



COLEGIO DE INGENIEROS DE CAMINOS, CANALES Y PUERTOS

INFORMACIÓN FISCAL
EJERCICIO LIBRE PROFESIONAL

Marzo 2011

1. PROFESIONAL LIBERAL

Para deslindar el concepto jurídico de profesional liberal de otros próximos como el de empresario o trabajador autónomo, debemos atender a un conjunto disperso de disposiciones que se aproximan a esta actividad con objeto de regularla y ordenarla desde el punto de vista mercantil y tributario.

Se considera empresario o profesional a las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales; entendiéndose por tales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción humanos y materiales, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios (art. 5 LIVA).

El ejercicio profesional se considera expresamente una actividad económica, entendiéndose por tal la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios (art. 27 LIRPF).

El trabajador autónomo es una **persona física** que realiza de forma habitual, personal y directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena (art. 1 L 20/2007, del trabajo autónomo).

La condición de persona física, y la necesidad de que el profesional debe realizar su actividad directa y personalmente, separa el concepto jurídico de empresario o comerciante del de profesional. Esto último es, no obstante, herencia de una época en la que el profesional podía ejercer su actividad sin necesidad de una organización compleja detrás

El profesional siempre debe estar en posesión de la cualificación profesional o académica que le habilite para el ejercicio de su actividad profesional, según las disposiciones legales vigentes. Y esto mismo le caracteriza frente a otros profesionales y frente al concepto genérico de trabajador autónomo apuntado.

Evidentemente, esas actividades profesionales para las que se exige cierta cualificación pueden desarrollarse por cuenta propia o por cuenta ajena. Este trabajo se centra en las peculiaridades tributarias del profesional liberal autónomo; es decir aquel que desarrolla por cuenta propia las actividades profesionales para las que se encuentra habilitado.

Se pretende trasladar de forma concisa y práctica la mecánica formal tributaria de carácter común en que se introduce el profesional cuando decide iniciar la actividad por cuenta propia.

2. OBLIGACIONES FORMALES

– ALTA/BAJA CENSAL

En virtud del art. 29 de la L. 58/2003, General Tributaria y la Disp. Adic. 5ª de la misma Ley los obligados tributarios deben presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales y profesionales, o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

Para ello debe causarse alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores mediante la cumplimentación del modelo 036 o 037 de declaración censal de alta, modificación y baja en dicho censo (Orden EHA/1274/2007 modificada por las O. EHA/3695/2007; EHA/3786/2008 y EHA/3111/2009).

El modelo 036 es el modelo de declaración de uso general y sirve para solicitar en el mismo acto el alta en el censo y la asignación de NIF, en caso de no disponer de él. En el modelo 036 deben declararse las actividades económicas que se desarrollen así como los establecimientos y locales desde los cuales se lleven a cabo.

La identificación de la actividad se realiza mediante el código asignado por el RDLeg. 1175/1990, que aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas; y ello con

independencia de que nuestra actividad resulte finalmente exenta de dicho impuesto, como veremos posteriormente. El código de la actividad de Ingeniería de Caminos, Canales y Puertos asignado por esta disposición es el 412.

En el modelo también se declara la modalidad por la que se determinarán los rendimientos de la actividad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Podrá optarse por:

- Modalidad normal del régimen de estimación directa
- Modalidad simplificada del régimen de estimación directa, siempre que la cifra de negocios del conjunto de actividades económicas desarrolladas durante el ejercicio anterior no supere la cifra de 600.000 € y ninguna de ellas se estime por la modalidad normal. Si la cuantía indicada se superara, o alguna actividad se acoge a la modalidad normal, el rendimiento de todas las actividades económicas deberá determinarse por el método de estimación directa normal. (art. 27 y ss. LIRPF; 28 y ss. RIRPF).

En caso de inicio de actividad, o sin actividad durante el año anterior, se estimará mediante la modalidad simplificada siempre que no se renuncie a ella. La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa podrá realizarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. La elección debe mantenerse un mínimo de tres años.

El modelo 037 es una declaración censal simplificada con la que pueden solicitar el alta las **personas físicas residentes** que, entre otros requisitos:

- Tengan asignado NIF
- No actúen por medio de representante
- El domicilio fiscal coincida con el de gestión administrativa

– **REQUISITOS DE LAS FACTURAS**

El contenido de las facturas, tanto las recibidas como las emitidas, se encuentra detallado en el art. 6 del RD 1496/2003, que aprueba el Reglamento regulador de las obligaciones de facturación, modificado por el RD 1789/2010. La factura debe incluir:

1. Número (la numeración de las facturas debe ser correlativa) y, en su caso, serie. En general, la inclusión de facturas en series se deja a conveniencia del sujeto de la obligación de facturar. No obstante, el reglamento exige la expedición de facturas en series específicas para determinados supuestos; en particular las rectificativas de facturas anteriores.
2. Fecha de expedición
3. Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de la operación.
4. Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración española o la de otro Estado Miembro de la Comunidad Europea al obligado a expedir factura.
5. Domicilio, tanto del obligado a expedir la factura como del destinatario de las operaciones, si este último actúa como empresario o profesional.
6. Descripción de las operaciones, consignando todos los datos necesarios para determinar su base imponible y el importe de ésta; incluyendo el precio unitario, en su caso, así como cualquier descuento o rebaja no incluida en dicho precio unitario.
7. Tipo o tipos impositivos aplicables a las operaciones consignadas en la factura.
8. Cuota tributaria por IVA repercutida, que deberá consignarse por separado.
9. Fecha en que se hayan realizado las operaciones que se documenten o en la que, en su caso, se haya percibido el pago anticipado de aquellas, siempre que no coincida con la fecha de expedición de la factura.

10. Las copias de facturas deben consignar esta condición.

Las facturas deben expedirse en el plazo de un mes contado desde el día en que se realice la operación, y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones documentadas en la factura. La remisión de las facturas al destinatario de la operación deberá realizarse en el plazo de un mes a partir de su fecha de expedición.

En cuanto a la obligación de conservación de las facturas, el art. 19.1 del Reglamento remite a lo previsto en la Ley General Tributaria. Tratándose de una obligación formal es de aplicación el art. 70 LGT, que vincula el plazo de exigibilidad de esta obligación formal con el de prescripción de la obligación tributaria principal a cuya determinación sirve. En general, cuatro años contados desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación¹.

– **IRPF: RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA**

Los profesionales que abonen rentas sujetas y no exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas están obligadas a practicar retenciones sobre estas rentas en la cantidad que se determine reglamentariamente, e ingresar su importe en el Tesoro Público en concepto de pago a cuenta del impuesto que corresponda al perceptor de dichas rentas. (art. 99 LIRPF, art. 64 y ss RIRPF).

No obstante, y entre otros supuestos incluidos en el art. 75.3 RIRPF, el abono de dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen, y de los dividendos y participaciones en beneficios exentos en virtud del art.7, letra y) LIRPF, sí generan la obligación de retención e ingreso a cuenta correspondiente a su naturaleza y cuantía.

En cualquier caso no se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo que no excedan de cierta cuantía anual que se especifica en el art. 81.1 RIRPF:

SITUACIÓN DEL CONTRIBUYENTE	NUMERO DE HIJOS Y OTROS DESCENDIENTES		
	0	1	2 o más
a) Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	-	13.662-€	15.617-€
b) Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales excluidas las exentas	13.335-€	14.774-€	16.952.€
c) Otras situaciones	11.162-€	11.888-€	12.519-€

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales se fijarán reglamentariamente teniendo en cuenta, entre otras, determinadas

¹ Si, por ejemplo, el plazo para presentar una declaración o liquidación anual finaliza el 20 de enero de 2011, la prescripción se alcanza a las 00:00 horas del 21 de enero de 2015, si el curso de la prescripción no ha sido interrumpido o suspendido en este periodo.

circunstancias personales y familiares del contribuyente. (art. 101.1 LIRPF). Esta previsión se recoge por extenso en los arts. 80 y ss RIRPF.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores o miembros del consejo de administración, o de otros órganos representativos, será del 35% (art. 101.2 LIRPF).

Asimismo, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre rendimientos derivados de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares; o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, será del 15% (art. 101.3 LIRPF).

Si la impartición de conferencias, cursos, etc.. supone la ordenación por cuenta propia del contribuyente de medios de producción y recursos materiales, personales y humanos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se entenderá que se trata de una actividad económica; calificándose de rendimiento del trabajo en caso contrario.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales será del 15%, pudiéndose reducir al 7% en determinados supuestos que se determinen reglamentariamente, reduciéndose a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 LIRPF (art.101.5 LIRPF).

En particular, el tipo de retención reducido o superreducido, en su caso, será aplicable a contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales durante el periodo impositivo de inicio de actividad y los dos siguientes, siempre y cuando no haya ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de actividades (art. 95.1 RIRPF).

No se consideran actividades profesionales las realizadas por profesionales a sueldo de una empresa o, en general, derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente, aunque requieran la inscripción en algún colegio profesional (art. 95.3 RIRPF)

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva será del 19%, excepto cuando el importe obtenido se destine a la adquisición de nuevas acciones o participaciones (art. 94.1.a) en conexión con el 101.6 LIRPF).

Este porcentaje del 19% también es de aplicación a los rendimientos procedentes del arriendo o subarriendo de bienes inmuebles urbanos; así como a los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica; así como del arriendo o subarriendo de bienes muebles, negocios o minas (art. 101.8 y 9 LIRPF).

Los profesionales que abonen rentas sujetas a retención deberán presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero declaración de las cantidades retenidas e ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público. (art. 108.1 RIRPF); o bien presentar una declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta, no hubiera procedido por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno.

No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho, en el período de declaración, rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.

Además deberá presentarse en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. No obstante, si la declaración se presenta en soporte directamente legible por ordenador o se genera mediante los módulos desarrollados por la Administración Tributaria el plazo se extiende hasta el 31 de enero (art. 108.2 RIRPF).

Hay que expedir un certificado de retenciones a las personas a las que se haya retenido, con anterioridad a la apertura del plazo de declaración del IRPF (art. 108.3 RIRPF).

El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse computará aquellas por la contraprestación íntegra devengada y cuando la retención no se hubiera producido o sea inferior a lo debido, por causa imputable al retenedor, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que

debió ser retenida, excepto en el caso de retribuciones legales que satisfaga el Estado, en cuyo caso solo se podrá deducir lo efectivamente retenido.

– **IRPF: PAGOS FRACCIONADOS**

Los contribuyentes que realicen actividades económicas, en particular, los profesionales, están obligados a efectuar pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen (art. 99.7 LIRPF).

No obstante se podrá exceptuar reglamentariamente de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos ya hayan estado sujetos a retención e ingreso a cuenta. Esta previsión se recoge en el art. 109.2 RIRPF, que libera de la obligación de efectuar pagos fraccionados a aquellos contribuyentes que desarrollen actividades económicas por las que al menos el 70% de los ingresos que hayan percibido durante el año natural anterior hayan estado sujetos a retención e ingreso a cuenta. En caso de inicio de la actividad, se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención durante el periodo a que se refiere el pago fraccionado

El porcentaje que deben aplicar los contribuyentes a sus rendimientos derivados de actividades económicas será del 20%, y podrá ser la mitad si las actividades económicas tienen derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 LIRPF (deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla) (art. 101.11 LIRPF). Se deducirán del importe a ingresar las retenciones y los pagos fraccionados (art. 110.3 RIRPF).

También podrá deducirse, en su caso, el resultado de dividir por cuatro la deducción por rendimientos de trabajo o de actividades económicas prevista en el art. 80bis.1 LIRPF, *pero a efectos de la determinación del pago fraccionado se tomará como base de la misma el resultado de elevar al año los rendimientos netos del primer trimestre* (art. 110.5.a) RIRPF).

Sin embargo, esta minoración no resultará de aplicación a partir del primer trimestre en el que los contribuyentes perciban rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención previsto en el artículo 82 RIRPF, siempre que la cuantía total de la retribución a que se refiere el artículo 83.2 RIRPF sea superior a 10.000 euros anuales. Asimismo, esta minoración no resultará de aplicación a partir del primer trimestre en el que la suma de las magnitudes a que se refieren las letras a), b) y c) del apartado 5 de este artículo correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado, sin elevación al año, sea superior a 12.000 euros.

Se ingresa trimestralmente a cuenta de la renta el 20 por 100 del rendimiento neto empleando el mod. 130.

Los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el día 1 y el 30 de enero.

Cuando no resulte cantidad a ingresar se presentará una declaración negativa.

Tanto los ingresos como los gastos serán los devengados en el periodo de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado, descontándose lo ya pagado en trimestres anteriores.

– **IVA: PAGOS FRACCIONADOS**

Los empresarios y profesionales están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones trimestrales y una declaración-resumen anual (art. 71.1, 3, 4 y 6 RIVA). No obstante aquellos empresarios o profesionales con un elevado volumen de negocio (superior a 6.010.121,04 €), están obligados a la presentación mensual de declaraciones-liquidaciones.

Los tres primeros trimestres, se presenta la declaración entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el día 1 y el 30 de enero (la de julio también puede presentarse a lo largo de agosto y los primeros 20 días de septiembre). La declaración anual se presenta al mismo tiempo que la del cuarto trimestre, salvo que se realice el pago del impuesto

mediante la domiciliación bancaria, en cuyo caso la presentación del citado modelo finaliza el 15 de los meses de abril, julio y octubre y el 25 del mes de enero.

Si el resultado de la declaración trimestral es a ingresar se puede hacer la presentación por Banco. Cuando resultaran cantidades a compensar o sin actividad se deberá presentar la declaración, bien personalmente en Hacienda, bien por correo certificado administrativo a la Delegación de Hacienda que corresponda al domicilio fiscal, o por vía telemática (si se dispone de firma electrónica). Y en caso de que el resultado de la declaración sea a devolver se presentará en el Banco donde se pretenda recibir la cantidad mediante domiciliación, o bien mediante correo certificado a la Delegación de Hacienda que corresponda.

– **LIBROS**

Cualquiera que sea la modalidad, normal o simplificada, del régimen de estimación directa por la que se determine el rendimiento neto, los titulares de actividades profesionales están obligados a llevar una contabilidad simple mediante unos Libros de Registro.

El modo de llevarlos está regulado en el art. 68 RIRPF, en el art. 62 y ss RIVA y la Orden/EHA de 4 de mayo de 1993, modificada por la Orden/EHA de 31 de octubre de 1996. A continuación se expone un resumen de lo establecido en Renta y en el IVA:

Impuesto sobre la Renta

El art. 68.5 RIRPF establece los cuatro libros registros que están obligados a llevar los profesionales:

- Libro-registro de ingresos
- Libro-registro de gastos
- Libro-registro de bienes de inversión
- Libro-registro de provisiones de fondos y suplidos

En el libro registro de ingresos se consignarán los derivados del ejercicio de su actividad, reflejando al menos los siguientes datos: número de la anotación, fecha en que los mismos se hubieran devengado, número de la factura o documento sustitutivo en el que se recogen, concepto por el cual produce y el importe del mismo con separación del IVA devengado.

En el libro registro de gastos se consignarán los derivados del ejercicio de su actividad, reflejando al menos los siguientes datos: número de la anotación, fecha en que los mismos se hubieran devengado, nombre y apellidos o razón social del expedidor, concepto debidamente detallado que produce el gasto y el importe del mismo con separación del IVA devengado.

En el libro registro de bienes de inversión se registrarán, debidamente individualizados, los elementos afectos a la actividad profesional desarrollada por el sujeto pasivo, reflejando al menos los siguientes datos:

Inmovilizado material: número de la anotación, descripción del bien con indicación que permita su perfecta identificación, valor de la adquisición, fecha de comienzo de su utilización y cuota de amortización correspondiente y, en su caso, la dotación al fondo de reversión.

Inmovilizado inmaterial: número de la anotación, descripción del bien con indicación que permita su perfecta identificación, valor de la adquisición, fecha de otorgamiento o adquisición del mismo, cuota de amortización correspondiente, si procede.

En el libro registro de provisiones de fondos y suplidos, se anotarán: número de la anotación, naturaleza de la operación (provisión o suplido), fecha en que los mismos se hubieran producido o pagado, importe de los mismos, nombre y apellidos o razón social del pagador, número de la factura o documento sustitutivo en el que se recoge su importe.

Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas antes de que finalice el plazo para realizar la declaración e ingreso de los pagos fraccionados y se harán

por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras y se totalizarán por trimestres y años naturales. Se dejará en blanco el primer folio inmediatamente siguiente a la última anotación de cada periodo impositivo. Los que lleven por medios informáticos sus libros o registros, deberán conservar en soporte magnético u óptico los ficheros y documentos durante el periodo de prescripción.

Impuesto sobre el Valor Añadido

El Reglamento del IVA, artículo 62 y siguientes, establece que los profesionales deberán llevar los siguientes libros registros:

- Libro-registro de facturas emitidas
- Libro-registro de facturas recibidas
- Libro-registro de bienes de inversión
- Libro-registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

También regula que los libros, incluidos los de carácter informático, que lleven los profesionales en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables podrán ser utilizados a efectos del IVA, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en su Reglamento.

En la práctica, Hacienda publica unos libros para actividades profesionales en dos volúmenes, que pueden utilizarse para cumplir lo dispuesto en el IRPF y en el IVA, que son:

- ACTIVIDADES PROFESIONALES: Registro de Gastos. Registro de Bienes de Inversión y Amortizaciones.
- ACTIVIDADES PROFESIONALES: Registro de Ingresos. Registro de Provisión de Fondos y Suplidos.

En ambas portadas está impreso: "válido a efectos de IVA" y en la portadilla interior dice "El presente libro registro se adapta a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas".

Obligaciones de información

Se encuentran reguladas en el capítulo V del título II del RD 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (RGIT), que reglamenta en un único texto normativo la obligación de suministrar información con carácter periódico a la Administración Tributaria, que incumbe tanto a los empresarios y profesionales como a las entidades públicas.

Están obligados a presentar declaración anual de operaciones con terceras personas los profesionales. No obstante están excluidos de esta obligación: (art. 32.1 RGIT)

- Los que realicen actividades en España sin tener en territorio español la sede de su actividad, establecimiento permanente o su domicilio fiscal.
- Los obligados tributarios que no hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

En general, deberán declararse las personas o entidades con quienes el obligado tributario haya realizado operaciones que, en conjunto y para cada una de ellas, hayan superado la cantidad de 3.005,06 €. No obstante determinadas operaciones quedan excluidas de este deber de declaración. Entre otras: (art. 33.2 RGIT)

- operaciones por la que no exista obligación de expedir factura o documento sustitutivo
- operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del obligado tributario.

- Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Las importaciones y exportaciones de mercancías, así como las operaciones realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del obligado tributario situado fuera del territorio español, salvo que aquel tenga su sede en España y la persona o entidad con quien se realice la operación actúe desde un establecimiento situado en territorio español.
- Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.
- En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal mediante declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente.

La Orden EHA/3012/2008, modificada por la Orden EHA/3061/2010, aprobó el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas. En particular, sólo se permite la presentación en formato impreso cuando la declaración no contenga más de 15 registros de personas o entidades e inmuebles. En otro caso deberá presentarse por vía telemática a través de internet o por teleproceso siempre que la declaración no contenga más de 29.999 registros. Si la declaración contiene 30.000 ó más registros de personas o entidades e inmuebles sólo podrá presentarse por vía telemática mediante teleproceso, o en soporte directamente legible por ordenador, con las características, formato y en el procedimiento fijados en la Orden.

El modelo 347 impreso, o en soporte y formato directamente legible por ordenador, se presentará en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario o declarante. La presentación se efectuará, directamente o por correo certificado.

3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

– **CUOTAS DEDUCIBLES**

A los efectos de este impuesto, la actividad se considerará iniciada desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde ese momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA (art. 5.2 LIVA).

En cuanto a las cuotas, los profesionales podrán deducir las cuotas soportadas por (art. 92.1 LIVA):

- las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del impuesto, siempre que las adquisiciones de bienes o servicios se afecten directa y exclusivamente a su actividad, de acuerdo con el art. 94 LIVA. (Ver después el tema de los elementos afectos en el apartado del Impuesto sobre la Renta).
- Las importaciones de bienes.
- Los cambios de afectación de bienes de uno a otro sector de actividad empresarial o profesional, o bien su afectación como bienes de inversión; que se consideran en ambos casos, en general, operaciones de entrega de bienes sujetas y no exentas del impuesto (art. 9. 1º, c) y d))

No podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales sujetas y no exentas, aunque posteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades (art. 93.4 LIVA)

El art. 95.1 LIVA excluye del derecho a deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional. Y a continuación el art. 95.2 establece que no se entenderán afectos:

- Los bienes que se utilicen habitualmente para la actividad profesional y para otras actividades no profesionales ni empresariales, alternativamente.
- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para la actividad profesional y para necesidades privadas.
- Los que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
- Los que no se hayan integrado en el patrimonio empresarial o profesional.
- Los destinados a satisfacer necesidades personales o particulares del sujeto pasivo, de sus familiares o empleados, a excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

No obstante, no se aplicará la regla anterior respecto de las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los **bienes de inversión** siempre que se empleen en todo o en parte de la actividad, y podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

- En la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente de acuerdo con criterios fundados en el desarrollo de la actividad profesional o empresarial. Si el bien no se afecta a la actividad, no procede deducción alguna del IVA soportado. A estos efectos se considera que no está afecto cuando no figura en la contabilidad.
- Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectos al desarrollo de la actividad en la proporción del 50 por 100. No obstante se entenderá que la afectación es del 100 % cuando:
 - Se trate de vehículos mixtos empleados en el transporte de mercancías
 - Los utilizados en desplazamientos profesionales por representantes o agentes comerciales

El grado de utilización deberá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

Todo lo anterior será de aplicación a las cuotas soportadas en los bienes y servicios directamente relacionados con estos bienes (accesorios, piezas de recambio, combustibles, lubricantes, servicios de aparcamiento, peaje y reparación).

No podrán ser objeto de deducción en ninguna proporción las cuotas soportadas en las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino; los alimentos, las bebidas y el tabaco; los espectáculos y servicios de carácter recreativo; los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. No tendrá esta consideración las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor (art. 96 LIVA),

El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, y se ejercerá en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que nace el derecho, o las sucesivas siempre que no haya transcurrido un plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho. (art. 98 y 99 LIVA)

El concepto de bien de inversión viene en el art. 108 LIVA. Cualquier bien que no esté destinado a ser instrumento de trabajo o medio de explotación durante un plazo superior a un año o cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 € (500.000 pesetas), queda excluido del concepto de bien de inversión a efectos del IVA. Asimismo, el artículo indicado excluye como bienes de inversión: Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo, las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión, los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización y las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

El IVA pagado en bienes de inversión tiene la particularidad de que según sean bienes muebles o inmuebles existe un plazo de 5 o 10 años respectivamente en los que el IVA deducido por su adquisición está sometido a regularización, con una eventual devolución parcial al Tesoro del IVA deducido, en función del porcentaje de utilización efectivo del bien en la realización de operaciones gravadas y no exentas del impuesto, a lo largo de esos plazos (art. 107 LIVA).

– **BASE IMPONIBLE**

Está constituida por el importe total de la contraprestación (art. 78 LIVA). Se puede modificar en caso de que por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, queden sin efecto las operaciones gravadas o se altere el precio (art. 80.2 LIVA). Y también en caso de quiebra, suspensión de pagos del destinatario de las operaciones y en el caso de que el crédito correspondiente a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables.

Los requisitos para la calificación de un crédito como incobrable son (art. 80.4 LIVA):

- que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto sin que se haya obtenido su pago
- que el impago esté reflejado en los libros
- que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional o, en otro caso, la base imponible sea superior a 300 euros
- y que se haya interpuesto reclamación judicial para cobrarla.
- Se puede efectuar la modificación en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del año y comunicarse debidamente a la Agencia Tributaria, novedad fiscal del año 2009 respecto de la reducción temporal.

– **TIPO IMPOSITIVO**

Desde el 1 de julio de 2010 el tipo impositivo general del impuesto es el 18% (art. 90.1 LIVA), y el 8% para las operaciones referidas en el art. 91. Uno LIVA

– **DEVOLUCIÓN**

Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas, el exceso podrá ser compensado en declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no transcurran cuatro años desde la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante el sujeto pasivo puede optar alternativamente por solicitar la devolución del saldo existente a su favor a 31 de diciembre en la última declaración-liquidación correspondiente a ese año (art. 115LIVA).

La Ley 4/2008 de 23 de diciembre establece como novedad para este año 2009, la posibilidad de solicitar la devolución mensual del IVA, algo que hasta ahora sólo se aplicaba en el régimen de exportadores.

Dicha cuestión es voluntaria, debiéndose solicitar a lo largo del mes de noviembre del año anterior a aquel en que la devolución se haga efectiva. Primeramente para poder percibir esta devolución hay que estar inscrito en el Registro de Devolución Mensual, cuyos requisitos vienen regulados en el RD 2126/2008, 26 de Diciembre.

Asimismo, son requisitos indispensables para su inscripción, tanto que el obligado tributario presente en todo caso las declaraciones vía telemática mes a mes como la obligación de permanencia mínima de un año. La presentación telemática del modelo de liquidación 303 irá acompañada del **modelo 340**, que es una declaración informativa de operaciones incluidas en los libros registro (facturas emitidas, recibidas, operaciones intracomunitarias...), es decir, cada declaración vendrá acompañada del detalle de operaciones que se incluyen en el periodo.

– RECUPERACIÓN DEL IVA REPERCUTIDO POR CRÉDITOS INCOBRABLES

Entre otros supuestos citados en el mismo artículo, en liquidaciones sucesivas podrá reducirse la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas –y ya liquidadas ante la Administración Tributaria- (art. 80.3 LIVA).

La modificación consistirá en la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo que rectifique o anule la cuota repercutida, no cobrada y, sin embargo, liquidada. Podrá hacerse siempre que recaiga auto de declaración de concurso y en el plazo de un mes desde la última publicación del mismo prevista en la Ley Concursal.

El art. 80.4 LIVA sujeta la modificación al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya cobrado el crédito del que deriva. En el caso de operaciones a plazos, o con precio aplazado, y siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año, el cómputo anual citado se iniciará desde el vencimiento del plazo o plazos impagados.

No obstante este plazo se reduce a 6 meses si el sujeto pasivo es un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme al art. 121 LIVA, no haya excedido durante el año inmediato anterior de 6.010.121,04 €

- que la calificación del crédito sea reflejada en los Libros Registro del IVA.
- Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional; o bien que la base imponible sea superior a 300 €
- Que se haya instado su cobro mediante reclamación judicial o por requerimiento notarial, incluso si se trata de créditos afianzados por entes públicos. Tanto en este caso como si el deudor es un ente público bastará una certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor.

La modificación deberá realizarse en el plazo de tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año o seis meses según corresponda; y deberá notificarse a la Administración Tributaria en el mes siguiente a la expedición de la factura rectificativa, acompañando la documentación que acredite el cumplimiento de los requisitos citados.

No es posible la rectificación cuando se trate de créditos con garantía real, créditos entre partes vinculadas, o afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, o bien cubiertos por un contrato de seguro o caución. Tampoco será posible la modificación cuando el destinatario no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El IRPF es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. La ley del impuesto distingue los siguientes tipos de renta por su naturaleza: los rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley (art. 6 LIRPF).

El art. 96.2 y 3 LIRPF establece ciertos umbrales de renta que, según su naturaleza y por debajo de los cuales no existe obligación de declarar. No obstante, y con independencia de ello, están obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por cuenta ahorro-empresa, por doble imposición internacional; o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad, o a planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible (art. 96.4 LIRPF).

De las fuentes de renta enumeradas por la ley nos referiremos a los rendimientos del trabajo, las imputaciones de renta y las procedentes de actividades económicas, por entenderse que son los orígenes de renta más relacionados con el ejercicio profesional.

– **RENDIMIENTOS DEL TRABAJO**

Dentro de los rendimientos de trabajo hay que incluir las dietas y asignaciones para gastos de viaje (art. 17.1 LIRPF) excepto los de locomoción, manutención y estancia con los límites fijados reglamentariamente (art. 9 RIRPF)

En relación a los gastos de locomoción se exceptúa de gravamen el gasto que se justifique si se emplea transporte público, o 0,19 €/km, más gastos de peaje y aparcamientos que se justifiquen.

Se consideran gastos normales de estancia los importes que se justifiquen por pernoctación en municipio distinto del de trabajo y residencia del percceptor.

Por la manutención con pernoctación fuera del municipio de trabajo y residencia habitual, 53,34 €/día de desplazamiento dentro del territorio español; y 91,35 €/día de desplazamiento a territorio extranjero. Si no hay pernoctación fuera del municipio de trabajo y residencia habitual, las dietas exceptuadas de gravamen son 26,67 €/día y 48,08 €/día dependiendo de que el desplazamiento se realice dentro del territorio español o no, respectivamente (art. 9.3 RIRPF).

Forma parte de los rendimientos del trabajo los rendimientos derivados de la impartición de cursos y conferencias, coloquios y similares; los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación; las retribuciones a administradores y miembros de Consejos de Administración; las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y anualidades por alimentos; los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios profesionales; las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial (art. 17 LIRPF).

El art. 18 LIRPF regula la reducción aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular, o generados en un periodo superior a dos años.

El art. 19 LIRPF contempla como gastos deducibles, además de la cotización a la Seguridad Social y las detracciones por derechos pasivos, las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, con el límite de 500 € anuales (art. 10 RIRPF).

Por último el art. 20 LIRPF regula la minoración por obtención de rendimientos del trabajo. La reducción para el profesional "in genere" será, en general, de 2.652 € anuales (art. 20.1.c) LIRPF). No obstante esta reducción se multiplica por dos para trabajadores mayores de 65 años que prolonguen la actividad laboral (art. 20.2.a) LIRPF)

Adicionalmente las personas con discapacidad se deducirán 3.264 € anuales (art. 20.3 LIRPF), que será de 7.242 € anuales si acreditan necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

– **IMPUTACIONES DE RENTA**

Se enumeran en el art. 45 LIRPF como parte de la renta general. Son las imputaciones de rentas inmobiliarias (art. 85 LIRPF); la imputación de rentas procedentes de entidades no residentes en territorio español vinculadas directa o indirectamente al contribuyente, en los términos del art. 91 LIRPF; la imputación de rentas por cesión de derechos de imagen (art. 92 LIRPF); la tributación de socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva constituídas en países o territorios considerados como paraísos fiscales (art. 95 LIRPF); y finalmente las imputaciones de rentas a que se refiere el capítulo II del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

– **RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

Los rendimientos derivados del ejercicio de profesiones liberales tienen siempre la consideración de rendimientos de actividades económicas (art. 27.1 LIRPF). La imputación temporal de estas rentas siguen, en principio, las reglas del TRLIS, por remisión del art. 7 RIRPF, lo que equivale a imputar los ingresos al periodo impositivo en que se devenguen y los gastos al periodo impositivo en que se produzcan.

No obstante los profesionales, como contribuyentes por el desarrollo de actividades económicas **que no tienen carácter mercantil con arreglo al Código de Comercio**, pueden optar por el criterio de cobros y pagos mediante la mera manifestación en tal sentido en la declaración de IRPF anterior al periodo impositivo en que la propuesta tenga efecto, manteniendo este criterio durante al menos 3 años y no quede ningún ingreso o gasto sin imputar. (art. 7.2 RIRPF).

Debe señalarse que no existe esta opción si el contribuyente desarrolla una actividad de carácter mercantil, con arreglo al Código de Comercio, y debiera llevar sus obligaciones contables y registrales con arreglo a dicho Código (art. 7 RIRPF en conexión con el 68.2).

Los profesionales pueden determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas en régimen de estimación directa normal o simplificada. En ningún caso podrán aplicar el método de estimación objetiva. Las circunstancias en que es posible optar entre la modalidad normal o simplificada del método de estimación directa ya se comentaron al tratar la obligación formal de alta/baja en el censo de empresarios y profesionales.

Téngase en cuenta que la Administración tributaria podrá determinar la base imponible mediante estimación indirecta en el supuesto de que no pueda disponer de los datos necesarios para su determinación como consecuencia de: (art. 53 LGT)

- Falta de presentación de declaraciones, o sean éstas incompletas o inexactas
- Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora
- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales
- Desaparición o destrucción, **aún por causa de fuerza mayor**, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Reglas generales (art. 28 LIRPF)

El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo y en el art. 30 para el método de estimación directa (art. 28 LIRPF).

En primer lugar, debe atenderse al conjunto de las actividades económicas ejercidas por el contribuyente para determinar el importe neto de su cifra de negocios a efectos de que le sean aplicables, o no, los incentivos fiscales a empresas de reducida dimensión previstos en el art. 108 y ss LIS.

No se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas, las cuales se cuantificarán y se tendrán en cuenta con el resto de ganancias y pérdidas patrimoniales del periodo. No constituirán alteración patrimonial la afectación o desafectación de activos fijos a la actividad económica, siempre que tales activos continúen formando parte del patrimonio del contribuyente.

Reglas específicas de la estimación directa (art. 30 LIRPF)

No tendrán la consideración de gastos deducibles las donaciones, ni las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de la reducción de la base imponible que generen a tenor del art. 51 LIRPF.

Sin embargo para los profesionales no integrados en el régimen de autónomos, tienen la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas a mutualidades de previsión social que

actúen como alternativas al régimen de autónomos de la Seguridad Social en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite anual de 4.500 € anuales.

Podrá deducirse de los rendimientos las retribuciones estipuladas al cónyuge o hijos menores del contribuyente, siempre que se acrediten con contrato laboral y afiliación a la Seguridad Social y no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación, convivan con él y colaboren habitualmente en su actividad. En tal caso se considerarán rendimientos del trabajo del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos.

Podrá deducirse asimismo la contraprestación estipulada por la cesión de bienes o derechos realizada por el cónyuge o hijos menores que convivan con él que sirvan al objeto de la actividad económica, siempre que no exceda del valor de mercado y no se trate de bienes comunes. La contraprestación se considerará rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores.

Será también gasto deducible las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura, la de su cónyuge e hijos menores de 25 años que convivan con él; hasta un máximo de 500 € por cada una de las personas señaladas.

Reglas específicas de la estimación directa simplificada(art. 30 RIRPF) (Véase además el epígrafe relativo a la obligación formal de alta/baja en el censo de empresarios y profesionales)

En primer lugar se establece que las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, según la tabla de amortizaciones simplificada que apruebe a tal efecto el Ministerio de Economía y Hacienda. Esta tabla, aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998, determina el periodo máximo y el coeficiente lineal máximo de amortización para distintas clases de activos, organizadas por grupos, y es la que se transcribe a continuación:

Grupo	Elementos patrimoniales	Coeficiente lineal máximo (%)	Periodo máximo (Años)
1	Edificios y otras construcciones	3	68
2	Instalaciones. mobiliario. enseres y resto del inmovilizado material	10	20
3	Maquinaria	12	18
4	Elementos de transporte	16	14
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26	10
6	Útiles y herramientas	30	8
7	Ganado vacuno. porcino. Ovino y caprino	16	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50
10	Olivar	2	100

A las cuantías de amortización que resulten de esta tabla le son aplicables las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión contempladas en el art. 108 y ss. TRLIS.

Por su parte, el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán como el 5% del rendimiento neto, excluido este concepto (art. 30.2 LIRPF, regla 4ª y art. 30 RIRPF regla 2ª). Esta deducción, sin embargo, es incompatible con la prevista en el art. 32.2 LIRPF.

La reducción prevista en el art. 32.2 LIRPF *podrá* aplicarse alternativamente a la reducción del 5% del rendimiento neto cuando: (art. 32.2 LIRPF y art. 26 RIRPF).

- la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúen a una única persona, física o jurídica, no vinculada al contribuyente.
- El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas las actividades económicas desempeñadas no exceda del 30% de los rendimientos íntegros declarados.
- Cumplimiento de las obligaciones formales previstas en el art. 68 RIRPF (ya vistas)
- No se perciban rendimientos de trabajo en el periodo impositivo
- Al menos el 70% de los ingresos en el periodo impositivo estén sujetos a retención e ingreso a cuenta
- No realice actividad económica alguna en régimen de atribución de rentas

Cumplidos estos requisitos el rendimiento neto de las actividades económicas podrá minorarse:

- En 4.080 € anuales si el rendimiento neto de las actividades económicas es igual o inferior a 9.180 €
- 4.080 – 0,35 (rend. Neto act. Econ. – 9.180) € anuales si el rendimiento neto se encuentra entre 9.180,01 y 13.260 €
- 2.652 € anuales si el rendimiento neto es superior a 13.260 €, o con rentas derivadas de fuentes distintas a actividades económicas superiores a 6.500 €

Adicionalmente las personas con discapacidad podrán deducirse 3.264 € anuales. Si acreditan movilidad reducida, ayuda de terceras personas o minusvalía igual o superior al 65% esta deducción adicional se eleva a 7.242 € anuales.

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica (art. 29 LIRPF, arts. 22 y 23 RIRPF)

Se consideran afectos, con independencia de que su titularidad sea común al titular y su cónyuge, en su caso: los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad económica; los bienes destinados a servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad sin incluir, en ningún caso, los de uso particular del titular de la actividad; y cualesquiera otros que sean necesarios para el desarrollo de la actividad. En ningún caso tendrán la consideración de bienes patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en los fondos propios de una entidad, o de la cesión de capitales a terceros.

Especialmente, sólo podrán entenderse afectos aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de aprovechamiento separado e independiente del resto. Además, deberán figurar en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario; y la utilización en su caso para necesidades privadas deberá ser accesoria y notoriamente irrelevante.

Esta condición se entenderá cumplida si los elementos patrimoniales son usados personalmente por el contribuyente en días u horas inhábiles para el desarrollo de la actividad, salvo para automóviles de turismo, sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo.

No obstante se mantiene la presunción si se trata de vehículos mixtos para el transporte de mercancías, los destinados a desplazamientos profesionales de representantes y agentes comerciales, y los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

La afectación de bienes o derechos del patrimonio personal del contribuyente se computarán por el valor de adquisición que proceda en ese momento de acuerdo a las normas previstas en los arts. 35.1 y 36 LIRPF.

En el tránsito inverso, es decir la desafectación con destino al patrimonio personal del contribuyente se computará el valor contable de los bienes y derechos en ese momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles.

– **BASE LIQUIDABLE**

La base liquidable se obtiene aplicando en la forma prevista en el art. 50 LIRPF a la base imponible general calculada conforme al art. 48 LIRPF, las reducciones por:

- a) Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (art. 51 LIRPF), con límite de 10.000 € anuales, o 12.500 € si el contribuyente es mayor de 50 años; y del 30 % de la suma de rendimientos netos de actividades económicas y del trabajo, o el 50% si el contribuyente es mayor de 50 años. Los excesos podrán compensarse en los cinco años posteriores (art. 52 LIRPF).
- b) Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (art. 53 LIRPF).
- c) Aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (art. 54 LIRPF)
- d) Por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos a favor del cónyuge (art. 55 LIRPF)
- e) Por cuotas y aportaciones a partidos políticos (art. 61bis LIRPF)

Paralelamente se calcula una base imponible del ahorro por integración de los rendimientos de capital inmobiliario y las ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio (art. 49 y 46 LIRPF). La base liquidable del ahorro se calcula deduciendo de la base imponible del ahorro el remanente de la reducción prevista en los arts. 55 y 61bis., si la hubiera y sin que pueda resultar negativa.

– **CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL Y AUTONÓMICA**

Se obtiene aplicando la escala del impuesto referida en el art. 63 LIRPF a la base liquidable general, este resultado se minora en la cantidad resultante de aplicar al **mínimo personal y familiar** calculado conforme a los arts. 56 a 61 LIRPF la misma escala del impuesto prevista en el art. 63.1 LIRPF. Suponiendo que dicho mínimo sea inferior a la base liquidable general, a la cantidad resultante se suma el resultado de aplicar los tipos de gravamen del ahorro estipulados en el art 66 LIRPF a la base liquidable del ahorro.

Si la base liquidable general fuera inferior al mínimo personal y familiar, la diferencia minora la base liquidable del ahorro; y la cuota íntegra será exclusivamente el resultado de aplicar los tipos de gravamen del art. 66 LIRPF a dicha base liquidable del ahorro minorada.

Así, la base liquidable del ahorro o, en su caso, la correspondiente minorada, tributa al 9,5% hasta 6.000 € y al 10,5% en adelante. Si el contribuyente reside en el extranjero los tipos de gravamen son el 19% y el 21%, respectivamente.

Se realiza un cálculo semejante para la determinación de la cuota íntegra autonómica, contemplado en los arts. 73 a 76 LIRPF.

– **CUOTA LÍQUIDA ESTATAL**

El art. 68 LIRPF contempla las deducciones de la cuota íntegra aplicables en todo el Estado. En particular a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas les son de aplicación los incentivos previstos en el TRLIS (art. 68.2 LIRPF) con excepción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del art. 42 TRLIS (véase el epígrafe relativo al Impuesto de Sociedades) y la deducción por cantidades depositadas en entidades de crédito destinadas a la constitución de sociedades Nueva Empresa (art. 68.6 LIRPF). La deducción en este último

supuesto es el resultado de aplicar el 15% sobre las cantidades depositadas, con el límite anual de 9.000 €

– **CUOTA DIFERENCIAL**

Se obtiene minorando la cuota líquida total del impuesto en las deducciones previstas en el art. 79 LIRPF. Destaquemos las siguientes:

- a) La deducción por doble imposición internacional (art. 80 LIRPF)
- b) La deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas (art. 80bis LIRPF). 400 €

5. IMPUESTO DE SOCIEDADES

– **INCENTIVOS FISCALES A EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN**

Por remisión del art. 28.1 LIRPF para la obtención del rendimiento neto de las actividades económicas a los profesionales les son de aplicación los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión siempre que el importe neto de su cifra de negocios en el ejercicio anterior, sea inferior a 10 millones de euros. Se describen en los artículos 108 a 114 TRLIS¹.

Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, puestos a disposición del sujeto pasivo, incluso los encargados en virtud de contrato de ejecución de obra o ejecutados por la propia empresa, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del comienzo del periodo impositivo en que estos bienes entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante 24 meses adicionales (art. 109.1 TRLIS).

Esta libertad de amortización será incompatible con:

- La deducción por actividad exportadora (art. 37 TRLIS), respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios de aquella
- La deducción o exención por reinversión de beneficios extraordinarios, respecto de los elementos en los que se reinvierta tales beneficios.

En el supuesto de que se transmitan elementos que hayan gozado de libertad de amortización, sólo podrá acogerse a la exención por reinversión de lo obtenido en la transmisión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable, una vez corregida por el efecto de la depreciación monetaria (art. 109.5 TRLIS).

La libertad de amortización también es aplicable a los elementos nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero si se ejercita la opción de compra (art. 109.7 TRLIS).

Los elementos de inmovilizado material nuevos puestos a disposición del sujeto pasivo cuyo valor unitario no exceda de 601,01 € podrán amortizarse libremente hasta el límite de 12.020,24 € en cada periodo impositivo.

En el supuesto de que no se cree empleo según lo dispuesto en el art. 109 TRLIS, los elementos nuevos de inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias e intangibles puestos a disposición del sujeto pasivo pueden amortizarse hasta un porcentaje anual equivalente al doble del máximo previsto en la Orden de 27 de marzo de 1998 (véase más arriba). Asimismo, la adquisición de intangibles y la dotación a la amortización de estos elementos, previstos en los arts. 11.4 y 12.6 TRLIS, podrán deducirse en un 150% del importe previsto en estos apartados (art. 111 TRLIS).

¹ Los arts. 108 y 114 según redacción dada por el RD Ley 13/2010, de 3 de diciembre.

Si los elementos nuevos se adquieren por reinversión de lo obtenido por la transmisión onerosa de elementos de inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias preexistentes, la amortización puede acelerarse hasta el triple de la máxima prevista en la Orden de 27 de marzo de 1998, aplicada sobre el importe de la transmisión que sea objeto de la reinversión. (art. 113 TRLIS).

Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineales máximos establecidos en las tablas oficiales de coeficientes de amortización **se entenderán sustituidos**, en todas las menciones a ellos realizadas, por el resultado de multiplicar aquellos por 1,1. El nuevo coeficiente será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado, de acuerdo con el art. 12, del R.D. Ley 2/2003, de Medidas de Reforma Económica.

En este régimen se incluye también la deducibilidad de la dotación a provisión para la cobertura del riesgo derivado de posibles insolvencias, hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo (art. 112 TRLIS).

Por último, las empresas de reducida dimensión tributan al tipo del 25% por la parte de base imponible hasta 300.000 €, y al 30% por el resto (art. 114 TRLIS).

– **OTROS INCENTIVOS**

Entre los incentivos a los que se refiere el art. 68.2 LIRPF se encuentran las deducciones referidas en los arts. 35 a 43 TRLIS. Tras la entrada en vigor del punto 2 de la Disposición Derogatoria Segunda de la Ley 35/2006, del IRPF, para períodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2011 quedan vigentes:

- a) Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35 TRLIS).

La base de la deducción está constituida por los gastos destinados a tal fin, incluyendo en su caso las inversiones en inmovilizado material e intangible, excluyendo inmuebles y terrenos. La base semiora en el 65% de las subvenciones recibidas para el elemento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo. También tienen esta consideración las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España por encargo del sujeto pasivo. La deducción se obtiene aplicando el 30% a los gastos por importe de la media de los efectuados en los dos años anteriores, y del 50% sobre el exceso. A ello se añade una deducción del 20% de los gastos en personal cualificado adscrito en exclusiva; y el 10% a las inversiones en inmovilizado material e intangible excluyendo inmuebles y terrenos, la cual es compatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el art. 42 TRLIS.

A los gastos de innovación tecnológica, según estos se entienden en el art. 35.2 TRLIS se les aplica el 10% para obtener la deducción. El cumplimiento de los requisitos para la deducción puede ser objeto de informe motivado por parte del Ministerio de Ciencia e Innovación u organismo adscrito a éste. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria.

- b) Deducción por gastos de formación profesional (art. 40 TRLIS)¹

La realización de actividades de formación profesional de los trabajadores a cargo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5% de los gastos efectuados en el período impositivo, minorados en el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de estas actividades e imputables como ingreso del período impositivo. Si los gastos superasen la media de los efectuados en los dos años anteriores, la diferencia dará derecho a un 5% adicional sobre la cuantía de ésta.

- c) Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (art. 41 TRLIS)

¹ Se ha prorrogado la vigencia de este artículo para el año 2011 por la Disp. Trans. 20ª de la Ley 35/2006, añadida por Disp. Final 24ª de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre

6.000 € por persona año de incremento del promedio de trabajadores minusválidos. Desgraciadamente no pueden computarse a efectos de la libertad de amortización prevista para las empresas de reducida dimensión en el art. 109 TRLIS.

Por último, se flexibiliza la falta de neutralidad fiscal derivada de la implantación del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) ya que una primera aplicación del nuevo PGC podía suponer un importante coste tributario respecto al abono a cuentas de reservas con efecto en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por ello la Ley abre una opción de periodificación a 3 años siempre y cuando se informe en las cuentas anuales.

6. IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La regulación de este impuesto se encuentra en el RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL), en los arts. 78 a 91. Y en su desarrollo (art. 85) el RDLeg 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas e instrucción del impuesto sobre actividades económicas.

El hecho imponible del impuesto viene constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se hallen o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto (art. 78.1 TRLRHL).

El concepto de actividad económica que se considera a efectos del impuesto es el mismo ya citado, es decir: “la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios” (art. 79.1 TRLRHL). El contenido de las actividades gravadas se definirá en las tarifas del impuesto (art. 79.2 TRLRHL).

Ahora bien, aunque los profesionales son sujetos pasivos del impuesto, **están exentos del impuesto** (art. 82.1.b) y c) TRLRHL):

- a) Las personas físicas
- b) Los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades y sociedades civiles en las que el importe neto de su cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 €
- c) Durante los dos primeros periodos impositivos desde el inicio de una actividad que no sea continuación de otra anterior.

Posteriormente, y durante 5 años, si la actividad está sujeta y no exenta, se beneficiará de una bonificación del 50% (art. 88.1.b)). Es posible incluir otras bonificaciones en la ordenanza municipal reguladora del impuesto, de las que se encuentran enumeradas en el art. 88.2 TRLHL.

No obstante la exención a los profesionales personas físicas y sociedades con cifra de negocios inferior a 1.000.000 €, como sujetos pasivos del impuesto les alcanza la obligación formal de declaración de alta/baja/modificación en el censo de empresarios y profesionales (art. 90.2 TRLHL), ya vista en el apartado de obligaciones formales.

7. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Por Ley 4/2008, con efectos a 1 de enero de 2008, se elimina tanto el gravamen como la obligación de presentar declaración sobre el Impuesto sobre el Patrimonio. Dicha eliminación surte efectos en todas las Comunidades Autónomas y Territorios Forales (salvo la Diputación Foral de Guipúzcoa).

8. EL AUTÓNOMO DEPENDIENTE

La figura del trabajador –o profesional- autónomo económicamente dependiente es contemplada en la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (LTA)

El profesional autónomo económicamente dependiente percibe de un único cliente al menos el 75% de sus ingresos por rendimientos del trabajo y actividades económicas (art. 11.1 LTA). Además: (art. 11.2 LTA)

- a) No tendrá a su cargo trabajadores por cuenta ajena, ni contratar o subcontratar toda o parte de su actividad con terceros.
- b) No desarrolla su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.
- c) Dispone de infraestructura productiva y material propia, independientes de los de su cliente, necesaria y relevante económicamente para el ejercicio de su actividad.
- d) Desarrolla su actividad bajo criterios organizativos propios.
- e) Asume el riesgo y ventura de su actividad

Nunca tendrán esta consideración los titulares de establecimientos, locales, oficinas o despachos abiertos al público; o profesionales que desarrollen su actividad conjuntamente con otros bajo cualquier régimen societario o forma jurídica admitida en Derecho (art. 11.3 LTA).

Las obligaciones fiscales y sociales de esta figura son exactamente las mismas que las correspondientes a un trabajador autónomo.

El contrato entre el profesional y el cliente del que depende deberá formalizarse siempre por escrito y deberá registrarse en la oficina pública correspondiente. Dicho Registro y las características de estos contratos se regularán mediante Reglamento. Pero siempre deberá constar en el contrato la condición de dependencia económica. La condición de dependiente sólo podrá ostentarse frente a un único cliente (art. 12.1 y 2 LTA).

El Real Decreto 197/2009 de 23 de febrero, ha desarrollado el Estatuto del Trabajo autónomo en materia de contrato del trabajador autónomo económicamente dependiente y así como el registro de sus contratos en las Oficinas del Servicio Público de Empleo Estatal¹.

Las asociaciones o sindicatos que representen a los trabajadores autónomos económicamente dependientes pueden concertar acuerdos de interés profesional con las empresas para las que ejecuten su actividad, y será nula toda cláusula del contrato de un trabajador autónomo económicamente dependiente afiliado a un sindicato o asociado a la organización que haya firmado tales acuerdos cuando contravenga a éstos. (art. 3.2 y 13.4 LTA).

¹ El procedimiento para el registro de contratos concertados por trabajadores autónomos económicamente dependientes se desarrolló mediante Resolución de 21 de febrero de 2008.

9. GLOSARIO

- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, regula el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- LTA: Ley 20/2007, de 11 de julio, del Trabajador Autónomo
- RGIT: RD 1065/2007, de 27 de julio, aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria
- RIRPF: RD 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- RIVA: RD 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica otras normas tributarias
- TRLIS: RDLeg 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- TRLRHL: RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

10. RELACIÓN DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES COMUNES A PRESENTAR POR EL PROFESIONAL ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DURANTE EL AÑO 2011¹

– **ENERO**

Hasta el 20

- RENTA Y SOCIEDADES. Retenciones e ingresos a cuenta. Cuarto trimestre 2010:

Modelos: 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128

- RENTA Y SOCIEDADES. Resúmen anual 2010:

Modelo preimpreso 180, 188, 190, 193, 194

Hasta el 31

- RENTA Y SOCIEDADES. Resúmen anual 2010 en soporte digital, vía telemática o impreso generado:

Modelos 180, 188, 190, 193, 194, 196

- RENTA. Pagos fraccionados. Cuarto trimestre 2010. Estimación directa:

Modelo 130

- IVA. Autoliquidación. Régimen general. Cuarto trimestre 2010:

Modelo 303

- IVA. Resúmen anual 2010:

Modelo 390

– **MARZO**

Hasta el 31

- Declaración anual 2010 de operaciones con terceros:

Modelo 347

– **ABRIL**

Hasta el 20

- RENTA Y SOCIEDADES. Retenciones e ingresos a cuenta. Primer trimestre 2011:

Modelos: 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128

- RENTA. Pagos fraccionados. Primer trimestre 2011. Estimación directa:

Modelo 130

¹ Para más información consúltese el “calendario del contribuyente 2011” disponible en la web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria: www.aeat.es

- IVA. Autoliquidación. Régimen general. Primer trimestre 2011:

Modelo 303

– **JUNIO**

Hasta el 27

- RENTA. Declaración anual 2010 a ingresar con domiciliación en cuenta:

Modelo D-100

Hasta el 30

- RENTA. Declaración anual 2010:

Modelo D-100

– **JULIO**

- RENTA Y SOCIEDADES. Retenciones e ingresos a cuenta. Segundo trimestre 2011:

Modelos: 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128

- RENTA. Pagos fraccionados. Segundo trimestre 2011. Estimación directa:

Modelo 130

- IVA. Autoliquidación. Régimen general. Segundo trimestre 2011:

Modelo 303

– **OCTUBRE**

- RENTA Y SOCIEDADES. Retenciones e ingresos a cuenta. Tercer trimestre 2011:

Modelos: 110, 115, 117, 123, 124, 126, 128

- RENTA. Pagos fraccionados. Tercer trimestre 2011. Estimación directa:

Modelo 130

- IVA. Autoliquidación. Régimen general. Tercer trimestre 2011:

Modelo 303

11. INDICE

1.	PROFESIONAL LIBERAL	1
2.	OBLIGACIONES FORMALES	1
–	ALTA/BAJA CENSAL.....	1
–	REQUISITOS DE LAS FACTURAS	2
–	IRPF: RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	3
–	IRPF: PAGOS FRACCIONADOS	5
–	IVA: PAGOS FRACCIONADOS.....	5
–	LIBROS.....	6
	Impuesto sobre la Renta.....	6
	Impuesto sobre el Valor Añadido.....	7
	Obligaciones de información.....	7
3.	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	8
–	CUOTAS DEDUCIBLES.....	8
–	BASE IMPONIBLE	10
–	TIPO IMPOSITIVO	10
–	DEVOLUCIÓN.....	10
–	RECUPERACIÓN DEL IVA REPERCUTIDO POR CRÉDITOS INCOBRABLES	11
4.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	11
–	RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	12
–	IMPUTACIONES DE RENTA.....	12
–	RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	13
	Reglas generales (art. 28 LIRPF)	13
	Reglas específicas de la estimación directa (art. 30 LIRPF).....	13
	Reglas específicas de la estimación directa simplificada(art. 30 RIRPF) (Véase además el epígrafe relativo a la obligación formal de alta/baja en el censo de empresarios y profesionales)	14
	Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica (art. 29 LIRPF, arts. 22 y 23 RIRPF).....	15
–	BASE LIQUIDABLE.....	16
–	CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL Y AUTONÓMICA.....	16
–	CUOTA LÍQUIDA ESTATAL.....	16
–	CUOTA DIFERENCIAL	17
5.	IMPUESTO DE SOCIEDADES	17

–	INCENTIVOS FISCALES A EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN	17
–	OTROS INCENTIVOS.....	18
6.	IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	19
7.	IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	19
8.	EL AUTÓNOMO DEPENDIENTE	19
9.	GLOSARIO	21
10.	RELACIÓN DE DECLARACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES COMUNES A PRESENTAR POR EL PROFESIONAL ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DURANTE EL AÑO 2011	22
11.	INDICE.....	24