

tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación de personal y no determinarán la obtención de un rendimiento del trabajo para el empleado.

2.1.3.3 Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo

En general esta deducción incentiva las contribuciones empresariales que se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que el sujeto pasivo sea promotor, en favor de los trabajadores cuya retribución bruta anual sea inferior a 27.000 euros y siempre que dichas contribuciones sean imputadas. Si las retribuciones superan tal cantidad, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones que correspondan a 27.000 euros.

La deducción asciende a un 4% de las contribuciones efectuadas.

2.1.3.4 Por creación de empleo de trabajadores minusválidos

Los requisitos de la deducción son los siguientes:

- El contrato debe ser indefinido, y a jornada completa.
- El importe de la deducción será de 6.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores minusválidos, respecto del año inmediatamente anterior.

En general, el conjunto de las deducciones expuestas (inversiones medioambientales, bienes de interés cultural, sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite, en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, en la edición de libros, en I+D+i, en creación de empresas en el extranjero, por formación profesional, por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, por fomento de las nuevas tecnologías, por reinversión de beneficios extraordinarios y por creación de empleo para minusválidos) no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

En cualquier caso, las deducciones acreditadas y no aplicadas podrán ser compensadas en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos (en el caso de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, el período es de 15 años). El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse al primer período impositivo en que se produzcan resultados positivos, en el caso de entidades de nueva creación o de entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos.

2. Impuestos estatales

2.1.3.5 Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna

Esta deducción elimina completamente la doble imposición cuando la compañía que recibe el dividendo participa en, al menos, un 5% en la compañía residente en España que los distribuye, siempre que la participación se hubiere poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o, en su defecto, se mantenga posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Si estos requisitos no se cumplen, la doble imposición no se elimina en su totalidad, en la medida en que el 50% del dividendo tributa (o el 100%, si se aplican ciertas cláusulas antiabuso).

Esta deducción también se aplica en los supuestos de transmisión de valores representativos de los fondos propios, en relación con los beneficios no distribuidos, generados en el período de tenencia de la participación, siempre que se cumplan los requisitos descritos anteriormente.

Además, la deducción se aplicará (respecto de los beneficios no distribuidos) en los siguientes casos: liquidación de sociedades; adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión; separación de socios; disolución sin liquidación de sociedades (fusiones, escisión total o cesión global de activos y pasivos). La deducción está sujeta a ciertos requisitos, (existen excepciones a los mismos) entre los que destacan:

- Que la distribución de dividendos o la participación en beneficios determine la integración de renta en la base imponible.
- Que dicha distribución no haya producido una pérdida por deterioro en el valor de la participación, a efectos fiscales.
- Que las rentas no distribuidas no deriven de ingresos no incluidos en la base imponible de la entidad participada, por compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

2.1.3.6 Deducción para evitar la doble imposición internacional

Tradicionalmente, la legislación española ha adoptado el sistema de “imputación ordinaria” y el sistema de deducción del impuesto subyacente (en el caso de dividendos) para evitar la doble imposición internacional.

Una reforma legislativa, de junio de 2000 introdujo un sistema de exención aplicable cuando concurren una serie de requisitos.

La regulación de la exención coexiste con el sistema de deducción (el sujeto pasivo puede optar por uno u otro sistema, pero la aplicación de ambos sistemas es incompatible entre sí).

2. Impuestos estatales

2.1.3.7 Sistema de deducción

Este método consiste en que la totalidad de las rentas o plusvalías obtenidas en el extranjero por compañías residentes en España se integran en la base imponible con el objeto de calcular el impuesto. De la cantidad de impuesto resultante (cuota) se podrán deducir los impuestos efectivamente pagados en el extranjero, con el límite de lo que hubiera correspondido pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. El cálculo se realizará integrando todas las rentas obtenidas en un mismo país, excepto en el caso de establecimientos permanentes, en el que se realizará agrupando las obtenidas por cada uno de ellos.

Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abona el dividendo. Esta deducción, junto con la comentada en el párrafo anterior, no podrá exceder de la cuota íntegra que hubiera correspondido pagar en España por dichas rentas.

Es deducible el impuesto subyacente sin límite de nivel (es decir, el de las filiales, el de las filiales de éstas, y así sucesivamente). Los requisitos de la deducción son que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%, y que la misma se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior a que se haya distribuido el dividendo (o que el plazo del año se cumpla con posterioridad a la distribución), así como que la entidad residente integre en su base imponible los beneficios de la entidad que distribuye el dividendo.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra se podrán compensar en los diez años inmediatos y sucesivos.

2.1.3.8 Sistema de exención aplicable a rentas procedentes de las actividades empresariales desarrolladas en el extranjero a través de filiales o por medio de establecimientos permanentes.

En el sistema de exención, tanto los dividendos o participaciones en beneficios que deriven de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español como las posibles rentas (plusvalías) que se obtengan de la transmisión de dichas participaciones estarán exentos de tributación siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5% y que dicho porcentaje haya sido poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya (o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo necesario para completar dicho plazo).
- b) Que la entidad no residente haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto en el ejercicio en que se hayan obtenido los rendimientos. Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el

2. Impuestos estatales

que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información. La exención no se aplica cuando la entidad no residente reside en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

- c) Que los beneficios que se reparten o en los que se participa procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero, tal y como éstas se definen en la Ley.

Este requisito se entenderá cumplido cuando un 85% de los ingresos de la filial del ejercicio correspondan a rentas obtenidas en el extranjero procedentes de actividades operativas realizadas en el extranjero (es decir, distintas de aquellas susceptibles de ser incluidas en la base imponible por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional), o que correspondan a dividendos de filiales de la entidad no residente, las cuales a su vez obtengan rendimientos empresariales.

La exención se aplica en el caso de plusvalías cuando se cumplan los requisitos mencionados en las letras b) y en c) en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, así como el previsto en la letra a) en la fecha en que se produzca la transmisión.

Para el cómputo del plazo de posesión de un año, se tendrá en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias para ser consideradas, de acuerdo con la legislación mercantil, como integrantes del mismo grupo de sociedades.

En cualquier caso, si se hubiera aplicado la exención a los dividendos de fuente extranjera, no se podrá integrar en la base imponible la depreciación de la participación, cualquiera que sea la forma y el período impositivo en que se ponga de manifiesto, hasta el importe de dichos dividendos.

La Ley también dispone que, si la entidad no residente cuya participación se transmite posee, directa o indirectamente, participaciones en entidades residentes en territorio español o activos en dicho territorio (y la suma del valor de mercado de unas y otros supera el 15% del valor de mercado de sus activos totales), la exención se limitará a la parte de la renta que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

Adicionalmente, la Ley establece una serie de restricciones que limitan la aplicación de la exención, como aquellos casos en los que la entidad que transmite la participación hubiera efectuado alguna corrección de valor sobre la participación transmitida que hubiera resultado fiscalmente deducible. En este supuesto, la exención se limitará al exceso de la renta obtenida en la transmisión sobre el importe de la corrección. De manera similar, si la participación en la entidad no residente hubiere

2. Impuestos estatales

sido adquirida de otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el sujeto pasivo, habiéndose obtenido una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible de este impuesto, en dicho supuesto la renta negativa se minorará por la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación a la que se aplicó la exención. Sin embargo, la renta susceptible de exención se limitará a la renta obtenida en la transmisión que sea superior a la renta negativa integrada.

Asimismo la Ley establece – junto con las anteriores cautelas – determinados supuestos a los que no se aplica la exención, como los casos en los que la entidad residente en España sea una Agrupación de Interés Económico española o europea, o una Unión Temporal de Empresas (UTE), el adquirente resida en un paraíso fiscal, o bien cuando la actividad en el extranjero se desarrolle con la finalidad principal de disfrutar de este régimen fiscal, salvo, en este último caso, que se pruebe la existencia de algún otro motivo económico válido, presumiéndose que se persigue principalmente esta finalidad en el caso de deslocalización del negocio, es decir, cuando la misma actividad que ahora desarrolla la filial en el extranjero se hubiera desarrollado en España con anterioridad por otra entidad, que haya cesado en su actividad y que tenga alguna de las relaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio.

Finalmente, en relación con las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, también están exentas cumpliendo en general con los requisitos comentados anteriormente (actividad empresarial, impuesto análogo y no situado en paraíso fiscal). Es digno de mención el hecho de que las pérdidas generadas por dicho establecimiento serán deducibles, aunque posteriormente se deberá tributar por los beneficios futuros hasta un importe equivalente a las pérdidas previamente deducidas.

2.1.3.9 Retenciones y pagos a cuenta

Determinados rendimientos, como intereses y dividendos, son objeto de una retención en la fuente como pago a cuenta de la deuda tributaria al final del ejercicio.

Además, con ciertas excepciones, los arrendamientos de determinados bienes inmuebles están sujetos a una retención del 18% de la renta pagada a los arrendadores.

Las compañías españolas tienen la obligación de realizar tres pagos a cuenta del impuesto definitivo (en abril, octubre y diciembre de cada año), sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, aplicando el tipo que resulte de multiplicar el tipo impositivo por el que deba tributar la entidad por 5/7 (para sujetos pasivos a quienes sea aplicable el tipo general, el pago a cuenta será del 21%). La cantidad resultante es minorada por ciertas bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y por los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período.

2. Impuestos estatales

Este método será de obligada aplicación para aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya excedido de 6.010.121 euros en los doce meses anteriores a la fecha de inicio de su período impositivo, y opcional para cualquier sujeto pasivo que decida optar por el mismo.

Aquellos sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no haya excedido de dicho importe, realizarán los pagos a cuenta aplicando el 18% a la cuota (neta de deducciones) del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido.

Las retenciones y pagos a cuenta se deducirán en la declaración anual del ejercicio correspondiente. Si el importe de las retenciones y de los pagos a cuentas excede de la cuota íntegra, la entidad tendrá derecho a la devolución del exceso.

2.1.4 Régimen de los grupos de sociedades

La Ley del Impuesto prevé la posibilidad de que ciertos grupos de sociedades tributen en consolidación.

La presentación de una declaración consolidada presenta ventajas significativas, sobre todo si se tiene en cuenta que las pérdidas de algunas compañías del grupo pueden ser compensadas con los beneficios de otras. Además, en la medida en que los resultados de operaciones intragrupo para la determinación de la base imponible consolidada se eliminan, la presunción de rendimientos en la valoración de las transacciones entre vinculadas, es irrelevante (ver los comentarios anteriores sobre esta materia).

A efectos fiscales, un grupo consolidado es aquél formado por una sociedad residente dominante, que debe estar sujeta, y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o por un establecimiento permanente en España de una entidad no residente, y todas las sociedades residentes en España dependientes de los mismos, en las que tengan una participación directa o indirecta de, al menos, el 75%. Con objeto de solicitar la aplicación del régimen de tributación consolidada, basta que la sociedad o el establecimiento permanente dominante tenga al menos el 75% de la participación de una sociedad el primer día del período impositivo en que se aplique el régimen y mantenerlo durante todo el período impositivo.

Los acuerdos para que las sociedades de un grupo tributen en régimen consolidado deben adoptarse por la junta de accionistas, u órgano equivalente de no tener forma mercantil, y ser notificados a la Administración Tributaria, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal. El régimen será aplicable de forma indefinida mientras no se renuncie a su aplicación.

2. Impuestos estatales

2.1.5 Otros regímenes especiales

La legislación del Impuesto sobre Sociedades contiene normas que regulan regímenes especiales de tributación, que se establecen en función de las características del sujeto pasivo o de las actividades sectoriales desarrolladas:

2.1.5.1 Agrupaciones Españolas y Europeas de Interés Económico

A estas entidades y sus socios se les aplica las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, con las siguientes peculiaridades: no tributan por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

Los socios no residentes en territorio español de Agrupaciones de Interés Económico españolas, tributarán de conformidad con las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Los socios no residentes en territorio español de Agrupaciones Europeas de Interés Económico, solo tributarán en España por la renta que les impute dicha agrupación, si resultase que la actividad realizada por los mismos a través de la agrupación da lugar a la existencia de un establecimiento permanente en España.

2.1.5.2 Uniones Temporales de Empresas (UTE)

Estas entidades tributan de la misma manera que las anteriores Agrupaciones, sin embargo la renta de fuente extranjera (derivada de actividades desarrolladas en el extranjero) obtenida por entidades que operen en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las UTEs (joint ventures) está exenta (previa solicitud del interesado).

Las pérdidas obtenidas por joint ventures de entidades españolas se pueden imputar a las bases imponibles de sus miembros. Si, en los años siguientes, la joint venture obtiene rentas positivas, éstas se imputarán en la base imponible de los miembros con el límite de las pérdidas previamente imputadas.

2.1.5.3 Otros sistemas especiales de tributación

Otros sistemas especiales de tributación se aplican a sociedades y fondos de capital riesgo, a las sociedades de desarrollo industrial regional y a las instituciones de inversión colectiva.

También se aplica un régimen de tributación especial para entidades del sector minero (con normas especiales en relación con la amortización acelerada de ciertos bienes y con reducciones, si se cumplen ciertos requisitos, en la base imponible como consecuencia de la aplicación del factor de agotamiento), para sociedades cuyo objeto social sea la investigación y explotación de hidrocarburos (aunque tributen a un tipo impositivo, 35%, superior al general, pueden reducir, con ciertas limitaciones, su base imponible por aplicación del factor de agotamiento, siendo además de

2. Impuestos estatales

aplicación normas especiales de amortización, compensación de bases imponibles negativas, etc.) y para las Entidades Navieras en función del Tonelaje.

2.1.6 Entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE)

La regulación actual de este régimen lo configura como uno de los más competitivos de los existentes en los países miembros de la Unión Europea.

Los principales aspectos de este régimen se resumen a continuación:

2.1.6.1 Acceso al régimen y objeto social de la ETVE

El acceso al régimen se consigue comunicando al Ministerio de Economía y Hacienda la opción del sujeto pasivo de acogerse a este régimen (no está sujeta a autorización).

Los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la ETVE deben ser nominativos. Las sociedades cotizadas no pueden acceder a este régimen especial.

Respecto al objeto social de la ETVE, es suficiente con que el mismo incluya la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales. Por otra parte, una ETVE puede consolidar fiscalmente si concurren el resto de los requisitos exigidos para ello, aunque no es aplicable este régimen de las ETVE a las agrupaciones de interés económico españolas y europeas, a las uniones temporales de empresas y a las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario bajo ciertos requisitos.

2.1.6.2 Tratamiento de las rentas obtenidas por la ETVE provenientes de las participaciones en las entidades no residentes.

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español y las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación están exentos si se cumplen los requisitos y las condiciones exigidas en el método de exención comentado para evitar la doble imposición internacional.

Entre los requisitos para la aplicación del mencionado método se encuentra el que la participación en la entidad no residente sea de, al menos, un 5%. A los efectos de la aplicación de la exención contenida en este régimen de las ETVE, se considera cumplido este requisito, es decir, la participación puede ser inferior al 5%, si el valor de adquisición de la participación es superior a seis millones de euros.

Se podrá no tener el 5% sobre las filiales de segundo y siguientes niveles (manteniendo el requisito de los 6 millones), si dichas filiales reúnen las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad extranjera de primer nivel y formulan estados contables consolidados.

2. Impuestos estatales

No obstante lo anterior, cuando la participación en la entidad no residente hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen de neutralidad fiscal para operación de reestructuración de la Ley del impuesto, y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente en territorio español, la exención sólo se aplicará a la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad no residente y el valor normal de mercado de la misma en el momento de su adquisición por la entidad transmitente. El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del período.

2.1.6.3 Tratamiento de las rentas distribuidas por la ETVE

Si el perceptor de estos beneficios es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español, los beneficios percibidos darán derecho a la deducción por doble imposición interna.

En el caso de que el perceptor sea una persona sujeta al IRPF español, el beneficio distribuido se considerará renta general y se podrá aplicar la deducción por los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos fijados en la propia normativa reguladora del IRPF, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos.

Finalmente, si el perceptor es una persona o entidad no residente en territorio español, se entiende que el beneficio distribuido no se ha obtenido en territorio español, considerándose a estos efectos que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

En concreto, a la distribución de la prima de emisión se le debe dar el mismo tratamiento que a la distribución de beneficios.

2.1.6.4 Tratamiento de las plusvalías obtenidas por la transmisión de las participaciones en la ETVE

En el caso de que el socio sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español, podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición internacional (descrita anteriormente) por la parte de la renta que corresponda a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos allí establecidos, y la deducción por doble imposición interna de plusvalías por el resto de la renta obtenida, en los términos exigidos por la regulación de la deducción por doble imposición interna.

Si el socio es una persona o entidad no residente en territorio español, no se entenderá obtenida en España la renta que se corresponda con reservas dotadas con cargo a rentas exentas o con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los

2. Impuestos estatales

requisitos para poder aplicar la exención a las rentas de fuente extranjera. Para el socio residente persona física, no existe regla especial, por lo que está sujeto al régimen del IRPF.

2.1.7 Régimen de neutralidad fiscal para operaciones de reestructuración

Con el fin de facilitar las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores), se prevé en la Ley un régimen especial basado en los principios de no intervención administrativa y neutralidad impositiva, que garantiza el diferimiento o la no tributación, en su caso, de los sujetos pasivos, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta, en la misma línea que el resto de los países miembros de la Unión Europea.

Dentro de dicho régimen, en los supuestos de fusión, se prevé la posibilidad para la entidad absorbente, bajo ciertas condiciones, de deducir fiscalmente con el límite de la veinteaava parte de su importe, la parte de la diferencia entre el precio de adquisición de una participación superior al 5% y su valor teórico contable que no haya podido ser imputada a los bienes y derechos adquiridos. Dicha diferencia deberá ser imputada a los citados bienes y derechos de conformidad con lo dispuesto en las normas que regulan la formulación de cuentas anuales consolidadas.

A este respecto, en los ejercicios en los que la entidad adquirente aplique esta deducción, deberá presentar conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades, la siguiente información:

- a) Identificación de la entidad transmitente y del porcentaje de participación ostentado en ella.
- b) Valor y fecha de adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, así como de su valor teórico contable, determinado a partir de las cuentas anuales homogeneizadas.
- c) Justificación de:
 - Los criterios de homogeneización valorativa y temporal, de la imputación a los bienes y derechos de la entidad transmitente de la diferencia existente entre el precio de adquisición de sus participaciones y su valor teórico contable en la fecha de disolución de dicha entidad.
 - Que la participación no ha sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando ésta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

Este requisito se entenderá cumplido cuando el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de una participación superior al 5% y su valor teórico contable que no haya podido ser imputada a los bienes y derechos adquiridos, hubiera tributado en España u otro Estado Miembro de la UE a través de cualquier transmisión de la participación.

2. Impuestos estatales

- Que la entidad adquirente de la participación no se encuentre en el mismo grupo de sociedades que la entidad que la transmitió, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

2.1.8 Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión

Las empresas cuyo importe neto de cifra de negocios (calculado para el grupo, en su caso) en el período impositivo inmediato anterior (o en el ejercicio corriente, en el caso de empresas de nueva creación) sea inferior a 8 millones de euros podrán disfrutar de ciertos incentivos fiscales. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del Artículo 42 del Código de Comercio, dicho importe se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo. Los incentivos pueden resumirse como sigue:

- Libertad de amortización para elementos del inmovilizado material, con ciertos límites, siempre que se cumplan determinados requisitos de creación de empleo.
- Libertad de amortización para elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros (hasta un límite global de 12.020,24 euros), sin que tenga que estar registrada contablemente.

Esta posibilidad es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

- Derecho a multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas (sin que se haya registrado contablemente) para elementos del inmovilizado material nuevos y del intangible puestos a disposición del sujeto pasivo en el ejercicio en que éste reúna los requisitos para ser una empresa de reducida dimensión (salvo, entre otros, el fondo de comercio y las marcas, los cuales darán derecho a multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas en las mismas condiciones).
- Posibilidad de dotar una provisión por insolvencias, hasta el límite del 1%, sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.
- El tipo impositivo aplicable a estas entidades es el 25% para los primeros 120.202,41 euros de base imponible, tributando el exceso al 30%.
- Deducción del 9% del importe de las inversiones y gastos del período relacionados con la mejora de la capacidad de acceso a través de internet, así como la mejora de los procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación.

2.1.9 Obligaciones formales

El período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad, y sus estados financieros y sus registros contables son la documentación básica a aportar con la declaración anual.

2. Impuestos estatales

Las declaraciones anuales deben ser presentadas, y la cuota ingresada, dentro de los 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Este Impuesto constituye uno de los pilares del sistema tributario español y actualmente se encuentra regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

La tributación de las personas físicas (y jurídicas) no residentes se regula a través de una ley independiente (el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

2.2.1 Contribuyentes del impuesto

Se tiene la consideración de contribuyente a los efectos del Impuesto sobre la Renta cuando:

- Se es una persona física que tenga su residencia habitual en territorio español o,
- Se es una persona física de nacionalidad española con residencia habitual en el extranjero pero concurra alguna circunstancia prevista en la Ley (tales como por servicios diplomáticos, consulares, etc.). Además, se considera que conserva su calificación de contribuyente aquella persona de nacionalidad española que pase a residir en un paraíso fiscal (esta regla se aplicará durante el año en que se realice el cambio de residencia y los cuatro siguientes).

Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Cuando permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

Para determinar el período de permanencia en territorio español se computarán sus ausencias esporádicas, salvo que demuestre su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural (no computando las estancias debidas a colaboraciones de tipo cultural o humanitario, a título gratuito, con la Administración española).

- El núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos se encuentre en España, de forma directa o indirecta.

En ausencia de prueba en contrario, el contribuyente se presume residente en España cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. Las personas físicas que son contribuyentes por el Impuesto sobre

2. Impuestos estatales

la Renta de No Residentes, y que residen en algún Estado Miembro de la Unión Europea, pueden optar por tributar en calidad de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas siempre que acrediten que tienen fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado Miembro de la UE y que han obtenido en España durante el ejercicio, por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, al menos el 75% de la totalidad de su renta.

No perderán su condición de contribuyentes por el IRPF las personas físicas españolas que acrediten una nueva residencia en un paraíso fiscal (esta regla se aplica en el año del cambio y en los cuatro siguientes).

Por último, conviene resaltar el régimen para extranjeros desplazados a España por motivos laborales que adquieran la residencia fiscal en España, por el que, cumplidos ciertos requisitos, se les permite seguir tributando como no residentes.

2.2.1.1 Hecho imponible

Las contribuyentes por este impuesto tributan por toda su renta mundial, incluyendo en algunos casos la renta de entidades extranjeras en determinadas circunstancias (régimen de transparencia fiscal internacional), salvo que la entidad no residente de la que procedan los rendimientos sea residente en la UE, que es similar al descrito anteriormente en el Impuesto sobre Sociedades, así como por los incrementos de patrimonio (o disminuciones) del año natural, netos de los gastos necesarios incurridos (en los términos recogidos en la Ley) para obtener dichos ingresos.

2.2.1.2 Sistemas de tributación y contribuyente

Existe la posibilidad de tributar de forma individual o conjunta (en torno al concepto de unidad familiar). Sin embargo, hay una única tarifa con dos escalas (general y autonómica).

2.2.1.3 Esquema general del impuesto

La Ley distingue una base imponible general y una base imponible del ahorro.

La renta general está constituida por el resultado de sumar los dos saldos siguientes:

- a) El saldo que resulte de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, los siguientes rendimientos e imputaciones de renta:
 - Rendimientos del trabajo.
 - Rendimientos del capital inmobiliario.
 - Los rendimientos obtenidos por la cesión a entidades vinculadas de capitales propios (excepto cuando estas entidades sean de las previstas en el artículo 1.2 del RD Legislativo 1298/1996, de 28 de junio, sobre Adaptación del Derecho vigente en materia de Entidades de Crédito al de las

2. Impuestos estatales

Comunidades Europeas y siempre que dichos rendimientos no difieran de los que se habrían ofertado a colectivos similares a las personas vinculadas a dichas entidades).

- Otros rendimientos del capital mobiliario que no constituyan renta del ahorro, tales como los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor, o los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
 - Rendimientos de actividades económicas.
 - Imputación de rentas inmobiliarias.
 - Imputación de rentas de entidades en régimen de transparencia fiscal internacional.
 - Imputación de rentas por cesión de derechos de imagen.
 - Diferencia de valor de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.
- b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, las alteraciones patrimoniales que no se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. Si el resultado de esta integración y compensación arroja saldo negativo su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta antes señalados, con el límite del 25% de dicho saldo positivo. El exceso, caso de existir, se compensará en los cuatro años siguientes con las mismas limitaciones, debiendo compensarse siempre la cuantía máxima permitida.

La renta del ahorro está constituida por el saldo positivo de sumar:

- a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí:
- Los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.
 - Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros no vinculados de capitales propios.
 - Los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.

Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes, debiendo compensarse siempre la cuantía máxima permitida.

2. Impuestos estatales

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí las alteraciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales. Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe se podrá compensar con el positivo que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes, debiendo compensarse siempre la cuantía máxima permitida.

2.2.1.4 Rentas exentas

Entre las exenciones que se recogen, destaca la relativa a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos desarrollados en el extranjero. Dicha exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero hasta un importe de 60.100 euros anuales siempre que se cumplan ciertos requisitos:

- Los rendimientos del trabajo deben ser satisfechos por trabajo desarrollado efectivamente en el extranjero.
- Cuando se trate de servicios prestados entre entidades vinculadas, los mismos han de producir o poder producir una ventaja o utilidad al destinatario.
- El beneficiario de los servicios debe ser, o bien una entidad no residente en España, o bien un establecimiento permanente de una sociedad española situado en el extranjero.
- Que en el país extranjero en el que se desarrolle el trabajo sea de aplicación un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Este requisito se considerará cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Para el cálculo de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero que deben considerarse exentos de tributación (i) se deben tener en cuenta los días en los que el trabajador haya estado desplazado efectivamente en el extranjero y las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados fuera, y (ii) para el cálculo del importe diario devengado por los trabajos realizados en el extranjero se debe aplicar un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los referidos trabajos.

Esta exención es incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación (i.e. dietas exentas por desplazamiento), pero no con el régimen de dietas normales de locomoción, manutención y estancia (exceptuadas de gravamen).

2. Impuestos estatales

Asimismo, está prevista una exención para las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión, bajo el cumplimiento de determinadas condiciones⁶.

2.2.1.5 Rendimientos del trabajo

- Imputación de los rendimientos del trabajo:

Cuando los rendimientos del trabajo se hayan generado en un período superior a dos años y simultáneamente se cumpla el requisito de que no se obtengan de forma periódica o recurrente, o bien cuando reglamentariamente se califiquen como irregulares, se imputará únicamente un 60% de los mismos.

La reducción se amplía bajo ciertas condiciones para determinados rendimientos.

En el caso de que los rendimientos deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 40% no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (22.100 euros) por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán 5 años.

El límite señalado en el párrafo anterior se duplicará bajo ciertas condiciones.

- Las principales deducciones permitidas sobre los rendimientos íntegros del trabajo para determinar el rendimiento neto son las cotizaciones a la Seguridad Social.
- Una vez calculado el rendimiento neto del trabajo, se aplicarán las siguientes reducciones:
 - 2.652 euros con carácter general.
 - Para rendimientos netos iguales o inferiores a 9.180 euros, la reducción ascenderá a 4.080 euros anuales.
 - Para rendimientos netos entre 9.180,01 y 13.260 euros, la reducción ascenderá a 4.080 euros menos el resultado de multiplicar por 0,35 la diferencia entre el rendimiento obtenido y 9.180 euros.

⁶ En aquellos casos en los que se adquiriera una nueva vivienda previamente a la transmisión de su vivienda habitual y dicha adquisición hubiera tenido lugar durante los ejercicios 2006, 2007 ó 2008, el plazo de dos años para la transmisión de la vivienda habitual se ampliará hasta el día 31 de diciembre de 2010.

2. Impuestos estatales

- Las citadas reducciones se incrementarán en un 100% en caso de:
 - Trabajadores activos mayores de 65 años que continúen o prolonguen su actividad laboral (en las condiciones que se establezcan reglamentariamente).
 - Desempleados inscritos en la Oficina de Empleo que acepten un puesto de trabajo que exija trasladar su residencia habitual a otro municipio. Este incremento se aplicará en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. (en las condiciones que se establezcan reglamentariamente).

Por su parte, las *personas discapacitadas* podrán minorar su rendimiento neto en 3.264 euros anuales (en caso de obtener rendimientos del trabajo como trabajadores activos); esta reducción será de 7.242 euros cuando se acredite la necesidad de ayuda de terceros o bien se trate de personas con movilidad reducida o con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Las anteriores reducciones son también aplicables cuando se trata de rendimientos de actividades económicas, en el caso de que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que los rendimientos se determinen mediante el método de estimación directa.
- Que todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúen a una única persona no vinculada.
- Que los gastos deducibles no excedan del 30% de los rendimientos íntegros declarados.
- Que se cumplan determinadas obligaciones formales y de información.
- Que no se perciban rendimientos del trabajo (a estos efectos no computan las prestaciones por desempleo).
- Que al menos el 70% de los ingresos estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- Que el sujeto pasivo no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

Como consecuencia de estas reducciones el rendimiento neto del trabajo y de la actividad económica no podrá ser negativo.

- En cuanto a retribuciones en especie, lo más relevante es lo siguiente:
 - La valoración de los rendimientos del trabajo en especie satisfechos por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar a dichos rendimientos, no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate, deduciéndose los descuentos ordinarios o comunes, los cuales no pueden exceder ni del 15% ni de 1.000 euros anuales.

2. Impuestos estatales

- La valoración de la retribución en especie por utilización de vehículos es del 20% anual del coste de adquisición para el pagador (ponderada por el uso privado de los vehículos). En el caso de vehículos en regímenes de leasing, renting o fórmulas asimiladas dicho 20% se aplica sobre el valor del vehículo como si fuese nuevo.
- La retribución en especie por utilización de vivienda que sea propiedad de la empresa o que se encuentre alquilada quedará limitada al 5% o al 10% del valor catastral, en función de si éste ha sido revisado o no respectivamente, con el límite máximo del 10% del resto de los rendimientos del trabajo. Cuando no exista valor catastral o no haya sido notificado, la retribución será el 5% del 50% del valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.
- No tendrá la consideración de retribución en especie la entrega, gratuita o por valor inferior al de mercado, a todos los trabajadores de acciones, participaciones o cuotas participativas de las cajas de ahorro en la parte que no supere 12.000 euros anuales, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Existen determinadas obligaciones de información (a la CNMV en el caso de acciones admitidas a negociación en una Bolsa de Valores) en el caso de entregas de acciones o de derechos de opción sobre acciones a directivos y administradores. Asimismo, en los casos en que una sociedad adquiera acciones propias con este fin, el acuerdo de la junta de accionistas deberá expresar su autorización junto con otros datos.

- En cuanto a los rendimientos satisfechos por entidades vinculadas no residentes, las entidades residentes en territorio español estarán obligadas a efectuar retenciones sobre los rendimientos del trabajo satisfechos a sus trabajadores, independientemente de que el pagador de estos rendimientos sea la propia entidad u otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquélla.

En el caso de que el derecho a recibir dichos rendimientos se genere en un período de más de dos años, las reglas sobre rentas irregulares serán aplicables.

2.2.1.6 Rendimientos del capital inmobiliario

Para la determinación del rendimiento neto pueden deducirse todos los gastos necesarios para su obtención. El importe de los gastos financieros y de reparación y conservación que tendrán la consideración de deducibles no podrán superar los rendimientos íntegros que genera cada inmueble (es decir, el cómputo de dichos gastos ha de realizarse inmueble a inmueble, sin que los mismos puedan dar lugar a un rendimiento negativo por inmueble). No obstante, el exceso podrá deducirse en idénticas condiciones en los cuatro años siguientes.

El resto de gastos sí podrían dar lugar a rendimientos netos negativos del capital inmobiliario.

2. Impuestos estatales

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda el rendimiento neto (es decir, rendimiento íntegro menos amortizaciones, tributos y recargos no estatales etc.) se reducirá en un 50% (reducción que se aplica sean los rendimientos netos positivos o negativos).

Se incrementa la reducción hasta el 100% para los casos en que los arrendatarios tengan una edad comprendida entre los 18 y los 35 años y unos rendimientos netos del trabajo o actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples (es decir, 527,24 euros mensuales para 2009).

Asimismo, si el período de generación de estos rendimientos fuera superior a dos años, o si su obtención fuera irregular en el tiempo, se reducirá en un 40%.

2.2.1.7 Tributación de las rentas del ahorro

La renta del ahorro, se gravará al tipo fijo del 18%.

Los siguientes rendimientos (denominados en la Ley como “otros rendimientos del capital mobiliario”), podrán beneficiarse de una reducción del 40% en caso de que se generen en más de dos años o se califiquen reglamentariamente como notoriamente irregulares: (i) Los procedentes de la propiedad intelectual, cuando el contribuyente no sea el autor; (ii) Los derivados de la propiedad industrial no afecta a actividades económicas; (iii) Los procedentes del arrendamiento de muebles, negocios o minas o del subarrendamiento de dichos bienes (percibidos por el subarrendador) que no sean actividades económicas; y (iv) los derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, cuando la citada cesión no tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

En relación con los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades, se establece una exención limitada a 1.500 euros aplicable a los dividendos, primas de asistencia a juntas, participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad, así como los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, salvo la entrega de acciones liberadas, que faculten (estatutariamente o por decisión de los órganos sociales) para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal. Esta exención no se aplicará a los dividendos y beneficios distribuidos o procedentes: (i) de instituciones de inversión colectiva, o (ii) de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos.

Respecto de las ganancias y pérdidas patrimoniales, cabe hacer las siguientes precisiones:

- Valoración y tipo impositivo

2. Impuestos estatales

- La valoración de la alteración patrimonial, en caso de transmisión onerosa o lucrativa, se realiza por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos transmitidos.
- Todas las ganancias y pérdidas patrimoniales que se deriven de la transmisión de elementos patrimoniales se integrarán en la base del ahorro sometida al gravamen del 18%. El resto se integrará en la base imponible general tributando según la escala del impuesto.
- Coeficientes correctores
 - La Ley no contempla la aplicación de coeficientes de actualización, excepto para los inmuebles.
 - El objetivo de los coeficientes de actualización es la corrección del efecto de la inflación, aplicándose sobre el precio de adquisición de los bienes transmitidos y sobre las amortizaciones correspondientes.
- Ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.
 - Existe un régimen transitorio aplicable a los elementos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994 que si bien supone la desaparición de los denominados “coeficientes de abatimiento”, consolida la reducción aplicable a las plusvalías generadas hasta una determinada fecha, y cuya transmisión se produzca con posterioridad a la misma.
 - En líneas generales, la ganancia deberá calcularse del siguiente modo:
 - En primer lugar, se calculará el importe de la ganancia patrimonial aplicando las normas de determinación de las ganancias vigentes en el ejercicio de la transmisión.
 - De dicho importe, deberá distinguirse la parte de ganancia generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 (es decir, hasta 19 de enero, inclusive), entendiendo como tal la parte proporcional que corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006 respecto del número total de días que haya permanecido el elemento en el patrimonio del contribuyente.
 - La parte de ganancia generada antes de 20 de enero de 2006 se reducirá por aplicación de los coeficientes de abatimiento (en caso de que éstos sean aplicables, es decir, para los bienes adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994):
 - En el caso de inmuebles o de sociedades de inmuebles, la ganancia se reducirá en un 11,11% por cada año transcurrido desde la adquisición del bien hasta 31 de diciembre de 1994. La ganancia quedará no sujeta en inmuebles adquiridos antes de 31 de diciembre de 1985.

2. Impuestos estatales

- En el caso de acciones negociadas en mercados secundarios salvo sociedades de inversión mobiliaria o inmobiliaria, la reducción será de un 25%. En consecuencia, no tributan las plusvalías derivadas de elementos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1991. La aplicación de este porcentaje se extiende a aquellos valores que se negocien en mercados secundarios definidos en la Directiva 2004/39/CE.
- En el resto de casos, la reducción será de un 14,28%. En consecuencia, no tributará la ganancia derivada de elementos patrimoniales adquiridos antes de 31 de diciembre de 1988.

Se establecen unas reglas especiales aplicables a los valores negociados en alguno de los mercados regulados y a las acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva.

- El resto de la ganancia, es decir, la que se entienda generada con posterioridad a 20 de enero de 2006 (inclusive) tributará íntegramente (ello sin perjuicio de la aplicación, en el caso de inmuebles, de los coeficientes de actualización correctores de la inflación, en la determinación del precio o coste de adquisición).

- Alteraciones patrimoniales derivadas de la transmisión de empresas familiares y de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva.

Por otra parte, se declaran exentas las alteraciones patrimoniales derivadas de la transmisión lucrativa de las empresas familiares, siempre que los elementos patrimoniales afectos por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición hubieran estado afectos al menos cinco años antes de la fecha de transmisión. Asimismo, para aplicar esta exención se exigirá que (I) el donante tenga 65 años o más, o se encuentre en una situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez; (II) que si venía ejerciendo funciones de dirección deje de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde la transmisión; (III) el donatario deberá mantener lo adquirido al menos durante los 10 años siguientes a la escritura pública de donación, salvo fallecimiento, y no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

También, se establece que el contribuyente no computará las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de participaciones o acciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) siempre que el importe obtenido lo reinvierta en activos de la misma naturaleza. Las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas si, en el año anterior a la transmisión, la participación del transmitente en la IIC no ha superado en algún momento el 5%, y si el número de socios de la entidad es superior a 500. En ambos casos, las nuevas acciones o participaciones suscritas mantendrán el valor y la fecha de adquisición de las acciones y participaciones transmitidas.

2. Impuestos estatales

Por último, existen reglas de compensación aplicables a las rentas negativas pendientes de compensación a 1 de enero de 2007.

2.2.1.8 Determinación de la base liquidable

La **base liquidable general** será el resultado de aplicar las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluyendo los constituidos a favor de personas con minusvalía, las aportaciones a patrimonios protegidos de las personas discapacitadas y las reducciones por pensiones compensatorias. La aplicación de las reducciones citadas no podrán generar una base liquidable general negativa.

Entre dichas reducciones destacan las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. Esta reducción ha de aplicarse respetando una serie de límites:

El importe máximo anual conjunto para las aportaciones y contribuciones empresariales a sistemas de previsión social es, con carácter general, de 10.000 euros, si bien el límite se eleva a 12.500 euros para mayores de 50 años.

Se establece igualmente un límite anual conjunto de reducción en la base imponible *general* (el menor entre (i) el 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y actividades económicas, con posibilidad de ampliación al 50% para mayores de 50 años y (ii) 10.000 euros ó 12.500 euros para mayores de 50 años⁷) para aportaciones a los siguientes sistemas de previsión (propios o, cuando sea posible, a favor de terceros):

- (i) Planes de pensiones individuales o de empleo (la imputación fiscal de las contribuciones empresariales a estos últimos es obligatoria), incluyendo los planes regulados en la Directiva 2003/41/CE.
- (ii) Mutualidades de previsión social (las contribuciones empresariales son de imputación fiscal obligatoria).
- (iii) Planes de Previsión Social Empresarial (las contribuciones empresariales también son de imputación fiscal obligatoria).
- (iv) Planes de previsión asegurados (PPAs).
- (v) Seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia.

⁷ Los límites de aportaciones anuales con derecho a reducción a sistemas de previsión constituidos a favor de personas con discapacidad serán de 24.250 euros para aportaciones del propio partícipe con discapacidad y de 10.000 de parientes o tutores, con el límite conjunto de todas las personas que aporten, incluido la propia persona con discapacidad, de 24.250 euros.

2. Impuestos estatales

Las reducciones beneficiarán también a aquellas personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco, tutela o acogimiento y realicen aportaciones a dichos seguros.

En esta nueva categoría de producto, para que puedan ser objeto de reducción las primas satisfechas, éstas deberán cumplir los requisitos sobre contingencias cubiertas, garantía de interés y uso de técnicas actuariales requeridas para los planes de previsión asegurados.

Asimismo se establece que el conjunto de reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente (incluidas las suyas propias) no podrán exceder de 10.000 euros anuales. Estas primas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Procederá la reducción en la base imponible general de las cantidades aportadas por insuficiencia de base imponible o por aplicación del citado límite porcentual (30%-50%) en los cinco años siguientes a la aportación o contribución.

Esta regla no se extiende a los casos en que el total de aportaciones a los distintos sistemas exceda del importe previsto en la normativa de planes y fondos de pensiones, ni a los supuestos en que se supere el límite máximo conjunto de aportaciones previsto por la regulación "financiera" en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones.

Asimismo, existe la posibilidad de reducción de las aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea titular, partícipe o mutualista el cónyuge, siempre que éste no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales. El límite máximo de reducción es de 2.000 euros, sin que dicha aportación quede sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Las reducciones en base imponible de las aportaciones procederán cualquiera que sea la forma en que se perciba la prestación, ya sea en forma de capital, o en forma de renta vitalicia (para aportaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2007 las prestaciones en forma de capital dejarán de beneficiarse de la reducción del 40% aplicable con la Ley vigente hasta 31 de diciembre de 2006).

La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente (no aplicado para reducir la base imponible general), en su caso, de la reducción por pensiones compensatorias sin que de tal operación pueda resultar una base liquidable del ahorro negativa.

2.2.1.9 Reducciones en la base liquidable para adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente

Se establecen unos mínimos exentos, que reducirán en primer lugar la base liquidable general, sin dejarla negativa, y el sobrante minorará la base liquidable del ahorro. Los mínimos exentos aplicables más relevantes son:

2. Impuestos estatales

- Mínimo del contribuyente: reducción general de 5.151 euros anuales que se incrementará en 918 euros anuales para mayores de 65 años y en 1.122 euros para mayores de 75 años.
- Mínimo por descendientes: por cada descendiente soltero menor de 25 años, o discapacitado cualquiera que sea su edad, o persona en régimen de tutela o acogimiento que convivan con el contribuyente y no obtengan una renta anual superior a 8.000 euros, el contribuyente tendrá derecho a una reducción de 1.836 euros por el primero, 2.040 por el segundo, 3.672 euros por el tercero, y 4.182 euros por el cuarto y siguientes). Cuando el descendiente sea menor de 3 años los importes anteriores se aumentarán en 2.244 euros anuales.

Los mínimos familiares no se aplicarán cuando los sujetos que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros o comunicación para la solicitud de devolución.

- Mínimo por ascendientes: 918 euros por cada ascendiente mayor de 65 años o persona con discapacidad que conviva con el contribuyente (o internados dependientes) que no obtenga rentas superiores a 8.000 euros. Para ascendientes mayores de 75 años se incrementa en 1.122 euros.
- Mínimo por discapacidad: (i) Del contribuyente: en general, 2.316 euros anuales, si bien será de 7.038 euros anuales para personas con discapacidad que acrediten una minusvalía igual o superior al 65%. Habrá un aumento de 2.316 anuales por asistencia, si se acredita la necesidad de ayuda de terceras personas o movilidad reducida o una minusvalía de, al menos, un 65%. (ii) De ascendientes o descendientes: para los que den derecho a los mínimos arriba citados, una reducción de 2.316 euros por persona y año, si bien será de 7.038 euros anuales para personas con discapacidad que acrediten una minusvalía igual o superior al 65% y un aumento de 2.316 anuales por asistencia, si se acredita la necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o una minusvalía de, al menos, un 65%.
- Para las unidades familiares formadas por los cónyuges no separados y, en su caso, hijos menores o personas con discapacidad, y con carácter previo a la aplicación del mínimo personal y familiar, se practicará una reducción de 3.400 euros que se aplicará, en primer lugar, a la base liquidable regular (sin que pueda resultar negativa) y posteriormente, si hubiera un remanente, a la base liquidable del ahorro. Esta reducción previa será de 2.150 euros para las unidades familiares "monoparentales", salvo en los casos de convivencia con el padre o madre de alguno de los hijos que formen parte de la unidad familiar.

2.2.1.10 Determinación de la cuota íntegra: tipos impositivos

Para el cálculo de la cuota íntegra (estatal y autonómica) correspondiente a la base liquidable general que exceda del importe de los mínimos personal y familiar se establece una escala general y otra autonómica del impuesto (el tipo marginal aplicable a la base liquidable general es el 43%).

2. Impuestos estatales

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que regula las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, incluye, entre los impuestos cedidos, el IRPF, confiriendo facultades reguladoras a las Comunidades Autónomas con respecto a los tributos cedidos.

El factor para determinar la Comunidad Autónoma en la que los ingresos tienen lugar a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la residencia habitual del sujeto pasivo. La Ley ha establecido asimismo normativa específica a efectos de evitar el cambio de residencia por motivos fiscales.

Si la Comunidad Autónoma correspondiente no ha aprobado escala alguna o no hubiese asumido las competencias al efecto, será de aplicación la escala autonómica que se detalla a continuación (en todo caso, además, es aplicable la escala general del impuesto).

Como se ha mencionado, las escalas no varían en función del tipo de declaración, conjunta o separada, por la que opte el sujeto pasivo, siendo las únicas escalas de tributación las siguientes (para el año 2009)⁸:

Cuadro 2

ESCALAS DE TRIBUTACIÓN

Escala General				Escala Autonómica			
Base líquidable hasta (Euros)	Cuota íntegra (Euros)	Resto base líquidable hasta (Euros)	Tipo aplicable (%)	Base líquidable hasta (Euros)	Cuota íntegra (Euros)	Resto base líquidable hasta (Euros)	Tipo aplicable (%)
0	0,00	17.707,20	15,66	0	0,00	17.707,20	8,34
17.707,20	2.772,95	15.300	18,27	17.707,20	1.476,78	15.300	9,73
33.007,20	5.568,26	20.400	24,14	33.007,20	2.965,47	20.400	12,86
53.407,20	10.492,82	en adelante	27,13	53.407,20	5.588,91	en adelante	15,87

El tipo marginal máximo es el 43%.

Para la determinación de la cuota correspondiente a la base general, antes referida, se procederá como sigue:

- Primero se aplicará la escala a la base líquidable general *sin tener en cuenta el mínimo personal y familiar*.

⁸ Las Comunidades Autónomas tienen cierta capacidad para minorar la escala autonómica.

2. Impuestos estatales

- A la cuantía resultante se le restará el importe derivado de aplicar al mínimo personal y familiar la misma escala (de esta forma se pretende gravar a tipo cero, con progresividad, el mínimo y, por tanto, que el ahorro se genere a los tipos mínimos en lugar del sistema actual en el que las reducciones en base suponen ahorros a los tipos marginales aplicables).

La cuota así obtenida dividida entre la base liquidable general determinará el tipo medio de gravamen general.

La base liquidable del ahorro que, en su caso, no se corresponda con el remanente del mínimo personal y familiar se gravará al tipo fijo del 11,1 %, en la parte estatal, y del 6,9%, para la parte autonómica, lo que hace un tipo total del 18%.

La suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, estatales y autonómicos, a la base imponible general y a la base imponible del ahorro según se ha descrito determinará la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente.

2.2.1.11 Cuota líquida y diferencial. Deducciones

a) La *cuota líquida* estatal del impuesto será el resultado de restar a la cuota íntegra estatal (i) las deducciones estatales por inversión en vivienda habitual, (ii) el 67% de las deducciones por actividades económicas, donativos (deducción del 25% de las cantidades donadas a determinadas entidades), rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español (y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. Deducción del 15% del importe de las inversiones y gastos en bienes de interés cultural) y cuenta ahorro-empresa, y (iii) la deducción por alquiler de la vivienda habitual; por su parte, la cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual y el 33% del resto de las deducciones citadas más arriba (a excepción de la deducción por alquiler de vivienda habitual), así como en las deducciones que establezca la Comunidad Autónoma correspondiente en el ejercicio de sus competencias, sin que puedan resultar cuotas liquidables (estatal y autonómica) negativas.

- Deducción por inversión en vivienda habitual:

Se concede una deducción del 15% por la cantidad invertida en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, constituyendo la base de la deducción la inversión realizada, los gastos de compra y los intereses y gastos originados en casos de financiación ajena, o por el depósito de cantidades en cuentas-vivienda destinadas a la adquisición de la vivienda habitual.

En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente pueda seguir practicando la deducción por vivienda habitual, por las cantidades satisfechas en el periodo

2. Impuestos estatales

impositivo por la adquisición de la que fue su vivienda habitual durante la vigencia del matrimonio, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

La base máxima para la práctica de la deducción es de 9.015 euros anuales.

Las cantidades depositadas en cuentas-vivienda sólo permitirán el derecho a deducción si van destinadas a la compra de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente en el plazo de 4 años¹¹ desde la fecha de apertura de la cuenta computado de fecha a fecha.

Se establece además un régimen específico para los contribuyentes minusválidos. Así, en los casos de obras de “adecuación” o “accesibilidad” para personas con discapacidad, el tipo será el 20%, y ello con independencia de que las obras sean o no objeto de financiación.

- Deducción por alquiler vivienda habitual:

Se concede una deducción del 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual, siempre que la base imponible del contribuyente sea inferior a 24.020 euros anuales.

La base máxima de esta deducción será de: (i) cuando la base imponible sea igual o inferior a 12.000 euros anuales: 9.015 euros anuales, (ii) cuando la base imponible esté comprendida entre 12.000,01 y 24.020 euros anuales: 9.015 euros menos el resultado de multiplicar por 0,75 la diferencia entre la base imponible y 12.000 euros anuales.

b) La *cuota diferencial* será el resultado de minorar la cuota líquida total (autonómica más estatal) en la suma de las deducciones por doble imposición internacional, la “deducción de los 400€” por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas⁹, las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y las deducciones del impuesto subyacente en relación con las rentas imputadas por transparencia fiscal internacional o por cesión de derechos de imagen.

A su vez, la cuota diferencial podrá minorarse en la deducción por maternidad (con el límite de 1.200 euros anuales).

⁹ El Real Decreto 1975/2008, de 28 de noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda, establece que los saldos de las cuentas ahorro vivienda existentes al vencimiento del plazo de 4 años y que por la finalización del citado plazo deban destinarse a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 30 de diciembre de 2010, podrán destinarse a dicha finalidad hasta el 31 de diciembre de 2010 sin que ello implique la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

¹² Deducción introducida por el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso de la actividad económica.

2. Impuestos estatales

En relación con los nacimientos o adopciones acaecidos a partir del 1 de julio de 2007, los contribuyentes podrán minorar la cuota diferencial del Impuesto en 2.500 euros anuales por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, siempre que cumplan cualquiera de las siguientes condiciones: (i) Que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad en el momento del nacimiento o la adopción, (ii) Que hubieran obtenido durante el período impositivo anterior rendimientos o ganancias de patrimonio, sujetos a retención o ingreso a cuenta, o rendimientos de actividades económicas por los que se hubieran efectuado los correspondientes pagos fraccionados.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se haya efectuado la inscripción del descendiente en el Registro Civil

2.2.1.12 Retenciones

El pago de rendimientos derivados del capital mobiliario, las ganancias derivadas de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, los rendimientos del trabajo personal, entre otros, están sujetos a retención en la fuente, que tiene la consideración de pago a cuenta del impuesto final.

Además, las sociedades están obligadas a efectuar un ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las retribuciones en especie que satisfacen a sus empleados.

La base y el tipo de retención e ingreso a cuenta para los tipos de renta más relevantes se muestran en el siguiente cuadro:

Cuadro 3

BASE, TIPO DE RETENCIÓN E INGRESO A CUENTA PARA LOS TIPOS DE RENTA

	Rendimientos	Base	Tipo
	General (*)		Ver párrafo siguiente
	Contratos inferiores a un año		Ver párrafo siguiente (mínimo 2%)
Rendimientos del trabajo	Relaciones laborales especiales dependientes	Cuantía total de la retribución satisfecha o abonada	Mínimo 18%
	Miembros de Consejos de Administración		35%
	Cursos, conferencias y cesión de obras literarias, artísticas o científicas		15%

2. Impuestos estatales

Cuadro 3 (cont.)

BASE, TIPO DE RETENCIÓN E INGRESO A CUENTA PARA LOS TIPOS DE RENTA

	Rendimientos	Base	Tipo
Rendimientos del capital mobiliario	General (**)	Contraprestación íntegra exigible o satisfecha	18%
Actividades Profesionales	General	Cuantía del ingreso o Contraprestación obtenidos	15%
	Inicio de ejercicio + 2 años siguientes (pendiente de desarrollo reglamentario)		7%
Ganancias patrimoniales	Transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva (***)	Cuantía a integrar en la base imponible calculada según la normativa del IRPF	18%
	Premios en metálico	Importe de los premios	18%
Otras rentas	Arrendamiento-subarriendo de inmuebles urbanos	Importe de las rentas y restos de conceptos que satisfagan al arrendador o subarrendador (menos el IVA)	18%
	Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles y negocios	Ingresos íntegros satisfechos	18%
	Autorización de uso del derecho de explotación de imagen	Ingresos íntegros satisfechos	24%

(*) Con efectos 1 de enero de 2009, se introduce una nueva reducción de dos enteros del tipo de retención (sin que éste pueda resultar negativo) aplicable sobre los rendimientos del trabajo personal de los contribuyentes que hubiesen comunicado a su pagador que destinan cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por la que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, siempre que, además, la cuantía total de sus retribuciones anuales previsibles sea inferior a 33.007,20 euros.

(**) La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje del 18% al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o el coste para el pagador.

(***) En general, no existirá obligación de retener en el caso de que se opte por reinvertir el importe obtenido en la transmisión, en la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva (régimen de diferimiento previsto en el artículo 94 de la Ley 35/2006).

Para calcular la retención aplicable a los rendimientos del trabajo se toma la cuantía total de éstos y se minora por determinados gastos deducibles y reducciones, así como por el mínimo personal y familiar por descendientes, dando lugar a una base similar a la base liquidable del impuesto. A dicha base se le aplica la escala del impuesto (agregación de la estatal y de la autonómica), obteniendo una cuota de retención. Por último, se obtiene el tipo aplicable de retención dividiendo la cuota de retención entre la cuantía total de rendimientos.

2. Impuestos estatales

2.2.1.13 Autoliquidación del impuesto

Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministerio de Economía y Hacienda, que normalmente suele ser el 30 de junio.

Existe la posibilidad de que los contribuyentes casados y no separados legalmente, que estén obligados a presentar declaración del IRPF cuya autoliquidación resulte a ingresar, puedan solicitar la suspensión de su deuda tributaria en un importe igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo impuesto y período impositivo.

2.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRNR), y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 julio, regulan la tributación de las rentas obtenidas en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en el mismo.

Como se mencionaba anteriormente, el TRLIRNR prevé que aquellas personas físicas no residentes que prueben su residencia habitual en otro país miembro de la UE y que hayan obtenido en España rendimientos del trabajo y de actividades profesionales, los cuales supongan al menos un 75% de su renta mundial, pueden optar por tributar como si fuesen residentes fiscales.

La clave para determinar el régimen de tributación de los no residentes es determinar si disponen o no de un establecimiento permanente en España.

2.3.1 Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

El concepto de establecimiento permanente contenido en la legislación española está en línea con el concepto propuesto por el modelo de Convenio de la OCDE. En el caso de una persona física o entidad residente en un país con el que España tenga convenio para evitar la doble imposición, las disposiciones de dicho convenio y, específicamente, las excepciones dispuestas al concepto de establecimiento permanente, determinarán la existencia del mismo en España.

En términos generales, los establecimientos permanentes en España de personas físicas o entidades no residentes tributan sobre la base de su renta neta al mismo tipo (con carácter general al 30% a partir de enero de 2008) que las sociedades españolas. Los contribuyentes por obligación real que

2. Impuestos estatales

operan en España por medio de un establecimiento permanente están obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que los contribuyentes por obligación personal.

Existe un impuesto complementario que grava al 18% las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en España de entidades no residentes. Este gravamen, no obstante, no es exigible de acuerdo con las disposiciones de la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición.

Además, este gravamen tampoco es exigible a las rentas obtenidas en territorio español por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado de la Unión Europea (salvo que resida en un paraíso fiscal).

Por otro lado, la normativa del Impuesto también exime de este gravamen a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

Este gravamen será por tanto adicional al ya soportado por el establecimiento permanente sobre su renta (30% sobre los ingresos netos).

Los contribuyentes por este impuesto que operen en territorio español mediante establecimiento permanente están en general obligados a llevar contabilidad separada, de acuerdo con las normas establecidas para las sociedades españolas.

La tributación de la renta de los establecimientos permanentes se determina en función de las siguientes situaciones:

- Como regla general, la base imponible se determina con arreglo a las mismas disposiciones que se aplican a las sociedades residentes en España y, en consecuencia, se tributa a un tipo del 30% sobre la renta neta (35% en el caso de actividades de investigación y explotación de hidrocarburos). Los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central son deducibles con ciertos requisitos. El período impositivo del establecimiento permanente será el año natural si no se declara otro distinto.

También se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad, se realice la desafectación de la inversión efectuada o la casa central traslade su residencia.

El establecimiento permanente también puede aplicar, en general, las mismas deducciones y bonificaciones aplicables a las sociedades residentes en España.

2. Impuestos estatales

- Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, la base imponible se determina según las normas aplicables a las rentas obtenidas por no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente (analizadas más adelante). También se les aplican las normas propias de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en cuanto al devengo y a las obligaciones de presentación de declaraciones, no teniendo obligación de llevar contabilidad separada, sino de conservar justificación documental de las transacciones realizadas.

No obstante, en este supuesto, el contribuyente puede optar por la aplicación del régimen general, si bien sólo podrá hacerse uso de esta opción si el establecimiento lleva contabilidad separada en España. La opción debe manifestarse al tiempo de solicitar la inscripción en el índice de entidades.

- Si el establecimiento permanente no cierra un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España y el ciclo mercantil es finalizado por la entidad no residente (o por la persona física no residente que actúa en España por medio de establecimiento permanente) o por uno o varios de sus establecimientos permanentes, la deuda tributaria se determina según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, valorando los ingresos y gastos a precios de mercado.

Subsidiariamente la base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministerio de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos y añadiendo los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento. Este porcentaje ha sido fijado en el 15%.

La cuota íntegra en este caso se determina aplicando el tipo de gravamen general, sin que puedan aplicarse las deducciones y bonificaciones del régimen general.

El período impositivo y el plazo de presentación de la declaración son los previstos en las normas generales.

2.3.2 Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta obtenida en territorio español.

A estos efectos, se consideran rentas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente las siguientes:

2. Impuestos estatales

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas cuando dichas actividades sean realizadas en territorio español.
- Rendimientos derivados de prestaciones de servicios utilizados en territorio español (es decir, realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión).
- Rendimientos del trabajo cuando deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Intereses, cánones u otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.
- Rendimientos derivados de valores emitidos por entidades residentes en España.
- Rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a los mismos (el TRLIRNR recoge además las rentas imputadas a contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español y no afectos a actividades económicas).
- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español o de valores emitidos por entidades residentes.

Sin embargo, ciertos tipos de rentas de fuente española no se gravan en España, destacando las siguientes:

- Las satisfechas por razón de compraventas internacionales de mercancías.
- Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

Por otra parte, los intereses y otros rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes de otros Estados Miembros de la Unión Europea (excepto paraísos fiscales) están exentos en España. No obstante, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en entidades cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España, o en las cuales en algún momento durante el período de doce meses precedente a la transmisión el sujeto pasivo haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25% están sujetas a tributación.

Asimismo, quedan exentas las ganancias derivadas de la transmisión de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en mercados secundarios oficiales de valores en España, y obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin establecimiento permanente

2. Impuestos estatales

en territorio español que sean residentes en un Estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, salvo que se obtengan a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Del mismo modo, los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de la deuda pública obtenidos por entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en España están exentos, salvo en el caso de que sean obtenidos a través de un paraíso fiscal.

También están exentos los rendimientos de las cuentas de no residentes satisfechos por bancos u otras instituciones financieras a entidades no residentes (salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente de dichas entidades en España), así como las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

Asimismo, están exentos los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural.

Por último, los beneficios distribuidos por una sociedad filial residente en España a su matriz residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea están exentos cuando concurren ciertos requisitos (fundamentalmente poseer un 10%¹⁰ de participación durante un año).

Esta regla no es de aplicación cuando la sociedad matriz esté situada en un paraíso fiscal, ni cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz los ostenten, directa o indirectamente, personas físicas o jurídicas que no residan en Estados Miembros de la Unión Europea, excepto cuando la matriz realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad de la filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la filial, o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos, y no para disfrutar indebidamente de la exención.

En 1991 la Administración Tributaria identificó 48 territorios clasificados como paraísos fiscales, entre los que se incluyen jurisdicciones “tradicionales” como las Bahamas, Liechtenstein, Mónaco, Gibraltar, ciertas sociedades holding residentes en Luxemburgo, etc. El Real Decreto que aprobaba esta lista sigue en vigor (ver regulación paraísos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades).

La legislación española establece en general para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tipos impositivos inferiores al tipo general aplicable a las entidades o personas físicas

¹⁰ En virtud de la Directiva 2003/123 CE del Consejo, dicho porcentaje mínimo de participación para considerar a una sociedad matriz respecto de otra sociedad residente en otro Estado miembro de la UE se ha rebajado desde el 15% hasta el 10% a partir de 1 de enero de 2009.

2. Impuestos estatales

residentes. Normalmente, el impuesto se calcula sobre la cuantía íntegra devengada, salvo en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje, en cuyo caso para determinar la base imponible son deducibles de los ingresos íntegros los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros en las condiciones establecidas reglamentariamente.

Las ganancias patrimoniales se calculan en general sobre la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, a los cuales se les aplican las mismas reglas que las establecidas para los contribuyentes personas físicas residentes (esta ley se remite a la Legislación del IRPF sobre determinación de la base imponible en las ganancias patrimoniales).

Los adquirentes a no residentes sin establecimiento permanente de bienes inmuebles situados en España están obligados a retener e ingresar el 3% del precio de adquisición en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre el incremento de patrimonio del vendedor.

Si el inmueble fue adquirido con una antigüedad superior a dos años antes del 31 de diciembre de 1996, a efectos de retenciones habrá que tener en cuenta los coeficientes de abatimiento en los términos comentados en el epígrafe correspondiente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Existen ciertas excepciones a esta obligación de retener, como en los casos de aportación de los bienes inmuebles a la constitución o al aumento de capital de sociedades residentes en España.

Los tipos impositivos aplicables a no residentes sin establecimiento permanente son los siguientes:

Cuadro 4

TIPOS IMPOSITIVOS PARA NO RESIDENTES

Tipo de Renta	Tipo (%)
General	24(*)
Dividendos	
Interés	
Rentas derivadas de la transmisión o reembolso de valores representativos del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva	18
Casos especiales:	
• Rendimientos de operaciones de reaseguro	1,5
• Rendimiento de entidades de navegación marítima o aérea	4
• Ganancias patrimoniales	18
• Trabajadores extranjeros de temporada	2

(*) Ver exenciones descritas anteriormente.

En cuanto a las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes en territorio español, tributarán al 8% por los primeros 12.000 euros, un 30% por los siguientes 6.700 euros y un 40% a partir de 18.700 euros.

Los cánones pagados a sociedades o establecimientos permanentes residentes en la UE tributarán al 10% bajo ciertos requisitos. Dicho porcentaje pasará a ser del 0% a partir del 1 de julio de 2011.

2. Impuestos estatales

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente no tienen la posibilidad de compensar pérdidas con futuros beneficios o con ganancias patrimoniales.

Es más, únicamente pueden deducir de la cuota íntegra las retenciones practicadas sobre su renta y las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en la Ley del IRPF.

El impuesto se devenga, tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si ésta fuera anterior; en el caso de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial, y para las rentas imputadas a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre.

Con carácter general, una declaración separada y la documentación justificativa deben ser presentadas dentro del mes siguiente a la fecha arriba indicada.

La Ley establece, con carácter general, la obligación de practicar retenciones y pagos a cuenta en relación con la renta pagada a no residentes por sociedades, profesionales y empresarios que son residentes en España. Algunas excepciones en esta regla general se prevén en la Ley y en el Reglamento.

En los casos en los que exista obligación de retener, la declaración presentada por el retenedor es liberatoria de la obligación del sujeto pasivo de presentar la correspondiente declaración, y viceversa.

En la mayor parte de los casos, las declaraciones arriba mencionadas pueden ser presentadas, alternativamente, mensual o trimestralmente agrupando los distintos tipos de rentas obtenidas durante el período anterior.

2.3.3 Régimen fiscal para empleados de Grupos multinacionales desplazados a España (impatriados)

La normativa del IRPF contiene un régimen que es realmente atractivo para extranjeros desplazados a España por motivos laborales, en la medida que permite que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español puedan optar por tributar por el IRPF, o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, tributando en este segundo caso únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español a un tipo general del 24%.

Las condiciones que han de cumplirse para aplicar este régimen son:

- Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

2. Impuestos estatales

- Que los trabajos se realicen efectivamente en España.
- Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
- Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el IRNR.
- El contribuyente que opte por la tributación por este régimen especial quedará sujeto por obligación real (como no residente) en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Estarán sometidos a retención en España todos los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente, aún cuando no sean pagados por una entidad o establecimiento residente o localizado (respectivamente) en España, si el pagador es una entidad vinculada con la entidad o establecimiento para los que preste sus servicios (en España) el contribuyente,

El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración Tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España.

Se ejercitará mediante comunicación a la Administración Tributaria, a través del Modelo 149 aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, que deberá ser presentado ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente.

En la citada comunicación se deben hacer constar determinados datos y se debe acompañar cierta documentación.

Los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar un certificado de residencia fiscal en España.

2.3.4 Convenios para evitar la doble imposición¹¹

Los convenios para evitar la doble imposición pueden reducir, o incluso eliminar por completo, la tributación en España de las rentas obtenidas por entidades que operen sin mediación de establecimiento permanente.

Las sociedades sin establecimiento permanente en España que sean residentes en un país con el cual España tenga convenio para evitar la doble imposición en general no tributan en España por el

¹¹ Para más información ver la página web www.aeat.es, apartado "fiscalidad internacional".

2. Impuestos estatales

beneficio empresarial obtenido ni por los incrementos de patrimonio (salvo los derivados de bienes inmuebles).

Sin embargo, los incrementos de patrimonio derivados de la venta de acciones o participaciones en sociedades pueden ser sometidos a tributación en España de acuerdo con las cláusulas especiales contenidas en ciertos convenios (que se refieren principalmente a las acciones o participaciones en sociedades de inmuebles, transmisión de acciones o participaciones cuando se posea una participación sustancial, etc.).

Otros tipos de rentas (cánones, intereses o dividendos) tributan a tipos reducidos de convenio, según se detalla en el siguiente cuadro:

Cuadro 5

TIPOS IMPOSITIVOS DE CONVENIO (*)

Estado de Residencia de la Sociedad Receptora	Tipo de Renta		
	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones(%)
Alemania	15 o 10 (1)	10 o 0 (10)	5
Arabia Saudí	5/0 (1)	5	8
Argelia	15 o 5 (53)	5 o 0 (54)	14 o 7 (55)
Argentina	15 o 10 (1)	12,5 o 0 (65)	3, 5, 10 o 15 (19)
Australia	15	10	10
Austria	15 o 10 (2)	5	5
Bélgica (**)	15 o 0 (1)	10 o 0 (25)	5
Bolivia	15 o 10 (1)	15 o 0 (65)	15 o 0 (66)
Brasil	15	15 o 10 (4)	15 o 10 (5)

(*) El convenio de doble imposición suscrito entre España y la antigua Unión Soviética se aplica, desde un punto de vista español, a las siguientes Repúblicas: Armenia, Azerbaiyán, Bielorrusia, Georgia, Kazajstán, Kirguistán, Moldavia, Uzbekistán, Tayikistán, Turkmenistán y Ucrania.

Notas:

(1) El tipo reducido se aplica si la sociedad receptora ostenta el 25% o más del capital de la sociedad pagadora.

(2) 10% si la sociedad receptora ha ostentado el 50% o más del capital de la sociedad pagadora durante al menos un año antes de la fecha de reparto del dividendo.

(3) El tipo reducido se aplica si la sociedad receptora ostenta el 50% o más del capital de la sociedad pagadora. Convenio España-Túnez: salvo sociedades colectivas.

(4) 10% sobre los intereses (pagados a una institución financiera de alguno de los Estados del convenio) en préstamos o créditos a un plazo de 10 años o más para financiar la adquisición de bienes de equipo y herramientas.

(5) El tipo reducido se aplica a cánones por el uso o licencia para usar los derechos sobre trabajos literarios, artísticos o científicos si son producidos por un residente de un Estado contratante.

Convenio España-Brasil: Películas incluidas.

Convenios España-República Checa y España-Eslovaquia: sin incluir los cánones por películas cinematográficas y por trabajos relativos a filmes o cintas de vídeo para su empleo en relación con la televisión.

Convenio España-Polonia: cánones sobre los derechos, exentos en el país fuente.

Convenios España-Italia, España-Cuba, España-Bolivia y España-Marruecos: Películas excluidas.

2. Impuestos estatales

Cuadro 5 (cont.)

TIPOS IMPOSITIVOS DE CONVENIO (*)

Estado de Residencia de la Sociedad Receptora	Tipo de Renta		
	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones(%)
Bulgaria	15 o 5 (1)	0 (14)	0
Canadá	15	15	10
Corea del Sur	10 o 15 (1)	10 o 0 (24)	10
Chile	10 o 5 (44)	15 o 5 (45)	10 o 5 (46)
China	10	10	10
Colombia	5/0 (72)	10	10
Croacia	15 o 0 (1)	8 (60)	8 (59)
Cuba	15 o 5 (1)	10 o 0 (36)	5 o 0 (5)
Dinamarca	15 o 0 (21)	10	6

(6) 10% si la sociedad receptora ha ostentado el 25% o más del capital de la sociedad pagadora durante al menos seis meses antes del año sobre cuyos beneficios se reparte el dividendo.

(7) 1) 10% si:

- a. La sociedad receptora ostenta el 50% o más del capital de la sociedad pagadora.
- b. La sociedad receptora ostenta el 25% o más del capital de la sociedad pagadora y al menos otra sociedad residente en los Países Bajos ostenta también el 25% o más del capital de la sociedad pagadora.

2) 5% si la sociedad receptora no está sujeta en los Países Bajos al impuesto sobre sociedades holandés por los mismos dividendos.

3) 15% en los demás casos.

(8) 10% si la sociedad receptora ostenta al menos el 10% del capital de la sociedad pagadora.

(9) Cánones por licencias del uso de patentes, dibujos, diseños y modelos, fórmulas, etc.

(10) En Alemania, está exento el interés proveniente de España cuando es pagado a:

- Deutsche Bundesbank; o
- Kreditanstalt für Wiederaufbau de Alemania.

(11) Salvo para intereses pagados de España a un banco residente en Suiza por préstamos amortizables en todo o en parte en cinco años o más.

(12) 5% en el caso de préstamos con plazo superior a 7 años.

(13) 10% si la sociedad receptora ha ostentado el 25% o más del capital de la sociedad pagadora durante al menos un año antes de la fecha de reparto del dividendo.

(14) La exención no se aplica si el beneficiario ejerce en el Estado del que proceden los intereses una actividad industrial o comercial, o preste servicios profesionales a través de un establecimiento permanente y el préstamo estuviera vinculado a dicho establecimiento.

(15) No existe tributación si el interés se paga en relación con un préstamo de una entidad financiera a más de 5 años o si el beneficiario es el Estado, una entidad local o una agencia gubernamental o si se paga en relación con préstamos para la transferencia de activos industriales, comerciales o científicos.

(16) 5% para derechos literarios, dramáticos, musicales o artísticos.

8% para derechos sobre películas, cintas y cánones comerciales, industriales o científicos.

10% en los demás casos.

(17) 5% en créditos para la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, la venta de mercaderías y la realización de obras de construcción, instalación y montaje. Los préstamos a 5 años o más están exentos, así como el interés pagado al Estado de Ecuador o sus subdivisiones políticas o instituciones financieras públicas.

(18) Tipo reducido para los derechos de propiedad intelectual en el país de origen, excluidas las películas cinematográficas (Convenio España-Ecuador: 5%).

(19) 3% por el uso o concesión del uso de noticias.

5% para derechos de autor literarios, dramáticos, musicales y artísticos.

10% para derechos de propiedad comercial, industrial o científica.

15% en los demás casos.

2. Impuestos estatales

Cuadro 5 (cont.)

TIPOS IMPOSITIVOS DE CONVENIO (*)

Estado de Residencia de la Sociedad Receptora	Tipo de Renta		
	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones(%)
Ecuador	15	0 o 5 o 10 (17)	10 o 5 (18)
Egipto	12 o 9 (41)	10 o 0 (26)	12
Emiratos Árabes Unidos	15, 5 o 0 (69)	0 (14)	0 (70)
Eslovaquia	15 o 5 (1)	0 (14)	5 o 0 (5)
Eslovenia	15 o 5 (1)	5 o 0 (40)	5
Estados Unidos	15 o 10 (1)	10 o 0 (15)	5, 8 o 10 (16)
Estonia	15 o 5 (47)	10 o 0 (48)	10 o 5 (46)
Filipinas	15 o 10 (8)	0 o 15 o 10 (22)	10, 20, 15 (23)
Finlandia	15 o 10 (1)	10	5

(20) El tipo reducido se aplica si el beneficiario es un banco. Se aplica un tipo del 15% en los demás casos.

(21) El tipo reducido se aplica si la sociedad receptora posee el 25% o más de los derechos de voto en la sociedad pagadora y se aplican las disposiciones de la Directiva Matriz-Filial (UE).

(22) 10% sobre créditos para la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, e intereses pagados sobre bonos.

No existe tributación si los bonos son emitidos por el Estado, alguna de sus subdivisiones políticas o una entidad local o el interés se paga en relación con un préstamo concedido, garantizado o afianzado por el Banco Central o ciertas instituciones financieras.

(23) 10% sobre pagos de cánones efectuados por el Consejo de Inversiones de Filipinas.

20% sobre cintas de cine, televisión y radio.

15% en los demás casos.

(24) No existe tributación si:

- El interés se paga en relación con préstamos para transmisión de equipos industriales, comerciales o científicos o la transmisión de mercaderías.
- El interés se paga al Estado, sus subdivisiones políticas o a alguna institución financiera, al Banco Central o cualquier agencia financiera de ese Gobierno, o respecto de créditos garantizados o indirectamente financiados por el Gobierno de ese otro Estado contratante, incluidas sus subdivisiones políticas y sus entidades locales.

(25) No existe tributación si:

- El interés se paga en relación con préstamos para transmisión de equipos industriales o comerciales, mercaderías o servicios.
- El interés se paga en relación con préstamos concedidos, garantizados o afianzados por una institución pública de fomento a las exportaciones.
- El interés se paga en relación con cuentas o avances nominativos entre instituciones financieras.

(26) No existe tributación si el receptor y beneficiario es el Estado, una de sus subdivisiones políticas, una entidad local o el Banco Central.

(27) 10% por el uso o el derecho a usar equipos industriales, comerciales o científicos.

20% por el pago de cánones por servicios de asistencia técnica y en los demás casos.

(28) No existe tributación si el receptor y beneficiario es una sociedad sujeta al impuesto sobre sociedades y

- Siendo residente en Francia, posee al menos el 10% del capital de la sociedad pagadora.
- Siendo residente en España, posee una participación significativa en el capital de la sociedad pagadora.

(29) No existe tributación si el pagador es el Estado o alguna de sus subdivisiones políticas, si el interés se paga en relación con préstamos para la transmisión de actividades o equipos industriales, comerciales o científicos, o préstamos concedidos por instituciones financieras.

(30) No existe tributación por el uso o licencia del uso de los derechos sobre trabajos literarios o artísticos (excluyendo películas, cintas o trabajos visuales grabados), ni por los cánones pagados por el uso o la concesión de uso de contenedores, buques o aeronaves a casco desnudo, explotados en tráfico internacional.

(31) — 10% si el receptor es una institución financiera (incluyendo entidades aseguradoras).

- 0% si el préstamo está concedido por el Gobierno de Tailandia que incluye el Banco Central, el Banco de Exportación-Importación, por autoridades locales o por instituciones propiedad del estado.
- 15% en los demás casos.

(32) 5% por los derechos literarios, dramáticos, musicales, artísticos y científicos (excluyendo cintas de cine, televisión y radio).

2. Impuestos estatales

Cuadro 5 (cont.)

TIPOS IMPOSITIVOS DE CONVENIO (*)

Estado de Residencia de la Sociedad Receptora	Tipo de Renta		
	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones(%)
Francia	15 o 0 (28)	10 o 0 (29)	5 o 0 (30)
Grecia	10 o 5 (41)	8 o 0 (43)	6
Hungría	15 o 5 (1)	0 (14)	0
India	15	15 o 0 (26)	10 o 20 (27)
Indonesia	15 o 10 (1)	10 o 0 (26)	10
Irán	10 o 5 (44)	7,5 o 0 (60)	5
Irlanda	15 o 0 (21)	0 (14)	5, 8 o 10 (16)
Islandia	15 o 5 (41)	5 (42)	5
Israel	10	10 o 5 o 0 (38)	7 o 5 (39)

8% por los equipos comerciales, industriales o científicos en régimen de arrendamiento financiero.

15% en los demás casos.

(33) 5% si:

a) Beneficiario efectivo es una Sociedad (no personalista que haya invertido al menos 100.000 Euros en el capital de la Sociedad que paga los dividendos.

b) Dichos dividendos están exentos en el otro Estado.

10% cuando sólo se cumpla una de las dos condiciones anteriores.

15% en los demás casos.

(34) No existe tributación si:

a) Beneficiario efectivo o pagador es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales, o un organismo de cualquiera de ellos.

b) Intereses proceden de títulos de deuda garantizados o asegurados por un Estado.

c) Intereses pagados por razón de créditos a largo plazo (5 años o más) concedidos por bancos u otras instituciones financieras residente en un Estado contratante sólo podrán someterse a tributación en ese Estado.

d) Intereses pagados en relación con la venta a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos, sólo podrán someterse a tributación en el Estado en el que resida el beneficiario efectivo.

(35) Están exentos los cánones recibidos por el uso o concesión de uso de buques, o aeronaves, a casco desnudo, o de contenedores, utilizados en el tráfico internacional; sólo pueden someterse a tributación en el Estado contratante del que es residente el receptor.

(36) No existe tributación en el país de origen si se pagan:

- Por el otro Estado contratante, o una de sus subdivisiones políticas o una entidad local.
- Por una empresa de un Estado contratante a una empresa del otro Estado, en relación a la venta a crédito de mercancías, equipos comerciales, industriales o científicos.
- Por razón de créditos a largo plazo (5 años o más) concedidos por una entidad de crédito o institución financiera residente del otro Estado contratante.

(37) Exentos cuando el receptor sea el beneficiario efectivo y:

- 1) éste sea un Estado contratante (o una de sus subdivisiones políticas); o
- 2) los intereses se pagan por razón de créditos a largo plazo (7 años o más) concedidos por una institución financiera.

(38) Exentos cuando se paguen en relación con préstamos concedidos o garantizados por el Estado o por cualquier organismo financiero público determinado de mutuo acuerdo.

Tipo reducido del 5% en relación con la venta a crédito de equipos individuales, comerciales o científicos.

(39) 5% de los cánones por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos.

(40) Exento si el receptor es el beneficiario efectivo, y además: (i) es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, o, (ii) el pagador es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales.

2. Impuestos estatales

Cuadro 5 (cont.)

TIPOS IMPOSITIVOS DE CONVENIO (*)

Estado de Residencia de la Sociedad Receptora	Tipo de Renta		
	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones(%)
Italia	15	12 o 0 (61)	8 o 4 (5)
Japón	15 o 10 (6)	10	10
Letonia	10 o 5 (41)	10 o 0 (48)	10 o 5 (46)
Lituania	15 o 5 (47)	10 o 0 (48)	10 o 5 (46)
Luxemburgo	15 o 10 (13)	10 o 0 (62)	10
Macedonia	15 o 5 (56)	5 o 0 (57)	5
Malasia	5 o 0 (74)	10	7 o 5 (73)
Malta	5 o 0 (1)	0 (14)	0
Marruecos	15 o 10 (1)	10	10(9) o 5 (5)

(41) El tipo reducido se aplica si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora.

(42) Sólo tributará en el Estado contratante en el que resida el receptor si éste es su beneficiario efectivo, o si el beneficiario efectivo es un estado contratante, o una de sus subdivisiones políticas, o una de sus entidades locales.

(43) Los intereses procedentes de un Estado contratante estarán exentos de gravamen en este Estado si:

- a) El pagador es ese Estado contratante, o una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales; o
- b) El receptor es otro Estado contratante, o una de sus subdivisiones políticas o una de sus entidades locales, o un organismo (incluidas las instituciones financieras), que pertenezca íntegramente a ese otro Estado contratante, subdivisión política o entidad local; o
- c) El receptor es otro organismo (incluidas las instituciones financieras) en relación con préstamos concedidos en virtud de un acuerdo firmado entre los Estados contratantes.

(44) El tipo reducido se aplica si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 20% del capital de la sociedad pagadora.

(45) 5% del importe bruto de los intereses derivados de:

- a) Préstamos otorgados por bancos y compañías de seguros.
- b) Bonos y valores que son regular y sustancialmente transados en una bolsa de valores reconocida.
- c) La venta a crédito otorgado al comprador de maquinaria y equipo por el beneficiario efectivo que es el vendedor de la maquinaria y equipo. 15% en los demás casos.

(46) 5% del importe bruto de los cánones pagados por el uso o derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. 10% en los demás casos.

(47) El tipo reducido se aplica si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora.

(48) Estará exento si el beneficiario es el otro Estado, sus subdivisiones políticas, el banco Central o cualquier institución financiera totalmente controlada por el Estado, o si son intereses pagados por razón de un préstamo garantizado por ese otro Estado, o subdivisión, entidad o institución pública, actuando en el marco de la promoción de la exportación al que se haya llegado de mutuo acuerdo por las autoridades competentes de los Estados. También si el beneficiario efectivo es una empresa del otro Estado contratante y el interés se paga por una deuda como consecuencia de una venta a crédito por una empresa de ese otro Estado de cualquier mercancía o equipo industrial, comercial o científico a una empresa del Estado mencionado en primer lugar, excepto que la deuda se contraiga entre vinculadas.

(49) El tipo reducido se aplica si el beneficiario efectivo es una sociedad de personas que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora.

(50) 10% si los intereses derivan de un préstamo concedido por un banco, o si se pagan en relación con la venta a crédito de mercancías o equipos a una empresa de un Estado contratante.

(51) El tipo reducido se aplica si el beneficiario efectivo es una institución financiera. 10% en los demás casos.

(52) El 7% si la compañía preceptora es propietaria del 50% o más del capital de la compañía pagadora y el 10% si lo es de más del 25%.

2. Impuestos estatales

Cuadro 5 (cont.)

TIPOS IMPOSITIVOS DE CONVENIO (*)

Estado de Residencia de la Sociedad Receptora	Tipo de Renta		
	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones(%)
México	15 o 5 (1)	15 o 10 (20)	10 o 0 (18)
Noruega	15 o 10 (1)	10 o 0 (34)	5 o 0 (35)
Nueva Zelanda	15	10 o 0 (42)	10
Países Bajos	15,10 o 5 (7)	10	6
Polonia	15 o 5 (1)	0 (14)	10 o 0 (5)
Portugal	15 o 10 (1)	15	5
Reino Unido	15 o 10 (8)	12	10
República Checa	15 o 5 (1)	0 (14)	5 o 0 (5)
Rumania	15 o 10 (1)	10 o 0 (67)	10 (68)

(53) El tipo reducido se aplica si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea, directamente o indirectamente, al menos el 10% del capital de la sociedad pagadora.

(54) Estará exento si el pagador es el Gobierno del primer Estado, subdivisión política o entidad local; Si se paga al Gobierno del otro Estado, subdivisión política o entidad local, o a instituciones u organismos (incluidas las instituciones financieras) controlados plenamente por ese otro Estado o subdivisión o entidad, o al Banco Central de ese otro Estado; Si el interés tiene conexión con la venta a crédito de mercancías o equipos; o si se paga con respecto a un préstamo de cualquier tipo otorgado por un Banco.

(55) 14% si pagados por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas.

(56) El tipo reducido se aplica si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de las de personas) que posea, directamente o indirectamente, al menos el 10% del capital de la sociedad pagadora.

(57) No existe tributación si los intereses se pagan en relación con la de venta a crédito de equipos industriales, comerciales o científicos o de mercancía, o por razón de créditos a más de 5 años concedidos por un Banco.

(58) No existe tributación si el preceptor es el Gobierno del otro Estado o una de sus subdivisiones políticas, o el Banco Central del otro Estado, o si se pagan en relación con un préstamo concedido o garantizado por el Gobierno del otro Estado, incluidas sus subdivisiones políticas y entidades locales, o por el Banco Central del otro Estado.

(59) De acuerdo con el Protocolo a los cinco años de entrada en vigor del Convenio (20 de abril de 2011), el tipo aplicable a intereses y cánones pasará a ser el 0%.

(60) No existe tributación si el preceptor es el beneficiario efectivo de los intereses y:

- El interés se paga en relación con la venta a crédito de mercancías o equipos a una empresa de un Estado contratante.
- Los intereses se pagan con respecto a un préstamo otorgado por un banco u otra entidad de crédito que sea residente de un Estado contratante, o
- El interés es percibido por el otro Estado contratante, el Banco Central u otros bancos controlados totalmente por el otro Estado contratante.

(61) Los intereses procedentes de uno de los Estados contratantes están exentos de gravamen en este Estado si:

- El deudor de los intereses es el Gobierno de este Estado contratante o alguna de sus Entidades locales; o
- Los intereses se pagan al Gobierno del otro Estado contratante o a alguna de sus Entidades locales o a una institución u organismo (incluidas las instituciones financieras) pertenecientes completamente a este Estado contratante o a alguna de sus Entidades locales; o
- Los intereses se pagan a otras instituciones u organismos (incluidas las instituciones financieras) en base a la financiación acordada por ellos en el marco de acuerdos concluidos entre los Gobiernos de los Estados contratantes.

(62) Los intereses procedentes de uno de los Estados contratantes están exentos de gravamen en este Estado si:

- Los intereses de préstamos concedidos por un Estado contratante o uno de sus residentes al otro Estado contratante o a una de sus entidades locales, y
- Los intereses de préstamos concedidos por un residente de un Estado contratante y garantizados por uno de los dos Estados, a un residente del otro Estado contratante.

(63) Los intereses de la Deuda Pública emitida por un Estado contratante pueden ser sometidos a imposición en el Estado deudor.

(64) Si el preceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los dividendos.

2. Impuestos estatales

Cuadro 5 (cont.)

TIPOS IMPOSITIVOS DE CONVENIO (*)

Estado de Residencia de la Sociedad Receptora	Tipo de Renta		
	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones(%)
Rusia	15 o 10 ó 5 (33)	5 o 0 (37)	5
Sudáfrica	15 o 5 (1)	5 o 0 (71)	5
Suecia	15 o 10 (2)	15 o 0 (63)	10
Suiza	15 o 10 (1)	10 o 0 (11)	5
Tailandia	10 (64)	0 ó 15 o 10 (31)	5, 8 o 15 (32)
Túnez	15 o 5 (3)	10 o 5 (12)	10
Turquía	15 o 5 (49)	15 o 10 (50)	10
Venezuela	10 o 0 (1)	10 o 4,95 (51)	5
Vietnam	15, 10 o 7 (52)	10 o 0 (58)	10
Antigua Unión Soviética	18	0	5

(65) Los intereses procedentes de uno de los Estados contratantes están exentos de gravamen en este Estado si:

- El deudor de los intereses es el Gobierno de este Estado contratante, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas, o alguna de sus Entidades locales; o
- Los intereses se pagan al Gobierno del otro Estado contratante o a alguna de sus Entidades locales o a una institución u organismo (incluidas las instituciones financieras) pertenecientes completamente a este Estado contratante o a alguna de sus Entidades locales; o
- Los intereses se pagan a otras instituciones u organismos (incluidas las instituciones financieras) en base a la financiación acordada por ellos en el marco de acuerdos concluidos entre los Gobiernos de los Estados contratantes, siempre que el plazo de los mismos sea inferior a 5 años.
- El interés se paga en relación con la venta de equipos industriales, comerciales o científicos.

(66) Estarán exentos los cánones pagados por usar los derechos sobre trabajos literarios, dramáticos, musicales y artísticos procedentes de un Estado contratante (con exclusión de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y discos o cintas magnetofónicas).

(67) No existe tributación si el interés se paga en relación con préstamos concedidos o garantizados por el otro Estado contratante.

(68) El tipo del 10% se aplica si el receptor es el beneficiario efectivo (salvo que ejerza en el Estado del que proceden los cánones una actividad industrial o comercial, o preste servicios profesionales a través de un establecimiento permanente con el que el derecho o propiedad por el que se paga estuviera efectivamente vinculado).

(69) 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente, al menos, el 10% del capital de la sociedad pagadora.

Sólo tributará en el Estado contratante en el que resida el receptor si su beneficiario efectivo es el estado contratante, o una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o el Banco Central.

(70) No existe tributación si el receptor residente en el otro Estado es el beneficiario efectivo salvo que realice en el otro Estado del que proceden los cánones una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente y el derecho o el bien por el que se pagan los cánones esté efectivamente vinculado al mismo.

(71) El 0% es aplicable a los intereses de los préstamos en los que el prestamista es el Estado o una de sus subdivisiones políticas, o entidades financieras bajo el cumplimiento de determinados requisitos, o cuando son concedidos en relación con la venta a crédito de equipos o mercancías a un empresa de un Estado contratante.

(72) El tipo reducido se aplica si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 20 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos.

(73) El tipo del 5% se aplica a los pagos por servicios técnicos.

(74) El tipo del 0% se aplica cuando la entidad perceptora tenga el capital dividido en acciones o participaciones y posea, directamente, al menos el 5% del capital de la entidad que distribuye el dividendo.

2. Impuestos estatales

Actualmente, se encuentran en distintas fases de negociación o de entrada en vigor los tratados con los siguientes países: Armenia, Bosnia Herzegovina, Costa Rica, El Salvador, Georgia, Jamaica, Kazajstán, Kuwait, Moldavia, Namibia, Nigeria, Perú, Serbia y Montenegro, Senegal, Siria, Tadjikistan, Trinidad y Tobago.

- Cláusulas “tax sparing”

Debido a la existencia en la legislación española de mecanismos de exención y/ o reducción de los impuestos extranjeros satisfechos sobre ciertos tipos de rentas (principalmente intereses), las cláusulas *tax sparing* contenidas en muchos de los convenios de España tienen una innegable importancia. De acuerdo con estas cláusulas, el prestamista no residente podrá deducir en su país no sólo el impuesto efectivamente satisfecho en España sobre el interés, sino también el impuesto que habría sido satisfecho si no hubiese existido el beneficio fiscal.

2.3.5 Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Las entidades no residentes propietarias de inmuebles en España están sujetas a un impuesto del 3% anual sobre el valor catastral de los inmuebles a 31 de diciembre de cada año.

Este impuesto no se aplica a:

- Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
- Las entidades residentes en países con los que España tenga en vigor un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, siempre que sus dueños directos o indirectos sean residentes en España o en un país con el que España tenga convenio con cláusula de intercambio de información.

Para la aplicación de esta exención, las entidades no residentes deben presentar anualmente cierta información a la Administración Tributaria (inmuebles situados en España que se posean y las personas físicas tenedoras últimas de su capital), acompañando los certificados de residencia correspondientes.

- Las entidades que desarrollen en España explotaciones económicas, definidas reglamentariamente, diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
- Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.
- Las entidades sin ánimo de lucro de carácter benéfico o cultural, reconocidas por la legislación de un Estado que tenga suscrito con España un convenio con cláusula de intercambio de información, siempre que los inmuebles se utilicen en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto.

Este gravamen tiene la consideración de gasto deducible de la entidad no residente a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

2. Impuestos estatales

2.3.6 Representante fiscal

Los contribuyentes no residentes (I) que operen en España por medio de establecimiento permanente (II) que realicen explotaciones económicas sin establecimiento permanente que permitan la deducción de ciertos gastos, o (III) que sean entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español, y todo o parte de la mismas, se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o que actúen en España a través de un agente autorizado por contratar en nombre y por cuenta de la entidad, (IV) cuando la Administración Tributaria lo requiera debido a la cuantía y características de la renta obtenida, o (V) que sean personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español (excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales), están obligados a nombrar una persona física o jurídica residente en España como su representante fiscal, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España. El nombramiento debe ser comunicado a las autoridades en el plazo de dos meses a partir del mismo. El incumplimiento de la obligación de nombramiento o de comunicación es sancionable con multa de 2.000 euros. Dicha multa será de 6.000 euros para aquellos contribuyentes que residan en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Se consideran representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes tengan facultades para contratar en su nombre.

Las personas que de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sean:

- a) representantes fiscales de establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes o,
- b) de las entidades en régimen de atribución de rentas, responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los mismos.

También responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando al pagador o al gestor les resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta (pues ya tienen esta obligación específica y la responsabilidad que de ella se puede derivar).

El depositario o gestor de los bienes de un no residente, o que hayan satisfecho rentas al no residente, responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a dichos bienes o a los rendimientos que haya satisfecho, cuando no exista la obligación de retener e ingresar a cuenta.

2. Impuestos estatales

2.4 Impuesto sobre el Patrimonio

La reciente Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha suprimido en la práctica el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio al establecer una bonificación del 100% de la cuota íntegra del impuesto a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir con efectos para el año 2008 y siguientes. Igualmente, la mencionada Ley deroga los artículos reguladores de la obligación de presentar declaración y, para los no residentes, de disponer de un representante fiscal en España a efectos de este Impuesto.

2.5 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Este impuesto recae sobre los herederos, beneficiarios y donatarios españoles por todos los bienes que reciban, ya estén situados en España o en el extranjero. En el caso de beneficiarios no residentes, éstos estarán sujetos a este impuesto por obligación real debiendo tributar en España por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en territorio español.

Se establece una reducción del 95% de la base imponible derivada de transmisiones *mortis causa* al cónyuge, hijos naturales o adoptados, y en su ausencia, ascendientes naturales o adoptantes o parientes hasta el tercer grado colateral, de una empresa individual, de un negocio profesional, o de la participación en entidades o derechos de usufructo en los bienes del donante o fallecido que estuvieran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio. Los requisitos son los siguientes:

- El adquirente *mortis causa* debe retener los bienes adquiridos durante al menos 10 años.
- El adquirente no puede realizar transacciones que resulten en una reducción sustancial del valor de dichos bienes.

Esa misma reducción del 95% en la base imponible está prevista para aquellos casos de transmisión *inter vivos* de participaciones de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del donante, que estuvieran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, efectuadas en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, siempre que se cumplan, además de los dos requisitos señalados para las transmisiones *mortis causa*, los siguientes:

- El donante debe tener 65 años o más, o estar incapacitado de forma permanente.
- Si el donante viene ejerciendo funciones de dirección, debe dejar de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas.

El impuesto se calcula ajustando una escala de tipos progresivos (según el importe de la herencia o donación) en función de un coeficiente que tiene en cuenta el patrimonio neto preexistente y su grado de parentesco con el transmitente.

2. Impuestos estatales

Al igual que ocurre con el resto de impuestos transferidos a las Comunidades Autónomas, la normativa de este Impuesto se ha adaptado para reconocer la capacidad normativa de las Autonomías en cuanto a aprobar reducciones en la base imponible y en los tipos de gravamen, así como en los coeficientes correctores para ajustar la cuota en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo.

La normativa establece que en el caso de transmisiones *mortis causa*, el Impuesto deberá liquidarse siempre en la Comunidad Autónoma en la que el fallecido tuviera su residencia habitual (salvo causantes no residentes, en cuyo caso la competencia se atribuye, en general, a la Delegación de Madrid).

En relación con las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, el impuesto deberá liquidarse en la Comunidad Autónoma en la que el adquirente tuviera su residencia habitual (salvo transmisión de bienes inmuebles, en cuyo caso la Comunidad Autónoma competente será aquélla en la que radique el bien).

La Ley 21/2001 también señala las reducciones, tipos y coeficientes a aplicar si la Comunidad Autónoma correspondiente no hubiera asumido las competencias transferidas al respecto, o no hubiera regulado aún este aspecto.

En este sentido, es de destacar que el Gobierno está valorando la posibilidad de suprimir progresivamente este impuesto a nivel estatal, si bien, al ser un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, éste está siendo ya progresivamente suprimido (o reducido significativamente) por algunas Comunidades como País Vasco, Cantabria, Madrid, etc.

Los tipos impositivos y los coeficientes correctores aplicables para el año 2009 (en defecto de tipos y coeficientes propios aprobados por la correspondiente Comunidad Autónoma) son los siguientes:

Cuadro 6

TIPOS IMPOSITIVOS

Base liquidable (hasta euros)	Cuota a pagar (Euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)	Base liquidable (hasta euros)	Cuota a pagar (Euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00		7.993,46	7,65	63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50	71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35	79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20	119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05	159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90	239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75	398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60	797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

2. Impuestos estatales

Cuadro 7

PRINCIPALES REDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE POR ADQUISICIONES *MORTIS CAUSA*

	Adquirentes	Reducción
Basadas en el grado de parentesco:	Grupo I: Hijos naturales o adoptivos menores de 21	15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año por debajo de 21 del heredero hasta 47.858,59 euros
	Grupo II: Hijos naturales o adoptivos de 21 años o mayores, cónyuges, ascendientes y padres adoptivos	15.956,87 euros
	Grupo III: Familiares colaterales de segundo y tercer grado de parentesco, ascendientes y descendientes por afinidad	7.993,46 euros
	Grupo IV: Familiares colaterales desde el cuarto grado, grados más distantes y extraños	
Otras reducciones compatibles:	Personas con minusvalía física, psíquica o sensorial entre el 33% y el 65%	47.858,59 euros
	Personas con minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65%	150.253,03 euros
	Cónyuges, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados, en caso de beneficiarios de seguros	El 100% de las cantidades recibidas por beneficiarios de seguros de vida, hasta 9.195,49 euros, en general.
	Cónyuges, ascendientes o adoptados, en caso de empresa individual o negocio profesional/familiar y vivienda habitual	Hasta el 95% cumpliendo determinados requisitos.

Cuadro 8

COEFICIENTES BASADOS EN EL GRADO DE PARENTESCO Y EL PATRIMONIO PREEXISTENTE

Patrimonio preexistente (en euros)	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
0 – 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
> 402.678,11 – 2.007.380,43	1,0500	1,6676	2,1000
> 2.007.380,43 – 4.020.770,98	1,1000	1,7471	2,2000
> 4.020.770,98	1,2000	1,9059	2,4000 (1)

(1) Este coeficiente es aplicable si los herederos son desconocidos, sin perjuicio de la devolución de la cantidad correspondiente cuando se conozcan.

2. Impuestos estatales

2.6 Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

La legislación española (Ley 37/1992, en vigor desde el 1 de enero de 1993) incorpora al Derecho español las Directivas comunitarias reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyas normas principales están armonizadas en los diferentes Estados Miembros de la Unión Europea.

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta, siendo su principal característica que normalmente no implica coste alguno para empresarios o profesionales, sino únicamente para el consumidor final, al establecerse en general en favor de aquéllos el derecho a deducir el impuesto soportado del repercutido.

Dentro del territorio español, el IVA no es aplicable en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

En las Islas Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en vigor desde el 1 de enero de 1993, está basado en el IVA, y es un impuesto indirecto que recae sobre la entrega de bienes y prestación de servicios en las Islas por parte de empresarios y profesionales, así como sobre la importación de bienes. El tipo general del IGIC es del 5%.

En Ceuta y Melilla se aplica otro impuesto indirecto (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación).

2.6.1 Hecho imponible

Las siguientes operaciones quedan sujetas al impuesto cuando son realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades:

- Entregas de bienes, definidas, en términos generales, como transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, si bien determinadas operaciones que no implican tal transmisión se asimilan a entregas de bienes a efectos del impuesto.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes: en general, adquisiciones de bienes enviados o transportados al territorio español de aplicación del impuesto procedentes de otro Estado Miembro.
- Importación de bienes. Estas operaciones quedan sujetas al impuesto, con independencia de quién las realice.
- Prestaciones de servicios.

2.6.2 Tipos impositivos y exenciones

Los tipos impositivos son los siguientes:

El tipo general es del 16%, aplicable a la mayoría de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

2. Impuestos estatales

No obstante, existe un tipo reducido del 7% aplicable, entre otras, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

- Productos destinados a la alimentación humana o animal, excepto bebidas alcohólicas.
- Agua.
- Viviendas.

y, entre otros, a los siguientes servicios:

- Transporte de viajeros y sus equipajes.
- Hostelería.
- Restaurantes.
- Entrada a teatros y salas cinematográficas.

Existe asimismo un tipo superreducido del 4% aplicable a:

- Pan, harina, leche, queso, huevos, frutas y verduras.
- Libros, periódicos y revistas que no contengan fundamentalmente publicidad.
- Especialidades farmacéuticas.
- Coches de minusválidos.
- Prótesis de personas con minusvalías.
- Ciertas viviendas de protección oficial.

Determinadas operaciones quedan exentas del impuesto (por ejemplo, operaciones financieras y de seguros, servicios médicos, servicios docentes, arrendamientos de vivienda). Dado que el empresario o profesional que realiza estas actividades no repercute IVA por las mismas, su realización no otorga el derecho a deducir el IVA soportado en los términos que se describen más adelante.

Sin embargo, otras operaciones exentas (principalmente aquéllas relacionadas con el comercio internacional, como las exportaciones) otorgan derecho a deducir el impuesto soportado.

2.6.3 Lugar de realización del hecho imponible

El Impuesto español grava las operaciones mencionadas anteriormente en la medida en que se entiendan realizadas en su territorio de aplicación.

En este sentido, la Ley establece normas para determinar el lugar en el que se entienden realizadas las distintas operaciones.

2. Impuestos estatales

Así, en el caso de entregas de bienes, la regla general establece que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando tenga lugar en el mismo la puesta a disposición de los mismos en favor del adquirente. No obstante, si los bienes son transportados para su puesta a disposición, se considera realizada la entrega en el lugar en el que se inicie el transporte.

Existen otras excepciones a la regla general, tales como las establecidas para entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje, etc.

En lo que respecta al lugar de realización de las prestaciones de servicios, se pueden distinguir los siguientes casos:

Como regla general, los servicios se entienden prestados en el territorio español de aplicación del IVA cuando el prestador tiene en el mismo la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente (más adelante se analiza el concepto de establecimiento permanente a efectos del impuesto).

Sin embargo, hay algunas excepciones a esta regla general:

- Los servicios relacionados con bienes inmuebles se consideran realizados en el lugar en el que radiquen los mismos.
- Los servicios de transporte se entienden prestados en el territorio español de aplicación del IVA por la parte de trayecto realizado en el mismo. Sin embargo, existen a su vez reglas específicas en relación con los servicios de transporte intracomunitario.
- Ciertos servicios se consideran prestados en España cuando se realizan materialmente en el territorio español de aplicación del IVA. Es el caso, entre otros, de actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares.
- Otros servicios se entienden prestados en el territorio español de aplicación del IVA cuando el perceptor del servicio tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad económica. Es el caso, por ejemplo, de las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y demás derechos de propiedad intelectual o industrial; servicios de publicidad; servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos; operaciones financieras y de seguro; etc.
- Los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión también se entienden realizados en el territorio en el que el destinatario tiene la sede de su actividad económica, siempre y cuando éste sea empresario o profesional. En el caso de que dicho destinatario no sea empresario o profesional, el servicio se entiende prestado en el territorio español de aplicación del Impuesto si tiene lugar en el mismo la utilización material del servicio.

2. Impuestos estatales

- Finalmente, existen también reglas especiales para la localización de determinados servicios de intermediación, o trabajos sobre bienes muebles corporales y para servicios transmitidos por vía electrónica.

No obstante lo anterior, debe señalarse que con efectos a partir de uno de enero de 2010 la Directiva 2008/8/CE prevé modificaciones en las normas de determinación de lugar de realización de las operaciones, de tal forma que la nueva regla general en el supuesto de servicios prestados a sujetos pasivos del impuesto pasará a ser el lugar donde éstos estén establecidos, mientras que los servicios prestados a quienes no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto se considerarán prestados en el lugar donde esté establecido el proveedor de los servicios.

2.6.4 Establecimiento permanente

Como se ha indicado anteriormente, los conceptos de “sede de actividad económica” y establecimiento permanente son relevantes a los efectos de determinar el lugar de realización de las operaciones sujetas al impuesto. Asimismo, como se describe más adelante, también serán relevantes para definir el sujeto pasivo de dichas operaciones.

La sede de actividad económica es definida en la Ley como el lugar en el que el sujeto pasivo centraliza la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

Por su parte, el establecimiento permanente se define como cualquier lugar fijo de negocios desde el que un empresario o profesional lleva a cabo sus actividades económicas. En particular, tienen la consideración de establecimiento permanente a efectos de IVA:

- La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- Minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- Los inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

2. Impuestos estatales

- Resulta destacable que, si bien el concepto y los casos en los que se considera la existencia de un establecimiento permanente son similares a efectos de impuestos directos y de IVA, no son plenamente coincidentes.

2.6.5 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es la persona obligada a repercutir o ingresar el IVA. Esta obligación recae normalmente sobre el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes, prestaciones de servicios u otras operaciones sujetas al impuesto.

No obstante, existen algunas excepciones en las que la consideración de sujeto pasivo recae sobre el destinatario de la operación. Es en general el caso de aquellas operaciones en las que quien las realiza no tiene en el territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente.

Asimismo, en el caso de que el proveedor tenga establecimiento permanente en el territorio español de aplicación del impuesto, se considera sujeto pasivo de las operaciones sujetas al impuesto que realice, con independencia de que las realice o no desde dicho establecimiento.

Además de la repercusión del impuesto, recaen en el sujeto pasivo las siguientes obligaciones:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de actividades.
- Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- Expedir y entregar factura de todas sus operaciones.
- Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan (libros específicos de IVA). Con efecto 1 de enero de 2009 para aquellos operadores que se acojan al régimen de devolución mensual y 1 de enero de 2010 para el resto de operadores, deberán presentarse obligatoriamente por medios telemáticos.
- Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
- Presentar las declaraciones-liquidaciones (mensuales o trimestrales, en función de su volumen de operaciones, así como una declaración-resumen anual).
- Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de sus obligaciones cuando se trate de sujetos pasivos sin establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto. Esta obligación sólo se exige a los empresarios no establecidos en la UE, salvo que lo estén en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua.

2. Impuestos estatales

2.6.6 Base Imponible

Con carácter general, la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas.

La normativa del Impuesto establece a su vez, una serie de reglas especiales de determinación de la base imponible, previendo entre otros, los supuestos de autoconsumo de bienes o servicios, así como aquellos supuestos en que existe vinculación entre las partes.

La base imponible de estas operaciones realizadas entre partes vinculadas esta constituida por el valor normal de mercado.

Se entenderá por valor normal de mercado aquél que, “para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente”

En ausencia de comparables, la normativa establece que se entenderá por valor de mercado el precio de adquisición o coste de los bienes o el coste de los servicios.

Finalmente, la normativa se remite a lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades en materia de valoración de operaciones entre vinculadas, en cuanto proceda.

2.6.7 Deducción del IVA soportado

La normativa del Impuesto establece, con carácter general, en favor de los sujetos pasivos del mismo, el derecho a deducir las cuotas soportadas de las repercutidas por ellos, siempre que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización, entre otras, de las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos y no exentos del impuesto.
- Operaciones exentas que otorgan derecho a deducción con el fin de actuar neutralmente en el comercio intracomunitario o internacional (por ejemplo, exportaciones).
- Operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que, de haber sido realizadas en dicho territorio, habrían otorgado el derecho a deducir. El impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios que no están afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional no puede ser deducido con carácter general, sin perjuicio de la existencia de reglas específicas como las relativas a las cuotas soportadas por bienes de inversión (deducción parcial).

El derecho a deducir está también condicionado al cumplimiento de requisitos formales, y puede ser ejercitado en un plazo de cuatro años.

2. Impuestos estatales

Existen varios regímenes de deducción, siendo las principales características de cada uno de ellos las siguientes:

2.6.7.1 Regla de la prorrata general

Esta regla se aplica cuando el sujeto pasivo realiza conjuntamente tanto operaciones que otorgan el derecho a deducir como operaciones que no otorgan tal derecho (por ejemplo, operaciones financieras exentas).

Asimismo, destacar que con efectos 1 de enero de 2006 se eliminó el efecto de las subvenciones en el derecho a la deducción del impuesto.

En aplicación de esta regla, el IVA soportado es deducible en la proporción que representa el valor de las operaciones que otorgan derecho a deducción sobre el total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales.

Así pues, el porcentaje del IVA deducible se determina por aplicación de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Operaciones que otorgan derecho a deducción}}{\text{Operaciones totales + subvenciones}} \times 100$$

El porcentaje resultante se redondea a la unidad superior.

2.6.7.2 Regla de prorrata especial

Este régimen se aplica, en términos generales, a opción del sujeto pasivo (opción que normalmente ha de ejercitarse dentro del mes de diciembre anterior al año en que vaya a resultar de aplicación). Las características básicas de este régimen de deducción son las siguientes:

- El IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que otorgan derecho a deducir puede ser deducido íntegramente.
- Por el contrario, no es deducible el IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios destinados exclusivamente a la realización de operaciones que no otorgan el derecho a deducción.
- El IVA soportado como consecuencia de adquisiciones o importaciones de bienes y servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que otorgan el derecho a deducción será deducible en la proporción resultante de la aplicación de la regla de la prorrata general.

2.6.7.3 Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial

Cuando el sujeto pasivo realiza actividades empresariales diferenciadas, debe aplicar el régimen de deducciones correspondiente a cada una de tales actividades de manera independiente.

2. Impuestos estatales

Se considera que concurren las circunstancias para considerar las actividades empresariales como diferenciadas entre sí cuando las mismas están clasificadas en grupos distintos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (C.N.A.E.) y sus regímenes de deducción son, asimismo, distintos (se entiende cumplido este requisito, entre otros casos, cuando por aplicación de la regla de prorrata general, el porcentaje de IVA deducible difiere en más de 50 puntos porcentuales).

En tal caso, el sujeto pasivo debe aplicar la regla de prorrata general o la regla de prorrata especial, según los términos descritos anteriormente, en cada uno de los sectores de actividad. El IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que no sean específicamente imputables a ninguna de las actividades se deduce en función de la prorrata general resultante del conjunto de sus actividades.

2.6.8 Devoluciones

En caso de que el IVA repercutido exceda del IVA deducible, el sujeto pasivo ha de ingresar la diferencia en sus declaraciones periódicas (mensuales o trimestrales).

Si, por el contrario, la cantidad de IVA deducible excede de la cantidad del IVA repercutido, el sujeto pasivo puede solicitar la devolución de dicho exceso que, como regla general únicamente puede solicitarse a través de la última declaración del año.

No obstante, sujeto al cumplimiento de determinados requisitos reglamentariamente establecidos, los sujetos pasivos que se inscriban en el Registro de Devolución Mensual podrán solicitar la devolución del saldo existente al término de cada periodo de liquidación.

La inscripción en este Registro de Devolución lleva aparejada la obligación de presentar las correspondientes declaraciones liquidaciones del Impuesto por medios telemáticos mensualmente (con independencia del volumen de operaciones del sujeto pasivo) así como la presentación telemática de libros registro.

El plazo para obtener la devolución se establece en seis meses a contar desde el término del plazo para la presentación de la última declaración del año (30 de enero del año inmediato siguiente) en condiciones generales y desde el término del plazo para la presentación de las declaraciones mensuales en el caso de sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual.

Las devoluciones de IVA soportado en España por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se rigen por normas específicas. Para obtener dicha devolución, han de cumplirse los siguientes requisitos:

- La persona que solicite la devolución debe estar establecida en la Unión Europea o, en su defecto, debe acreditarse la existencia de reciprocidad en su país de origen para empresarios y profesionales establecidos en España (es decir, los empresarios españoles obtendrían la devolución de un impuesto análogo en dicho Estado).

2. Impuestos estatales

- El empresario no establecido no debe haber realizado operaciones en el territorio de aplicación del impuesto por las que pueda tener la consideración de sujeto pasivo.
- A diferencia de los sujetos pasivos establecidos en la Unión Europea, las personas no establecidas en la Unión Europea deben designar un representante, residente en el territorio español de aplicación del impuesto, encargado del cumplimiento de los requisitos formales o de procedimiento relevantes, que será responsable solidario en el caso de devoluciones improcedentes y al que se le podrá exigir garantía suficiente a tal efecto.
- Las cuotas soportadas cuya devolución se solicita deben derivar de adquisiciones de bienes y servicios o importaciones de bienes destinados a la realización de operaciones que otorgan el derecho a deducción (tanto en España como en el Estado de establecimiento del empresario)

Las solicitudes de devolución sólo pueden referirse al año o trimestre inmediatamente precedente, y el plazo para realizarlas termina el 30 de junio del año siguiente.

2.6.9 Régimen especial de Grupo de entidades

Este régimen, introducido con efectos 1 de enero de 2008, supone la transposición a la normativa española de la posibilidad que establece la Directiva comunitaria del Impuesto de tratar como un solo sujeto pasivo a entidades que presentan un grado de vinculación suficiente.

La «vinculación suficiente», necesaria para la aplicación, se define en la norma como la existente entre una entidad dominante (que no puede ser dependiente de ninguna otra sociedad en el territorio de aplicación del impuesto, en los términos que se describen) y las entidades en las que ésta participe directa o indirectamente en, al menos, un 50 por 100 del capital social, mantenida durante todo el año natural, siempre que las sedes o establecimientos permanentes de las entidades que se incluyan en el Grupo radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este régimen es optativo con una vigencia mínima de tres años prorrogable automáticamente y cuya eventual renuncia, es por un período mínimo de unos tres años.

El ejercicio de su opción debe solicitarse por la entidad dominante en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La decisión de acogimiento al régimen especial deberá ser acordada por parte del consejo de administración de cada una de las entidades que formarán el grupo.

En su versión más sencilla, el régimen consiste simplemente en la posibilidad de agregar las declaraciones individuales de las sociedades del Grupo que se acojan a él, de forma que los saldos a compensar o devolver de unas sociedades puedan compensarse de forma inmediata con los saldos a ingresar de las restantes, reduciéndose o eliminándose los costes financieros que pueden derivarse de una acreditación de saldos frente a la Hacienda Pública cuya devolución, con carácter general, no puede solicitarse sino a través de la última declaración-liquidación del año.

2. Impuestos estatales

Opcionalmente, las entidades del Grupo podrán solicitar la aplicación de un método específico de determinación de la base imponible, deducciones y renuncia a las exenciones en las operaciones intragrupo.

Conforme a este método específico y en lo que respecta a la base imponible, ésta pasaría a determinarse por el importe de los costes que, directa o indirectamente, total o parcialmente, se hayan utilizado en la prestación de las operaciones a entidades del Grupo, siempre que por ellos se haya soportado efectivamente el impuesto, no siendo objeto de inclusión los costes por los que no se haya soportado IVA.

Este método opcional contempla asimismo, la facultad de renuncia a determinadas exenciones que puedan resultar de aplicación a operaciones intragrupo, facultad que podrá ejercerse operación por operación, y prevé un régimen especial para la aplicación de deducciones.

Con carácter general el régimen especial del grupo de entidades contempla una serie de obligaciones específicas que recaen sobre la entidad dominante del Grupo como por ejemplo, la llevanza de un sistema de información analítica y de una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados (en el caso de la modalidad ampliada).

La entidad dominante deberá presentar una declaración agregada una vez presentadas las declaraciones individuales de las entidades pertenecientes al grupo. El periodo de liquidación será mensual con independencia del volumen de operaciones.

El Grupo de Entidades podrá optar igualmente por el nuevo régimen de devolución mensual, siendo competencia de la entidad dominante la presentación de la solicitud censal correspondiente.

2. Impuestos estatales

2.7 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) grava un número limitado de transacciones, entre las cuales destacan:

Cuadro 9

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Tipo impositivo (*)	(%)
Operaciones societarias tales como la constitución, ampliación/reducción de capital en Sociedades, aportaciones a filiales por cualquier título, etc. (**)	1
Transmisiones de bienes inmuebles	6
Transmisiones de bienes muebles y concesiones administrativas	4
Ciertos derechos reales	1
Ciertas escrituras públicas	0,5

Si el vendedor es una empresa o un promotor inmobiliario privado, la transmisión de terrenos edificables o la primera entrega de edificaciones tributan por el IVA. Sin embargo, las segundas y posteriores entregas de edificaciones realizadas por sociedades, empresarios o profesionales, en el desarrollo de sus actividades habituales, pueden optar por someterse a tributación por este impuesto o por el IVA. La opción es aplicable si el adquirente es un empresario o profesional, y el vendedor renuncia a la exención de IVA, lo que conllevaría que el comprador pagaría IVA en lugar de ITP.

Las transmisiones de acciones de sociedades españolas no soportan normalmente ninguna imposición indirecta, excepto cuando se transmite más del 50% del capital social (o acciones que amplíen el porcentaje de participación una vez que ya se tuviera más del 50%), y más del 50% del activo de la sociedad se componga de bienes inmuebles situados en España. En este caso, la

(*) Las Comunidades Autónomas están legitimadas para aplicar tipos diferentes en determinados casos. De hecho, muchas de ellas han establecido como tipo aplicable a las transmisiones de inmuebles el 7% y de Actos Jurídicos Documentados el 1,5% en determinadas operaciones.

(**) Con efectos a partir del 1 de enero de 2009, la Ley 4/2008 ha eliminado de los supuestos de sujeción a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores, entendiéndose por estas operaciones las definidas en los artículos 83 y 94 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. Impuestos estatales

transacción se considerará, a efectos de imposición indirecta, una transmisión de inmuebles sujeta al 6% del ITP.

Varias Comunidades Autónomas han optado por aplicar tipos impositivos diferentes (por ejemplo, 7% en transmisiones de bienes inmuebles).

El ITP es un coste para el adquirente/ beneficiario.

Por último, en las transmisiones de inmuebles, los contribuyentes no residentes en España tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por este impuesto, en el domicilio de su representante, que deben designar según lo previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicho nombramiento debe ser comunicado a la Administración Tributaria competente en el plazo de dos meses desde la fecha de adquisición del inmueble. Cuando no hubiese designado representante o se hubiese incumplido la obligación de comunicar dicha designación, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión.

2.8 Impuestos especiales

En España existen diferentes impuestos especiales en consonancia con las Directivas comunitarias.

Los impuestos especiales sobre consumo gravan los correspondientes productos (alcohol y bebidas alcohólicas, cerveza, hidrocarburos e industria del tabaco) en las fases de fabricación, transformación o importación.

En general, estos impuestos especiales no son aplicables en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla (los impuestos especiales sobre el alcohol y las cervezas son aplicables también en las Islas Canarias).

El impuesto especial sobre determinados medios de transporte se introdujo como consecuencia de la eliminación del tipo incrementado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este impuesto especial es también aplicable en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla (si bien, en Ceuta y Melilla el tipo aplicable es el 0%).

Para la determinación de los tipos impositivos aplicables se establecen los siguientes epígrafes:

Epígrafe 1: Tipo impositivo del 0% tanto en la Península y Baleares como en Canarias.

- a) Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km, con excepción de los vehículos tipo 'quad' y de los vehículos comprendidos en los epígrafes 6º, 7º, 8º y 9º.
- b) Vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipo 'quad'

Epígrafe 2: Tipo impositivo del 4,75% en la Península y Baleares, y del 3,75% en Canarias.

2. Impuestos estatales

Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km, con excepción de los vehículos tipo 'quad' y de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9º.

Epígrafe 3: Tipo impositivo del 9,75% en la Península y Baleares, y del 8,75% en Canarias.

Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo 'quad' y de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9º.

Epígrafe 4: Tipo impositivo del 14,75% en la Península y Baleares, y del 13,75% en Canarias.

- a) Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo 'quad' y de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9º.
- b) Vehículos respecto de los que sea exigible la medición de sus emisiones de CO₂, cuando éstas no se acrediten.
- c) Vehículos comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda.
- d) Vehículos tipo 'quad'. Se entiende por vehículo tipo 'quad' el vehículo de cuatro o más ruedas, con sistema de dirección mediante manillar en el que el conductor va sentado a horcajadas y que está dotado de un sistema de tracción adecuado a un uso fuera de carretera.
- e) Motos náuticas. Se entiende por 'moto náutica' la embarcación propulsada por un motor y proyectada para ser manejada por una o más personas sentadas, de pie o de rodillas, sobre los límites de un casco y no dentro de él.

Epígrafe 5: Tipo impositivo del 12% en la Península y Baleares, y del 11% en Canarias.

- a) Vehículos no comprendidos en los epígrafes 1º, 2º, 3º o 4º, 6º, 7º, 8º o 9º.
- b) Embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, con excepción de las motos náuticas.
- c) Aviones, avionetas y demás aeronaves.

Epígrafe 6: Tipo impositivo del 0% tanto en la Península y Baleares como en Canarias.

Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9º cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 80 g/km.

Epígrafe 7: Tipo impositivo del 4,75% en la Península y Baleares, y del 3,75% en Canarias.

Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9º cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 80g/km y sean inferiores a 100g/km.

Epígrafe 8: Tipo impositivo del 9,75% en la Península y Baleares, y del 8,75% en Canarias.

2. Impuestos estatales

Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9º cuyas emisiones oficiales de CO2 no sean inferiores a 100g/km y sean inferiores a 120g/km.

Epígrafe 9: Tipo impositivo del 14,75% en la Península y Baleares, y del 13,75 en Canarias.

- a) Motocicletas no comprendidas en la letra c) de este epígrafe cuyas emisiones oficiales de CO2 sean iguales o superiores a 120g/km.
- b) Motocicletas no comprendidas en la letra c) de este epígrafe cuyas emisiones oficiales de CO2 no se acrediten.
- c) Motocicletas que tengan una potencia CEE igual o superior a 74 Kw (100 cv), cualesquiera que sean sus emisiones oficiales de CO2.

Los tipos anteriormente expuestos serán aplicables siempre que las Comunidades Autónomas no hayan aprobado unos tipos distintos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 43 de la Ley 21/2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Existe una reducción del 50% en la base imponible para vehículos de cinco a nueve asientos y que sean para familias de tres o más hijos.

Asimismo, existe un impuesto sobre la electricidad (aplicable a todo el territorio español). Este impuesto grava la producción, la importación y la adquisición intracomunitaria de energía eléctrica. La base imponible se determina tomando la del IVA y multiplicándola por el coeficiente 1,05113. El tipo impositivo es el 4,864%.

2.9 Derechos arancelarios sobre importaciones

En su mayoría, los derechos arancelarios aplicados en España son derechos de aduanas que se pagan sobre las importaciones normalmente cuando las mercancías se despachan por la Aduana. Con escasísimas excepciones, los derechos son *ad valorem*, es decir, sobre el precio CIF o similar según el precio en factura. El resto son derechos arancelarios menores por derechos de almacenaje o depósito y la venta de mercancías abandonadas.

El Sistema Armonizado de Clasificación de Mercancías y la tarifa de la CEE¹² (TARIC) entraron en vigor en España en el año 1987. Además, desde el acceso de España a la Comunidad Europea, sólo son aplicables las exenciones establecidas por la misma.

¹² Actual UE

2. Impuestos estatales

2.10 Impuesto sobre las Primas de Seguros

Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que grava, en fase única, las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnicas actuariales, concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicios, y cuya regulación responda al siguiente esquema:

- Las operaciones derivadas de los conciertos que las entidades aseguradoras establezcan con organismos de la Administración de la Seguridad Social o con entidades de derecho público que tengan encomendada la gestión de algunos de los regímenes especiales de la Seguridad Social, no se encuentran gravadas por este impuesto. Existe asimismo un buen número de actividades exentas, tales como los seguros sociales obligatorios, seguros colectivos que instrumenten sistemas alternativos a planes y fondos de pensiones, seguros sobre la vida, operaciones de capitalización, operaciones de reaseguro, seguros de caución, seguros de crédito a la exportación, agroseguro, seguros de asistencia sanitaria y enfermedad, operaciones relativas a los planes de previsión asegurados, y determinadas operaciones de seguros relacionadas con el transporte internacional o con buques o aeronaves destinados a dicho transporte.
- El Impuesto se establece con un tipo único del 6% sobre las primas pagadas.
- La condición de sujeto pasivo del Impuesto recae, en general, en las entidades aseguradoras que realicen las operaciones gravadas, las cuales deberán repercutirlo íntegramente sobre las personas que contraten los seguros objeto de gravamen. A efectos de repercusión, serán aplicables las reglas establecidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- El devengo del Impuesto se produce en el momento del pago de la prima por el tomador del seguro.
- Con carácter general, los sujetos pasivos deben presentar una declaración e ingresar el Impuesto mensualmente.

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

3. REGÍMENES ESPECIALES DE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

3.1 Régimen fiscal de las Islas Canarias

En el archipiélago canario existen una serie de beneficios fiscales que se destinan a compensar las desventajas causadas por la insularidad y distancia con el territorio peninsular español y cuyo principal objetivo es atraer la inversión a las Islas Canarias.

El régimen económico fiscal de Canarias (en adelante, REF) se considera una ayuda de estado de finalidad regional, y por lo tanto está sujeto a autorización de la Unión Europea. Para el ejercicio 2006 se prorrogaron parte de las ayudas y con fecha 20 de diciembre de 2006 la Comisión Europea aprobó la renovación de las ayudas para el período 2007-2013. El Real Decreto-Ley 12/006, de 29 de diciembre de 2006, introdujo las modificaciones oportunas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias, adaptando la normativa española a las condiciones de renovación del REF de Canarias.

La renovación de este régimen fiscal para Canarias supone su mantenimiento si bien implica ciertas modificaciones respecto de los principales incentivos fiscales con el fin de adecuarlos a las nuevas Directrices de Ayudas de Estado de la Unión Europea para el período 2007-2013.

Adicionalmente, con fecha 16 de enero de 2008 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, con el fin de clarificar la aplicación de los principales incentivos del REF.

Las principales líneas del régimen en su configuración para el ejercicio 2009 son las siguientes:

3.1.1 Tributación Directa

- Bonificación del 50% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos por el propio sujeto pasivo en el archipiélago en actividades agrícolas, ganaderas, industriales o pesqueras. Esta bonificación afecta tanto a sociedades (Impuesto sobre Sociedades) como a personas físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
- Se mantiene en Canarias la derogada deducción por inversión en activos fijos, por un importe del 25% de la inversión hasta el límite del 50% de la cuota descontando las bonificaciones y deducciones por doble imposición.
- Incremento de las deducciones por inversiones que se realicen en las Islas Canarias respecto de las aplicadas en el territorio nacional. Los tipos de deducción aplicables en Canarias son superiores en un 80% a los aplicados en el régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

porcentuales. Del mismo modo, los límites de aplicación de las deducciones serán superiores igualmente en un 80% a los establecidos en el régimen general con un mínimo de 35 puntos porcentuales.

- Reducción en base imponible (hasta un 90% del beneficio contable no distribuido del ejercicio) de las cantidades que, con relación a sus establecimientos permanentes situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Según el criterio de la Administración, el sujeto pasivo dispondrá de un plazo de hasta cinco años para materializar la RIC: el año de obtención del ingreso, el de dotación contable de la reserva y los tres siguientes a este último. Se considerarán realizadas las inversiones cuando se produzca su entrada en funcionamiento.

Para el período 2007-2013 la renovación del REF ha supuesto la introducción de importantes modificaciones en el régimen de la RIC. A grandes rasgos, los principales aspectos del régimen son los siguientes:

- Se limita expresamente la aplicación de la RIC a los beneficios derivados de actividades económicas que no hayan sido distribuidos, quedando excluidos, entre otros, los beneficios derivados de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica (como los representativos de la participación en el capital de una sociedad, o por la cesión a terceros de capitales propios), los generados en la transmisión del elementos patrimoniales cuando la renta se acoja a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios recogida en el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o de elementos patrimoniales que hubieran servido para materializar la RIC. Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos a mismo que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos.
- Los sujetos pasivos que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades del mismo grupo, sólo podrán materializar su RIC en inversiones iniciales.
- Se distingue entre inversiones iniciales e inversiones no iniciales (o de funcionamiento).
- Son inversiones iniciales las siguientes:
 - Activos fijos nuevos: Que sean consecuencia de lo siguiente:
 - La creación de un establecimiento, entendiéndose que tiene lugar esta circunstancia cuando la inversión inicial determine su puesta en funcionamiento por primera vez para el desarrollo de una actividad económica.

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

- La ampliación de un establecimiento, cuando tenga como consecuencia el incremento de valor total de los activos fijos afectos al mismo.
 - La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos cuando la misma tenga por finalidad obtener un producto o servicio distinto o que presente una novedad esencial y no meramente formal o accidental, respecto de los que dicho establecimiento viniera elaborando con anterioridad a la realización de la inversión.
 - La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento, cuando el nuevo proceso tenga unas características o aplicaciones desde el punto de vista tecnológico que difieren de forma esencial del existente en dicho establecimiento con anterioridad a la inversión.
- Únicamente serán válidas las inversiones en suelo que no se hayan beneficiado anteriormente de la RIC y que se afecten a la promoción de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento, al desarrollo de actividades industriales o a actividades turísticas o zonas comerciales que tengan por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico situado en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.
 - Los elementos de transporte serán utilizados para uso interno, nunca para terceros.
 - Serán válidas las inversiones en determinados activos fijos intangibles (patentes, licencias, conocimientos no patentados, concesiones administrativas), con el límite del 50% del valor de la inversión, excepto PYMES que será al 100%.
 - Las PYMES podrán realizar inversiones en activos usados que no se hayan acogido anteriormente a la RIC. En caso de que se tratase de la adquisición de suelo, deberían cumplirse en todo caso las condiciones señaladas anteriormente.
 - Creación de empleo. Será válida la inversión consistente en la creación de puestos de trabajo relacionados de forma directa con las inversiones iniciales antes citadas, en un período de 6 meses desde la puesta en funcionamiento. Se calcula comparando con la plantilla media de los 12 meses anteriores, y se establece una obligación de mantenimiento de 5 años (3 años para PYMES). La creación de puestos de trabajo y las variaciones de plantilla media serán las producidas en el conjunto de los establecimientos permanentes del sujeto pasivo situados en Canarias. El importe de la inversión será el coste medio de los salarios brutos más cotizaciones sociales obligatorias en los dos primeros años de incremento de plantilla.
 - Inversiones no iniciales (ayuda de funcionamiento). Pueden consistir en la adquisición de elementos patrimoniales que no cumplan las condiciones para ser ayudas iniciales, activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente y los gastos en I+D, vehículos de transporte marítimo o por carretera dedicados exclusivamente a servicios públicos en el

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

ámbito de funciones de interés general y necesidad pública. Los activos usados no podrán haberse beneficiado antes de la RIC, y la inversión en suelo será apta para la materialización de la RIC con las mismas restricciones comentadas anteriormente.

- Inversiones en suscripción de acciones u otros valores:
 - Acciones o participaciones en sociedades que desarrollen su actividad en Canarias, acciones o participaciones en sociedades ZEC que, entre otras condiciones, inviertan el importe de la suscripción en inversiones iniciales o en creación de empleo.
 - Acciones y participaciones en fondos y sociedades de capital riesgo que realicen inversiones en el capital de las dos sociedades señaladas anteriormente.
 - En estos tres supuestos se considerará que la RIC se ha materializado desde la fecha en que la sociedad emisora de los valores haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos. Estos tres supuestos se consideran inversiones iniciales, y los que se exponen a continuación se consideran ayudas al funcionamiento.
 - Inversiones en deuda pública de la Comunidad Autónoma, de las corporaciones locales o de sus empresas públicas y organismos autónomos (limitada al 50% de las dotaciones).
 - Títulos-valores emitidos por organismos públicos para la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, limitada al 50% de las dotaciones, y sometida a determinados trámites administrativos.
 - Títulos valores emitidos por entidades para la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones Públicas en Canarias, mediante concesión administrativa o título administrativo habilitante, y sometido a determinados trámites administrativos.
- Otros requisitos a tener en cuenta:
 - Los activos deberán estar situados o ser recibidos y ser utilizados en Canarias, además de estar afectos y ser necesarios para el desarrollo de una actividad económica.
 - En el caso de inversión en acciones u otros títulos valores, el importe de la inversión considerado será lo efectivamente desembolsado (incluida la prima de emisión) en el momento de la suscripción.
 - Deberá conservarse la titularidad de los activos fijos que hayan sido adquiridos para la materialización de la RIC, así como mantener su utilización efectiva al servicio de la empresa durante cinco años como mínimo (diez años en suelo) o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso salvo que se

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso y siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. Se prevé la posibilidad de sustituir los activos en caso de que su vida útil fuera inferior al período de mantenimiento. Asimismo, durante este mismo período no será posible disponer de la citada Reserva (por ejemplo, mediante un reparto de dividendos).

- En caso de arrendamiento de bienes inmuebles, sólo se podrán beneficiar de este régimen empresas turísticas, viviendas protegidas, inmuebles afectos a actividades industriales o zonas comerciales situadas en áreas de oferta turística en declive.
- Los sujetos pasivos podrán llevar a cabo inversiones anticipadas de futuras dotaciones de RIC con cargo a beneficios obtenidos hasta 31 de diciembre de 2013, pero únicamente respecto de los beneficios obtenidos en los 3 ejercicios siguientes a la inversión.
- También será de aplicación a los sujetos pasivos del IRPF que realicen actividades económicas y determinen sus rentas por estimación directa, con una deducción en la cuota íntegra, con el límite del 80% de la parte proporcional de esa cuota que corresponda a los rendimientos netos de explotaciones económicas en Canarias.
- La renovación del REF establece nuevas obligaciones formales de información, que se deben cumplir en el momento de presentarse la declaración del Impuesto (plan de inversiones) y en las cuentas anuales (información detallada principalmente sobre la RIC dotada, las inversiones realizadas, y los periodos de mantenimiento). Por otra parte, el plan de inversiones sólo podrá ser modificado en determinados casos.
- Este beneficio fiscal es incompatible para los mismos bienes con la deducción por inversiones y con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

3.1.2 Tributación indirecta

- Aplicación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), de naturaleza similar al IVA, con un tipo impositivo general del 5%.
- Aplicación del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM) a la producción y a la importación en Canarias de determinados bienes corporales.
- El Régimen Fiscal de Canarias establece, adicionalmente a lo expuesto, incentivos en imposición directa. Las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades y domiciliadas en Canarias estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD¹³),

¹³ Desde el 1 de enero de 2005 el ITP y AJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas es del 6,5%, y en la de actos jurídicos documentados del 0,75%.

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

en su constitución, en la ampliación de capital y en las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en Canarias. En el ITP y AJD en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” estarán exentas las adquisiciones de bienes de inversión y de los elementos del inmovilizado intangible (por el 50% de la inversión salvo las PYMES) que se encuadren dentro del concepto de inversión inicial señalado respecto de la RIC. Los bienes de inversión adquiridos deben tener la consideración de inversiones iniciales y ser nuevos (salvo en el caso de las PYMES, que se admiten bienes usados), se establecen limitaciones para los elementos de transporte, y deben adquirirse y entrar en funcionamiento en un plazo de tres meses (o acometerse sin discontinuidad la promoción, instalación o montaje, solicitud de permisos o proyectos) y deben estar situados o ser recibidos o considerados situados en territorio canario.

En la modalidad de “operaciones societarias” únicamente estará exenta la constitución o ampliación de capital por la parte que se destine a la adquisición o importación de bienes de inversión y, si se trata de una aportación no dineraria, el bien ha de ser de inversión.

También estarán exentas del IGIC las entregas e importación de bienes nuevos (salvo PYMES) y considerados inversión inicial a las sociedades a las que se refiere el apartado anterior que tengan la condición de bienes de inversión para las mismas. Asimismo, estarán exentas las ejecuciones de obras que tengan la condición de prestaciones de servicios que tengan como resultado un bien de inversión. La exención en el IGIC únicamente se aplicará por los sujetos pasivos que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Se limita la aplicación de estas exenciones en la adquisición de suelo a los supuestos en que el suelo no se hubiera beneficiado anteriormente de la exención, y se destine a la promoción de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento, al desarrollo de actividades industriales, o a actividades turísticas que tengan por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico situado en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

Existe la obligación mínima de mantenimiento de los bienes adquiridos por un período de 5 años (10 años en caso de viviendas protegidas destinadas al arrendamiento) así como del domicilio fiscal o establecimiento permanente en Canarias. Si la vida útil fuera inferior a los plazos indicados, así como en los casos de pérdida del activo, se procederá a la adquisición de otro activo que lo sustituya.

Se permite la cesión en arrendamiento de los activos, a través de una explotación económica, a entidades no vinculadas y cuando no se trate de operaciones de arrendamiento financiero. Sin embargo, el arrendamiento de bienes inmuebles sólo podrá realizarse en empresas turísticas, viviendas protegidas, inmuebles afectos a actividades industriales o de zonas comerciales situadas en zonas turísticas en declive.

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

Estas exenciones también se aplicarán a las adquisiciones de bienes de inversión realizadas por establecimientos permanentes en Canarias de sociedades domiciliadas fuera del archipiélago, siempre que se cumplan todos los requisitos mencionados anteriormente.

En los supuestos de aplicación de la exención a efectos de IGIC, con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien de inversión o a la prestación de servicios de cesión de elementos del inmovilizado inmaterial, la entidad adquirente o cesionaria deberá entregar al empresario o profesional transmitente o cedente una declaración en la que se identifiquen dichos bienes y se manifieste la concurrencia de los requisitos para acogerse a la exención. En caso de que dicha adquisición se documente en escritura pública, la citada declaración deberá incorporarse a la misma.

- Los buques y empresas navieras que estén inscritos en un registro Especial gozarán de exención en el ITP y AJD por los actos y contratos realizados que estén sujetos a este impuesto. Asimismo, para los tripulantes de dichos buques se establece una bonificación del 90% en la cuota empresarial de la Seguridad Social y se considerará renta exenta en el IRPF, o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el 50% de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en los mencionados buques. Por otra parte, se bonificará en un 90% la porción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades resultante después de practicar, en su caso, las deducciones por doble imposición, que corresponda a la parte de la base imponible que proceda de la explotación desarrollada por dichos buques.

En el caso de los buques que presten servicios regulares de transporte de pasajeros entre puertos de la Unión Europea, los beneficios en el IRPF, Impuesto sobre la Renta de No Residentes y de Seguridad Social sólo se aplicarán a los tripulantes que sean nacionales de algún Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3.1.3 Zona Especial Canaria

La normativa canaria también regula el régimen tributario especial de la Zona Especial Canaria (ZEC), el cual fue autorizado en enero de 2000 por la Comisión Europea por considerar su aplicación compatible con las normas reguladoras del Mercado Único.

La renovación de este incentivo fiscal se incluyó dentro del proceso de negociación de las Directrices 2007-2013, previéndose que el período de vigencia de la ZEC sea hasta el 31 de diciembre de 2019 para aquellas autorizaciones otorgadas hasta el 31 de diciembre de 2013, aunque con modificaciones menores, tal y como se explica a continuación.

Las entidades que hubieran obtenido autorización para la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC con anterioridad a 31 de diciembre de 2006 se registrarán hasta 31 de diciembre de 2008 por las disposiciones de la Ley 19/1994, según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

El régimen es aplicable a las entidades de nueva creación domiciliadas en Canarias que sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC. Las entidades inscritas deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Tener en las Islas Canarias su domicilio social y la sede de dirección efectiva.
- Residir al menos uno de los administradores en las Islas Canarias.
- Constituir su objeto social la realización de las actividades económicas previstas expresamente en la Ley. Quedan excluidas, en todo caso, las actividades financieras.
- Crear un mínimo de cinco puestos de trabajo dentro de los seis primeros meses desde la autorización y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute del régimen (se reduce a tres este requisito para islas no capitalinas).
- Realizar inversiones en los dos primeros años desde su autorización por un importe mínimo de 100.000 euros, que se materialicen en la adquisición de activos fijos materiales o intangibles situados o recibidos en el ámbito geográfico de la ZEC, que sean utilizados y necesarios para el desarrollo de las actividades efectuadas en dicho ámbito (se reduce a 50.000€ para islas no capitalinas).
- Presentar ante la Administración una solicitud de inscripción y una memoria descriptiva de las actividades a desarrollar, que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo económico y social del archipiélago, cuyo contenido tendrá un carácter vinculante para la entidad.

Respecto al régimen fiscal, la renta obtenida por las entidades ZEC derivada de las operaciones realizadas estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades a un tipo único de gravamen especial del 4%. Este tipo de gravamen reducido sólo se aplica hasta un importe determinado de la base imponible, dependiendo de la actividad desarrollada y de la creación de empleo (desde 1,5 a 120 millones de euros anuales).

Los accionistas (personas físicas o personas jurídicas) de una entidad ZEC que sean residentes fiscales en España no tendrán derecho a la deducción por doble imposición por los dividendos repartidos por la entidad ZEC en la medida en que provengan de resultados que hayan tributado a los tipos bonificados.

Los intereses, plusvalías y dividendos obtenidos por no residentes en general que participen en entidades ZEC están exentos en el IRNR en España en las mismas condiciones que los residentes en la Unión Europea, cuando tales rentas sean satisfechas por una entidad de la ZEC y procedan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC. Solamente no resultarán de aplicación estas exenciones cuando los rendimientos y ganancias patrimoniales sean

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, ni cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en los citados territorios.

Las entidades ZEC gozan de exención en su tributación de ITP y AJD respecto de las adquisiciones de bienes y derechos destinados por el sujeto pasivo al desarrollo de su actividad, siempre que los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el ámbito geográfico de la ZEC. Del mismo modo, estarán exentas las operaciones societarias realizadas por entidades ZEC, con excepción de la disolución de las mismas y los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por las citadas entidades en el ámbito geográfico de la ZEC, con algunas excepciones.

Asimismo, estarán exentas del IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades ZEC, así como las importaciones de bienes realizadas por entidades ZEC.

Por último, hay que recordar que para el período 2007-2013, las sociedades ZEC podrán servir, a través de la suscripción de capital, como vía indirecta para la materialización de la RIC de otros sujetos pasivos.

3.2 Régimen especial del País Vasco

3.2.1 El Concierto Económico

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce la competencia de las instituciones de los Territorios Históricos (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) para la regulación de los tributos. En general, la capacidad normativa es plena o semiplena en materia de imposición directa, siendo mucho más limitada en materia de imposición indirecta.

Asimismo, las instituciones de los Territorios Históricos son competentes para la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos, con la salvedad de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación.

El Concierto Económico regula los puntos de conexión aplicables tanto para determinar la normativa, común o foral, aplicable a los sujetos pasivos como las competencias para recaudar e inspeccionar cada tributo, estableciendo en ocasiones la tributación compartida en varias administraciones tributarias.

3.2.2 Impuesto sobre Sociedades

Entre las principales especialidades de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades cabe citar:

- El tipo de gravamen general vigente es del 28%.

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

- En los Territorios Históricos de Álava, y Vizcaya las bases imponibles negativas y deducciones, podrán ser **compensadas y aplicadas en ejercicios futuros sin limitación de años** (el plazo máximo de quince años se mantiene en el Territorio Histórico de Guipúzcoa).
- Deducibilidad fiscal del **fondo de comercio** implícito en el precio de adquisición de participaciones en otras sociedades (fondo de comercio financiero), si se cumplen una serie de requisitos.
- Reducción, con carácter general, del 30% de los **ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial**, sujeto a determinados requisitos. La reducción es del 60% cuando la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la propia entidad.
- **Exención** con carácter definitivo de las **plusvalías** obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado material e intangible (exención plena), así como de las participaciones en el capital de sociedades (exención del 60%), sujeto a reinversión.
- Dedución del 10% del importe de la inversión en la **adquisición de activos no corrientes nuevos** que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, sujeto a determinados requisitos.
- Dedución del 30% de los gastos efectuados en actividades de **investigación y desarrollo**. 20% adicional por el exceso sobre la media de los gastos de los dos ejercicios anteriores, sobre los gastos de personal cualificado y sobre gastos en proyectos contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología. Se prevé asimismo una deducción del 15%/20% por determinadas actividades de **innovación tecnológica**. Estas deducciones se aplican con el límite del 100% de la cuota.
- Posibilidad de aplicar una deducción por **creación de empleo** por contrataciones de todo tipo de trabajadores en los períodos impositivos que se inicien entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010, sujeto a determinados requisitos.
- No existe la obligación de realizar pagos fraccionados del impuesto a cuenta del impuesto definitivo.

3.2.3 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Entre las especialidades de la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cabe citar:

- La **escala** general del impuesto consta de cinco tramos y el tipo marginal máximo es del 45%.
- Posibilidad de reducción por aportaciones a **Entidades de Previsión Social Voluntaria (EPSV)**, figura que únicamente se prevé en el País Vasco, más flexible que los planes de pensiones puesto

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

que permite el rescate de los fondos, siempre que reúnan al menos 10 años de permanencia en la entidad, con independencia del acaecimiento de las contingencias previstas.

- Reducción en la base imponible de las aportaciones realizadas a las EPSV, a planes de pensiones y mutualidades con el límite de 8.000 euros para las realizadas por el propio contribuyente, incrementado para los partícipes que superen 52 años, y adicionalmente, el mismo límite para las contribuciones empresariales realizadas en favor del contribuyente e imputadas al mismo.
- Los **coeficientes de actualización** son aplicables para el cálculo del importe de las variaciones patrimoniales sobre los valores de adquisición de todo tipo de elementos transmitidos (no sólo en inmuebles).
- Deducción por **adquisición de vivienda habitual**: deducción del 18% de los importes satisfechos (inversión y financiación) cada ejercicio para la adquisición de vivienda habitual, con un límite en cuota de 2.160 euros. Para las familias numerosas y para contribuyentes menores de 35 años el tipo se incrementa al 23%, con un límite en cuota de 2.760 euros. El límite total por vivienda es de 36.000 euros por contribuyente.
- El plazo para materializar la adquisición de la vivienda con los importes depositados en una **cuenta vivienda** es de 6 años, con carácter general, si bien se amplía a 8 años para cantidades cuyo plazo de materialización finalice entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2009.
- Las **deducciones personales y familiares** se aplican en la cuota, siendo las principales la deducción por descendientes, por ascendientes, por discapacidad y por determinación de la situación personal y familiar.

3.2.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Como principal especialidad del régimen foral en este impuesto destaca la **exención** de las adquisiciones hereditarias por parte del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes y descendientes.

3.2.5 Impuesto sobre el Patrimonio

Este impuesto ha sido derogado con efectos desde 1 de enero de 2008 en los Territorios Históricos de Álava y Vizcaya, por lo que a partir del ejercicio 2008 no existe obligación de declarar y tributar por este impuesto. Este impuesto se mantiene en vigor en el Territorio Histórico de Guipúzcoa.

3.3 Régimen especial de Navarra

Las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se regulan en el Convenio Económico, con contenido y con competencias similares a las del Concierto Económico.

3. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

3.3.1 Impuesto sobre Sociedades

Como principales especialidades cabe citar:

- El **tipo general del impuesto** es del 30%.
- **Deducción por activos fijos nuevos** del 10% sobre el importe de la adquisición, sujeto a determinadas condiciones.
- Podrá reducirse la base imponible en el 45% de las cantidades que se destinen a una **reserva especial para inversiones**.
- Se prevé la deducción por **creación de empleo**, tanto para la creación de empleo fijo (4.207,08 euros por cada trabajador) como para la conversión en fijos de trabajadores temporales (1.502,53 euros por cada trabajador).

3.3.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las principales especialidades en este impuesto son:

- La **escala** general del impuesto consta de seis tramos y el tipo marginal máximo es el 42%.
- El tipo impositivo aplicable a la **base del ahorro** se eleva del 15% al 18%, equiparándose al resto de los territorios.
- Reducción en la base imponible por las aportaciones realizadas a **planes de pensiones y mutualidades** con el menor de los siguientes límites: 8.000 euros anuales o el 30% de los rendimientos del trabajo o de actividades económicas, incrementándose para mayores de 50 años.
- El plazo para materializar los importes depositados en una **cuenta vivienda** es de 8 años.
- No existen coeficientes de actualización sobre los valores de adquisición de los elementos transmitidos.

3.3.3 Impuesto sobre el Patrimonio

Se establece una bonificación del 100% de la cuota íntegra, suprimiéndose la obligación de presentar la declaración del impuesto y autoliquidarlo con efectos desde el 1 de enero de 2008.

4. Impuestos locales

4. IMPUESTOS LOCALES

El Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece un régimen destinado a racionalizar los sistemas de tributación local y a facilitar la actividad de las entidades locales. De acuerdo con esta legislación, las autoridades locales pueden modificar algunos aspectos de estos impuestos. Dicha Ley, establece dos tipos diferentes de impuestos municipales, que podemos clasificar de la siguiente manera:

- Impuestos de carácter periódico:
 - Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
 - Impuesto sobre Actividades Económicas.
 - Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- Otros impuestos:
 - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
 - Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

4.1 Impuestos de carácter periódico

4.1.1 Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Este Impuesto se devenga anualmente gravando la tenencia de bienes inmuebles o de derechos reales sobre los mismos sobre la base del valor catastral determinado conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, a distintos tipos hasta un máximo de 1,30% para los bienes urbanos y de 1,22% para los bienes rústicos.

4.1.2 Impuesto sobre Actividades Económicas

Este Impuesto se devenga anualmente por las actividades empresariales llevadas a cabo dentro del término municipal.

No obstante lo anterior, están exentos los siguientes sujetos pasivos:

- Las personas físicas.
- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos en que se desarrolle la misma.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los entes sin personalidad jurídica que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros en el ejercicio anterior (calculado a nivel de grupo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 en el Código de Comercio).

4. Impuestos locales

- En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros en el ejercicio anterior.

La cuota a pagar se calcula en función de distintos factores (tipo de actividad, superficie empleada, importe neto de la cifra de negocios etc.). Los tipos mínimos son publicados por el Gobierno y pueden ser adaptados por cada Ayuntamiento.

4.1.3 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Este Impuesto que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza y se devenga anualmente en base a los caballos de potencia del vehículo. Los Ayuntamientos podrán aumentar hasta el doble el tipo mínimo de este impuesto.

4.2 Otros

4.2.1 Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Este Impuesto grava el coste real de cualquier obra o actividad de construcción que requiera un permiso municipal previo, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos.

El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 4%, devengándose al inicio de la obra o construcción, con independencia de que se haya obtenido la licencia.

4.2.2 Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Este Impuesto grava el aumento de valor de los terrenos urbanos puesto de manifiesto en el momento de la transmisión. El sujeto pasivo del impuesto será en las transmisiones onerosas el transmitente y en las de carácter lucrativo el adquirente.

El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30%. La base imponible de este impuesto estará constituida por el aumento del valor del terreno. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, que en las transmisiones de terrenos será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. A dicho valor se le aplicarán unos porcentajes anuales en función del periodo de tenencia, que fijará cada ayuntamiento, y que no podrán exceder de los siguientes límites: (i) Período de uno hasta cinco años: 3,7, (ii) Período de hasta 10 años: 3,5, (iii) Período de hasta 15 años: 3,2, (iv) Período de hasta 20 años: 3.

Este Impuesto se deduce del valor de transmisión de bienes inmuebles a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ANEXO I: EJEMPLOS PRÁCTICOS

1. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Una sociedad de Responsabilidad Limitada residente fiscal en España (Teleco, S.L.), tiene como objeto social la prestación de servicios de telecomunicaciones. La sociedad ha tenido en el ejercicio 2009 un resultado contable antes de impuestos de 7.225.000 euros. La sociedad ha realizado los siguientes apuntes contables y las siguientes actividades que pueden tener incidencia en la determinación de la cuota líquida a ingresar a la Administración Tributaria:

- Está instalada en unas oficinas que no son de su propiedad por las que paga un alquiler anual a otra sociedad española de 200.000 euros. Asimismo, tiene alquilado un inmueble de su propiedad que le reporta unas rentas de 100.000 euros al año, por las que ha soportado una retención de 18.000 euros.
- La sociedad ha contabilizado un gasto por impuesto sobre sociedades de 2.167.500 euros.
- Ha contabilizado una provisión por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores de 170.000 euros. De dicho importe, 125.000 euros corresponden a clientes cuyas deudas tienen una antigüedad inferior a 6 meses a la fecha de devengo del impuesto.
- Tiene un software que adquirió el 1 de julio del pasado ejercicio por 600.000 euros. Este año ha registrado una amortización por importe de 300.000 euros.
- El año pasado registró una provisión por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores por importe de 350.000 euros por deudas que a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a dicho año, tenían una antigüedad de 2 meses.
- Ha registrado una provisión por incentivos al personal que presumiblemente abonará a la plantilla por importe de 225.000 euros.
- La compañía tiene ordenadores que adquirió el 1 de octubre de 2008 por importe de 60.000 euros. Este ejercicio ha registrado contablemente una amortización de 20.000 euros.
- Ha realizado inversiones en I+D por importe de 620.000 euros. La media invertida por la compañía en los dos años anteriores en este concepto ascendió a 120.000 euros.
- Ha incurrido en gastos para formación de su plantilla a través de cursos de informática y otros cursos técnicos por importe de 80.000 euros. La media de los gastos incurridos por este concepto en los dos últimos años ascendió a 50.000 euros.

Anexo I.– Ejemplos prácticos

- La compañía ha adquirido acciones que le han reportado dividendos por un importe bruto de 105.000 euros, habiendo soportado una retención de 18.900 euros. Dichas acciones fueron adquiridas el 15 de febrero y transmitidas un mes y medio más tarde.
- La compañía ha realizado pagos fraccionados a lo largo del período por importe de 2.400.000 euros.

Anexo I

LIQUIDACION IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Resultado del ejercicio	7.225.000
AJUSTES POSITIVOS	
Gasto por impuesto sobre sociedades ejercicio 2008	2.167.500
Provisión por deterioro de créditos	125.000
Exceso amortización software	100.000
Exceso amortización de equipos para procesos de información	5.000
Provisión por incentivos	225.000
AJUSTES NEGATIVOS	
Provisión por deterioro de créditos dotada en el ejercicio anterior	<350.000>
Base Imponible	9.497.500
Tipo impositivo	30%
Cuota íntegra	2.849.250
DEDUCCIONES	
Inversiones en I+D	<240.000>
Gastos de formación del personal	<2.200>
Cuota Líquida	2.607.050
Retenciones y pagos a cuenta	
Retenciones por dividendos	<18.900>
Retenciones por arrendamientos	<18.000>
Pagos fraccionados	<2.400.000>
Líquido a Ingresar	170.150

Anexo II.— Supuesto de no residentes: rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

ANEXO II:

SUPUESTO DE NO RESIDENTES: RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La sociedad holandesa TPC, BV traslada a un empleado suyo a España en septiembre de 2009. Dicho empleado trabajó en Holanda hasta el mes de agosto del mismo año. El salario del empleado correspondiente al período septiembre-diciembre ha ascendido a 12.000 euros, y ha sido abonado por una sucursal de la compañía holandesa en España. El empleado sigue cotizando a la Seguridad Social holandesa, satisfaciendo 800 euros en dichos cuatro meses.

Además el empleado abre una cuenta corriente en España de no residentes, por la que recibe unos intereses de 100 euros, soportando una retención de 18 euros.

En el 2009, compra y vende unas acciones de una compañía española obteniendo una plusvalía de 100 euros. En el mismo tipo de operaciones con acciones de otra compañía española ha obtenido una minusvalía de 20 euros. También vende unas acciones de una sociedad holandesa, obteniendo una ganancia de 50 euros.

El empleado será considerado no residente fiscal en España en el ejercicio 2009, ya que ha permanecido menos de 183 días en el territorio español, y no tiene su centro de intereses económicos y vitales en España.

La tributación será por rentas separadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, devengándose dicho impuesto cuando las rentas hayan resultado exigibles o en la fecha de cobro si ésta fuera anterior.

1. Rendimientos del trabajo: la sucursal española que es la que le paga el salario, deberá ingresar cada mes (o cada trimestre si su volumen de operaciones del año anterior es inferior a 6.010.121 euros) las retenciones sobre el salario bruto satisfecho, sin deducción de ningún gasto. Ello supone en este supuesto que la sucursal deberá ingresar el 24% del salario bruto satisfecho, es decir, 2.880 euros.
2. Intereses de la cuenta corriente: el no residente podrá solicitar la devolución de los 18 euros retenidos por el banco, ya que están exentos de tributación los rendimientos de las cuentas de no residentes.
3. Acciones: Sólo están sujetas en España las ventas de acciones españolas. Adicionalmente, no pueden compensarse entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas.

Por tanto, en principio estará sujeta en España la ganancia obtenida en la venta de las acciones de la primera sociedad española.

No obstante, de acuerdo con las disposiciones del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Holanda, dicha ganancia sólo puede someterse a imposición en Holanda, país de residencia del trabajador, por lo que estará exenta en España.

ANEXO III: CASO PRÁCTICO DE IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Una compañía española, líder en el sector de venta de maquinaria especializada, está encargada de la distribución en varios países, entre ellos España, de determinadas máquinas realizadas a medida para la industria automovilística. Todos sus clientes son empresarios o profesionales registrados a efectos del IVA en el país de destino.

Para el desarrollo de su actividad empresarial, la sociedad incurre en los siguientes gastos:

- 900.000 euros más IVA por la compra de materias primas necesarias para su producción. Dichas materias primas son adquiridas en su totalidad en el mercado español.
- 30.000 euros más IVA por el alquiler de sus instalaciones.
- 7.500 euros más IVA en concepto de otros gastos de la actividad.

En la adquisición de los mencionados bienes y servicios se soporta IVA español al tipo impositivo general del 16%. En este sentido, el IVA soportado mensualmente por la compañía ascendería a la cantidad de 150.000 euros (i.e. $937.500 \times 16\%$).

Por otro lado, la compañía española vende y distribuye todos los meses sus productos en el mercado español, mercado europeo y en el mercado internacional, siendo sus ingresos por estas ventas los siguientes:

- Ventas en el interior del país 1.000.000 de euros más IVA.
- Ventas a otros Estados Miembros de la UE 200.000 euros.
- Ventas en el mercado internacional 100.000 euros.

La compañía española deberá repercutir IVA por la totalidad de las entregas efectuadas en el mercado interior al tipo impositivo del 16% (i.e. $1.000.000 \times 16\% = 160.000$). No obstante, las entregas de bienes efectuadas a otros Estados Miembros o las entregas de bienes a terceros países (exportaciones) quedarán exentas del impuesto en la medida en que se cumplan los requisitos reglamentarios previstos en la normativa española, entre otros, que se pruebe que los bienes abandonan el territorio de aplicación del impuesto y el destinatario de dichos bienes sea un empresario o profesional establecido en otro Estado Miembro (cuando se trate de entregas realizadas en el mercado europeo).

Dado que el volumen de ventas de la compañía española durante el ejercicio anterior fue superior a 6.010.121,04 euros, la compañía está considerada como gran empresa y por lo tanto estará obligada a la presentación de declaraciones mensuales. Si éste no fuera el caso, las declaraciones habrían de presentarse trimestralmente.

Anexo III.– Caso práctico de impuesto sobre el valor añadido (IVA)

El IVA repercutido en sus ventas deberá reflejarse en dichas declaraciones (i.e. 160.000 euros). No obstante, dicha cantidad podrá ser compensada con el IVA que haya sido soportado en las adquisiciones de bienes y servicios recibidos para el desarrollo de su actividad empresarial (i.e. 150.000 euros).

En consecuencia, la diferencia existente entre ambas cantidades asciende a 10.000 euros que será la cuota final que deberá ingresarse a la hora de la presentación de las correspondientes declaraciones liquidaciones.

investinspain@investinspain.org

www.investinspain.org

Sociedad Estatal para la Promoción y Atracción de las Inversiones Exteriores, S.A.U. RM: Tomo 21818, libro 0, folio 15, sección 8, hoja M-388683,

Inscripción 1. NIF: A-84479013. Depósito legal: M-3674-2007.

Edición 2009

Esta publicación ha sido redactada por el despacho de Garrigues, basándose en una investigación realizada por esta misma firma, a petición de INVEST IN SPAIN.

Esta guía es correcta, a nuestro leal saber y entender, en el momento de su impresión. No obstante, ha sido redactada como guía general, por lo que es necesario solicitar asesoramiento profesional específico antes de emprender ninguna acción.

Madrid, enero 2009

Elaborado por:

 **GARRIGUES**
ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS

