

5

Rendimientos de actividades económicas

1

Concepto de rendimientos de actividades económicas

(arts. 27 LIRPF y 2 RIRPF)

1.1. Concepto y delimitación de los rendimientos

De acuerdo con el artículo 27 LIRPF, se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración aquellos rendimientos provenientes de actividades de extracción, fabricación, comercio o prestación de servicios. Actividades tan diversas que incluyen todas aquellas relacionadas con la artesanía, actividades agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras e incluso aquellas relacionadas con el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.



Foto: Dreamstime

Por tanto, este concepto viene delimitado por la concurrencia de las siguientes notas:

- a) Existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos.
- b) Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La reforma del IRPF ha introducido modificaciones en el artículo 27.1 LIRPF, de modo que se considera una actividad económica la prestación de servicios profesionales por parte del contribuyente a una sociedad en la que participe (con independencia del porcentaje de participación que tenga en ella) siempre que se haya dado de alta en el Régimen especial de la Seguridad Social

de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, en una mutualidad de previsión social alternativa.

Por otra parte, dentro de la definición de rendimientos provenientes de actividades económicas es preciso diferenciar los rendimientos derivados del ejercicio de actividades empresariales y profesionales y dentro de las primeras las de naturaleza o no mercantil. La LIRPF establece como reglas generales de diferenciación las siguientes:

- Son rendimientos de actividades profesionales los que deriven del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones 2ª y 3ª de las Tarifas del IAE, mientras que son rendimientos de actividades empresariales los que procedan de activi-

dades incluidas como tales en la Sección 1ª de las mencionadas Tarifas. No obstante, como novedad de la nueva Ley del IRPF, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al ci-

tado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

- No se consideran rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa por las funciones que realizan en la misma, vengan obligadas a inscribirse en sus respectivos **colegios profesionales** y, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente.

- Son rendimientos empresariales los derivados, entre otras, de las siguientes actividades: mineras, de fabricación, construcción, servicios de alimentación, de transporte, etc. De acuerdo con la normativa mercantil, no tienen la consideración de actividades empresariales mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las de artesanía. El resto de actividades empresariales se reputan mercantiles.

Finalmente, también como novedad, el legislador entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Por tanto, ya no es criterio indispensable que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

Se distinguen dos conceptos, básicamente, la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de



producción cuando se tiene la condición de socio. En este sentido, la nota 1/2012 del Departamento de Gestión Tributaria hace referencia a los socios que prestan servicios a una sociedad anónima o de responsabilidad limitada. La nota analiza los requisitos para que exista una ordenación por cuenta propia, destacando que los indicios comunes de la nota de ajénidad (que no hay dependencia, como ocurre con el trabajador) son la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado como es la fijación de los precios, selección de los clientes... con el público. Las consultas vinculantes de la DGT V1492-08, V0918-08 y V0179-08 hacen referencia a este concepto.

Por lo que respecta a la existencia de medios de producción en sede del socio, la nota señala que estos medios de producción se refieren a la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, se trata, pues, de servicios cuya contratación tiene un marcado carácter *intuitu personae*, de modo que los medios materiales necesarios para el desempeño de los servicios que proporcionados la entidad son menos relevantes con respecto al factor de producción humano.

Por otra parte, otra de las modificaciones que se han introducido con la Ley 26/2014 ha sido la de eliminar del artículo 27.2 LIRPF la obligación de disponer de un local abierto al público para la gestión de las actividades económicas de arrendamiento de inmuebles. La principal consecuencia de esta modificación es que el contribuyente que, contando con

una persona contratada con vinculación laboral a jornada completa, realice una actividad económica que sea susceptible de cuantificarse mediante método de estimación directa, tendrá que darse de alta como titular de una actividad de arrendamiento de inmuebles mediante la declaración censal (*Modelo 036*) y a la vez cumplir con las obligaciones formales que esto supone.

2 Elementos patrimoniales afectos (arts. 28 y 29 LIRPF y 22 RIRPF)

2.1. Concepto

La LIRPF considera elementos patrimoniales afectos a los necesarios para el desarrollo de la actividad. Se citan los siguientes:

- Bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.
- Bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- Cualquier otro elemento patrimonial que sea necesario para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

Aspectos más relevantes para determinar el carácter de afecto de un elemento patrimonial:

- Afectación alternativa:** No es

posible un uso alternativo, para actividades privadas y económicas, salvo los supuestos reglamentariamente previstos. No se permite el uso alternativo para los automóviles de turismo y sus remolques, motocicletas, aeronaves y embarcaciones deportivas o de recreo. Por excepción, podrán considerarse afectos, a pesar del uso alternativo irrelevante, entre otros, los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías, los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación, a prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación y a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

b) Afectación parcial: La afectación parcial sólo se admite cuando un bien es divisible, de forma que se pueda entender afecto de forma exclusiva la parte del mismo que realmente se utilice en la actividad de que se trate.

c) Contabilización: Han de figurar "en la contabilidad o los registros oficiales de la actividad económica que está obligado a llevar el contribuyente" (art. 22.2.2º RIRPF), aunque se admite prueba en contrario.

d) Titularidad: La afectación a la actividad económica es independiente del régimen económico-matrimonial. La Ley impide considerar que exista cualquier cesión de bienes o derechos comunes entre cónyuges cuando uno de ellos los utiliza en su explotación (art. 30.2.3º LIRPF).

2.2. Afectación y desafectación de elementos patrimoniales

Los bienes y derechos afectos pueden transferirse al patrimonio personal o por el contrario pasar de este

último al patrimonio empresarial o profesional. En todo caso, la afectación o desafectación por el contribuyente no constituyen alteración patrimonial siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio (art. 28.3 LIRPF).

La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirán alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio. Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

a) Valores de afectación y desafectación

Se toman como valores los siguientes (art. 23 RIRPF):

- Las afectaciones se realizan por el valor de adquisición que tuvieron los elementos patrimoniales en ese momento. Se trata, en transmisiones onerosas, del importe real satisfecho en la adquisición más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas menos las amortizaciones y, en las transmisiones lucrativas, el valor a efectos del ISD.

- En las desafectaciones de bienes o derechos afectos a actividades económicas al patrimonio personal, se tomará a efectos de este Impuesto su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.

b) Requisitos temporales: Se contempla un período mínimo de tres años para que la afectación sea efectiva, ya que si se produce la transmisión del elemento patrimonial antes de dicho plazo, no se con-

sideraría afecto. Cuando se trate de transmisiones lucrativas *inter vivos* de empresas que se beneficien de la reducción del 95 por ciento de la base imponible prevista en el artículo 20.6 LISD es necesario que la afectación se haya realizado, al menos, cinco años antes de la transmisión.

c) Coeficientes reductores: La nueva LIRPF ha cambiado el régimen de coeficientes. Así pues, la ganancia patrimonial calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente. La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero 2006, se reducirá de la siguiente manera:

a) Se calculará el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente anterior a 31 de diciembre de 1996 del elemento patrimonial. Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

b) La nueva LIRPF ha modificado por completo los apartados b), c), d), e) y 2º de la DT9ª, modificaciones que pueden resumirse del siguiente modo:

Se mantienen los coeficientes de abatimiento, si bien se limita su aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de bienes con un valor de transmisión máximo de 400.000 euros.

La nueva normativa establece una cuantía máxima del valor de transmisión de 400.000 euros para poder aplicar los coeficientes de abatimiento, pero este límite nuevo de 400.000 euros se aplica no al valor de transmisión de cada elemento patrimonial de forma individual, sino al conjunto de los valores de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que hayan resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal de la ganancia patrimonial. Es decir, se trata de un límite conjunto con independencia de que la venta de cada uno de ellos se produzca en distintos momentos.

En concreto, para la aplicación de este límite se calculará la suma del **valor de transmisión del elemento patrimonial**.

El valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales cuyas ganancias hayan sido objeto de reducción, transmitidos desde 1 de enero 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

- Cuando esta suma sea inferior a 400.000 euros:

La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20/1/2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar los coeficientes de abatimiento.

- Cuando esta suma sea superior a 400.000 euros, pero el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que se hayan aplicado coeficientes de abatimiento transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial sea inferior a 400.000 euros:

La reducción se aplicará a la parte de ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente se corresponda con la parte del valor de transmisión del elemento patrimonial, que sumado al valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que se hayan aplicado coeficientes de abatimiento transmitidos desde 1 de enero de 2015, no supere 400.000 euros.

- Cuando el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que se hayan aplicado coeficientes de abatimiento transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial sea superior a 400.000 euros:

No se practicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.

2.3. Transmisión de elementos afectos

[arts. 37.1.n) LIRPF y 40 RIRPF]

Se considerará como valor de adquisición el valor contable. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará

como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

En resumidas cuentas, la regla general es la siguiente: valor de enajenación - valor neto contable del elemento (Valor de adquisición o de afectación o valor a efectos del ISD + Mejoras - Amortizaciones fiscalmente deducibles, con respecto de la amortización mínima).

2.3.1. Coeficientes de corrección monetaria en las transmisiones de inmuebles

Respecto de las transmisiones de inmuebles, el artículo 35.2 LIRPF regulaba los llamados *coeficientes de actualización*, que se publicaban anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Estos coeficientes se encargaban de la actualización del valor de adquisición de los mismos. Estos coeficientes variaban según la fecha de adquisición de los bienes inmuebles. Sin embargo, la nueva LIRPF elimina este apartado regulado en el artículo 35.2 de la antigua LIRPF.

Por ende, las transmisiones de bienes inmuebles que se realicen a partir del 1 de enero de 2015 no podrán aplicar estos coeficientes, siempre y cuando el valor de transmisión supere los 400.000 euros, como se ha detallado en el apartado anterior.

La principal consecuencia que provoca la aplicación de esta medida es que al no poder actualizar el valor de adquisición mediante los coefi-

cientes, se puede incrementar manifestamente la tributación en la transmisión de bienes inmuebles que superen el lindar de los 400.000 euros.

2.3.2. Coeficientes de reducción de las ganancias en la transmisión de elementos desafectos

Los coeficientes de reducción de las ganancias patrimoniales en función del número de años de permanencia del bien o derecho en el patrimonio del contribuyente, previsto en la Disposición Transitoria 9ª de la LIRPF para transmitir elementos adquiridos antes de 31-12-1994 no son de aplicación para aquellos elementos afectos a actividades económicas. Sin embargo, en el supuesto de que la transmisión de un elemento que estuvo afecto a una actividad económica se produzca una vez transcurridos tres años desde su desafectación, al considerarse como elemento desafectado, su transmisión permita la aplicación de los coeficientes reductores señalados.

Por tanto, al menos hasta 31-12-2014 la fecha de adquisición de los bienes inmuebles fue relevante en aras de calcular la variación patrimonial que suponía la afectación o desafectación de los bienes inmuebles. En el caso de los inmuebles no afectos los coeficientes de actualización permitan reducir el monto final de ganancia patrimonial, además de tener la posibilidad de aplicar los

coeficientes de abatimiento regulados en la Disposición Adicional 9ª para aquellos inmueble adquiridos con anterioridad a 31-12-1994.

2.3.3. Régimen transitorio de la opción por el régimen de reinversión de beneficios extraordinarios (DT 3ª Ley 24/2001)

Los contribuyentes que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2002, hubieran transmitido elementos patrimoniales afectos sus las actividades económicas y hubieran optado por aplicar el régimen del artículo 21 de la antigua LIS, integrarán el importe total de la ganancia patrimonial en la base imponible general de acuerdo con lo dispuesto en la normativa antigua del IRPF. En definitiva, para las rentas diferidas ha seguido aplicándose la legislación anterior, integrándose en la parte general de la base imponible, inclusive para el supuesto de regularización por incumplimiento de los compromisos adquiridos.

2.3.4. Reinversión en activos fijos materiales para Empresas de Reducida Dimensión

A partir de 1/1/1999 se sustituye la exención por reinversión por un régimen de amortización acelerada de los activos materiales en que se materialice la reinversión, fijándose actualmente el importe de ésta en el resultante de aplicar el multiplicador 3 por el coeficiente máximo según ta-

blas de amortización fiscalmente aprobadas. El exceso de amortización fiscalmente deducible sobre la contable no está condicionado a su integración en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

2.3.5. Reducción de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de activos fijos inmateriales de la actividad de autotaxi en régimen de Estimación Objetiva

Tiene lugar esta reducción cuando la transmisión se produzca por incapacidad permanente, jubilación o cese de la actividad por reestructuración del sector, o por causas distintas, si se realiza a favor de familiares hasta el segundo grado. La reducción será el resultado de aplicar al importe de la ganancia patrimonial generada, calculada conforme a las reglas generales del artículo 34 LIRPF, un porcentaje en función del número de años (contados de fecha a fecha), transcurridos desde la adquisición hasta la transmisión.

3

Regímenes de determinación de los rendimientos. Diferencias (arts. 28, 30 y 31 LIRPF y 27 y SS. RIRPF)

3.1. Principios generales y novedades

Los regímenes se encuadran en algunas de las siguientes categorías:

a) **Estimación Directa (ED)**, que comprende dos modalidades: la normal y la simplificada. El método de estimación directa normal es el que debe aplicarse obligatoriamente para determinar los rendimientos netos de todas las actividades económicas que lleven a cabo los contribuyentes, a menos que la determinación del rendimiento neto se determine a partir del método de estimación objetiva.

Por tanto, se trata del método general de cálculo del rendimiento de las actividades previsto en la ley, basándose en el registro y cómputo real o directo de las distintas partidas de ingresos y consumos que dan lugar al beneficio empresarial o profesional. Las normas de aplicación van a ser, por tanto, las del Impuesto sobre Sociedades, con las especialidades previstas en la propia Ley del IRPF. En la modalidad simplificada se permite reducir en un 5% el rendimiento neto en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación y se reducen las obligaciones registrales de los empresarios.

Los requisitos para aplicar este método genérico son:

1. Que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior, que incluye los rendimientos netos de todas las actividades económicas llevadas a cabo por el contribuyente, supere los 600.000 euros anuales.



En un principio, el anteproyecto de reforma de LIRPF proponía establecer el límite para excluir de aplicar el método de estimación directa en 500.000 euros.

2. Que se renuncie a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

b) **Estimación Objetiva (EO)**, para la determinación del rendimiento de las actividades de pequeñas y medianas empresas. Dicho régimen es de aplicación voluntaria, pretendiéndose una simplificación de las obligaciones formales y registrales de estas actividades. Se basa en la aplicación de determinados índices, signos o módulos representativos de la actividad económica que mantienen una correlación significativa con el rendimiento de la misma, todos ellos de fácil control y registro por el contribuyente. La Ley 26/2014, del IRPF, ha introducido una serie de cambios:

damiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (art. 27.2 LIRPF).

• En el artículo 30.2.6º se elimina y se sustituye por otra redacción completamente distinta. La redacción antigua decía que la aplicación de lo dispuesto de la letra k) del artículo 14.1 de la antigua LIS que ha sido eliminado en la reforma de Impuesto sobre Sociedades, y que decía que no eran deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

La LIRPF ahora prevé que para aquellos gastos y provisiones deducibles que sea de difícil justificación no podrá ser superior a los 2.000 euros. Esto es aplicable en el régimen de estimación directa simplificada.

estimación directa. Por tanto, siempre que no se renuncie a esta modalidad, debe aplicarse el método de estimación directa con el fin de determinar los rendimientos netos, siempre y cuando se den una serie de condiciones:

a) Que los rendimientos netos de la totalidad de actividades económicas del contribuyente no se determinen mediante estimación objetiva.

b) Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de estas actividades no supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior. El importe neto de la cifra de negocios que se establece como límite para la aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, tendrá como referencia el año inmediato anterior a aquel en que deba aplicarse esta modalidad.

c) No renuncien a esta modalidad expresamente. La renuncia a la modalidad simplificada del método de

el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método.

d) La modalidad simplificada del método de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades en régimen de atribución de renta siempre que:

1) Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto.

2) La entidad cumpla los requisitos mencionados para acogerse a este régimen.

Tanto la renuncia como la exclusión deberán efectuarse a partir de la presentación del Modelo 036. La consecuencia principal de ambas es que el rendimiento neto de todas las actividades económicas que haya llevado a cabo el contribuyente deberán determinarse por el método

• Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 euros anuales. En estos casos, se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura. En este sentido, para el cómputo se tendrán en cuenta la totalidad de operaciones de estas características independientemente que exista o no la obligación de expedir factura de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de facturación (Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre).

• Cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2. del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales.

Este artículo 2.2. establece que los gastos y deducciones por operaciones realizadas por entidades de crédito podrán justificarse a través del documento, extracto o nota de cargo expedido por la entidad en el que consten los datos propios de una factura salvo su número y serie. Es decir, que el empresario deberá expedir factura y copia de la misma siempre que las operaciones que realice tengan un destinatario que sea un empresario o profesional, independientemente del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realiza la operación.

• Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales. Es decir, se ha elevado el límite de 200.000 a 250.000 euros. Sin embargo, cabe recordar que el total de compras de bienes y prestaciones de servicios, exceptuando el caso de aquellos destinados a inmovilizado, durante el ejercicio anterior su valor no puede superar los 150.000 euros, cuando antes de la reforma del IRPF este límite se situaba en 300.000 euros anuales.

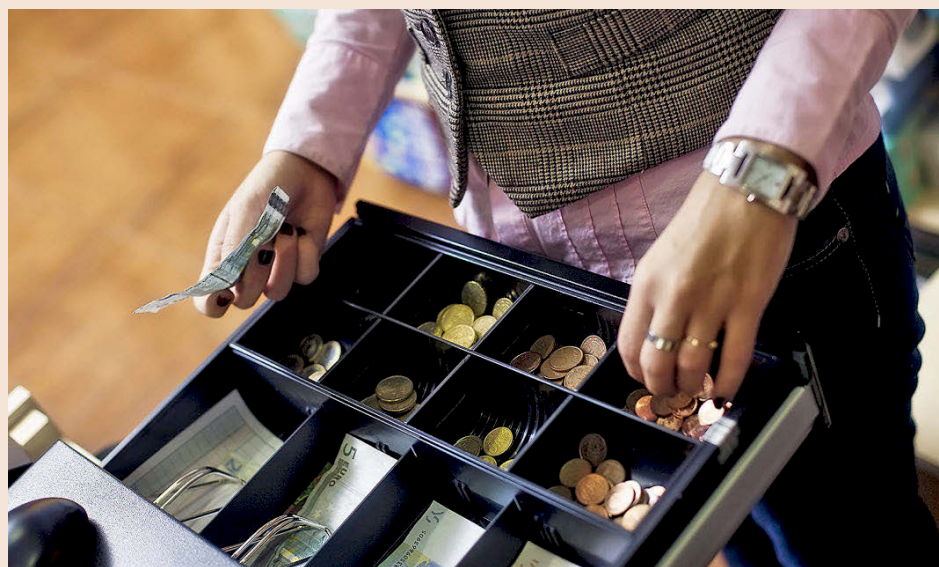
Hay que resaltar antes de nada que, estos cambios previstos en el artículo 31.1 LIRPF entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2016, y no en 2015, tal y como señala el propio texto de la reforma.

• Deberán computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que:

• Las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

• Exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

b) Que el volumen de las compras



• No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional. Por otra parte, la Disposición Adicional 46 de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización y modernización del sistema de Seguridad Social dispone que el gasto por aportaciones a mutualidades que actúen como sistemas alternativos a la Seguridad Social se considerará deducible con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico. De modo que se elimina el máximo de 4.500 euros de la normativa anterior. Por tanto, el límite que preveía el art. 30.2 de la Ley 35/2006 se sustituye por el nuevo límite previsto en la Ley 27/2011, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2013.

• Como ya se ha comentado anteriormente, se entenderá que el arren-

La LIRPF antigua preveía este límite de deducciones en un 5% de los rendimientos netos obtenidos por el contribuyente.

3.2. Ámbito de aplicación e incompatibilidad entre los regímenes de estimación (arts. 28 y ss. RIRPF)

3.2.1. Ámbito de aplicación de la ED, modalidad simplificada, renuncia y exclusión (arts. 28 y ss. RIRPF)

La modalidad simplificada es el método de estimación directa que tiene un carácter voluntario, motivo por el cual el contribuyente puede renunciar al mismo. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del método de

estimación directa deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo previsto en el párrafo anterior se revoque aquélla.

Será causa determinante de la exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa haber rebasado el límite mencionado. La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia. La renuncia o la exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa supondrán que el contribuyente determinará durante los tres años siguientes

de la estimación directa normal durante los tres siguientes años a la renuncia o exclusión del régimen simplificado de determinación de los rendimientos netos.

3.2.2. Ámbito de aplicación de la Estimación Objetiva (art. 32 RIRPF)

El método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación. Así, pues, este método no podrá aplicarse a los contribuyentes cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 euros anuales. Deberá computarse tanto el volumen de compras tanto efectuadas por el contribuyente como por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de ellos. Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

c) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto sea las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxis, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

3.2.3. Renuncia y exclusión de la EO (arts. 33 y 34 RIRPF)

La renuncia al método de estimación objetiva podrá efectuarse (art. 33):

a) Mediante declaración censal, presentando el *Modelo 036*, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

b) También se entenderá efectuada la renuncia al método de estimación objetiva de forma tácita, cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa. En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

c) La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se revoque.

Se entiende, pues, que si el contribuyente iniciara una actividad a mitad del año y renunciara a aplicar el método de estimación objetiva debe computar este año de inicio como el primero de los tres en los que no se aplica dicho método. Entonces, el contribuyente podrá revocar la renuncia en el mes de diciembre del tercer año, aunque hubiera renunciado a esta condición a mitad del primer año, ya que se computará el primer mes de diciembre del año en que se hubiera iniciado la actividad.

Si en el año inmediato anterior a aquel en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

La exclusión del método de esti-



mación objetiva se llevará a cabo (artículo 34) cuando se superen alguno de los límites mencionados en el punto 3.2.2. Dicha exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

Como principal efecto, la exclusión del método de estimación objetiva supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa.

3.2.4. Incompatibilidades entre los regímenes de estimación (arts. 35 y 36 RIRPF)

Los métodos de estimación de los rendimientos netos (método objetivo y el de estimación directa) se diferencian por una serie de incompatibilidades fijadas en la normativa. Por este motivo, cuando un contribuyente determina un rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por uno de los dos métodos, deberá determinar el resto de sus actividades económicas a través de la misma modalidad elegida. Es decir, el contribuyente no puede determinar unos rendimientos económicos mediante un método de determinación y otros por otro método. Solamente puede utilizarse una única metodología para el conjunto de rendimientos.

Las incompatibilidades existentes entre los dos regímenes son las siguientes:

a) Cuando concorra la incompatibilidad prevista en el artículo 35 RIRPF para acogerse al régimen de EO. Es decir, cuando los contribuyentes que determinen sus rendimientos netos obtenidos mediante actividades económicas lo hagan por el método de estimación directa.

b) Cuando se produzca la exclusión del régimen especial simplificado en el IVA o del IGIC canario, situación que supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Sin embargo, respecto de la incompatibilidad, si ocurriera que durante el transcurso del año se iniciara una actividad económica por la que se renunciara al régimen de estimación directa simplificada, se aplicará una excepción a la incompatibilidad. Esta no surtirá efectos para el año en cuestión en que se inicie la actividad. Con lo cual, de forma excepcional, ese ejercicio de renta, se podrá compatibilizar el uso de dos métodos de determinación de los rendimientos de actividades económicas. Por tanto, se dará el uso simultáneo del método de estimación directa normal para determinar la actividad que se inicia y el método de estimación directa simplificada para determinar el resto de actividades ya existentes y que estaban acogidas a esta tipología. No obstante, de cara al ejercicio siguiente, solamente podrá utilizarse una única modalidad, que será la de

estimación directa normal si alguna de sus actividades se ha determinado por esta metodología.

3.2.5. Concepto de importe neto de la cifra de negocios

Las normas de IRPF no dan un concepto de lo que debe entenderse por cifra de negocios a efectos de la modalidad simplificada de la ED, por lo que debemos acudir al concepto mercantil y contable. Por importe neto de la cifra de negocios debemos entender "los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión".

La determinación del importe neto de la cifra de negocios se compone de toda una serie de conceptos que es conveniente recordar. La determinación se efectúa mediante la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».

La resolución diferencia entre dos partidas, la positiva y la negativa, que contiene una serie de criterios cada una para determinar la cifra:

1. Componentes positivos:

- El importe de las ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa. Se entiende en la actividad ordinaria aquella que le entidad realiza habitualmente como medio para obtener los ingresos periódicamente.
- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe la empresa a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para la empresa.
- La parte de las subvenciones que se han otorgado a la empresa y en función de las unidades de producto vendidas y que forma parte de su precio de venta. El importe del resto de las subvenciones no se incluye en el cálculo de la cifra de negocios.

2. Componentes negativos:

- Las devoluciones de ventas.
- Los *rappels* sobre ventas o prestaciones de servicios.
- Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.
- El IVA y los otros impuestos que estén relacionados con la cifra de negocios, siempre y cuando se hayan computado en el importe de las ventas y prestaciones de servicios objeto de repercusión.

3.3. Reglas comunes en Estimación Directa y Objetiva

3.3.1. Individualización e imputación de rendimientos (arts. 11.4 y 30.2.2.ª y 3.ª RIRPF)

a) **Individualización en general:** El artículo 11.4 RIRPF señala que los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

Como ya se ha comentado, el requisito esencial es la ordenación por cuenta propia de los medios de producción, presumiéndose dicha condición en quien figure como titular de la actividad, salvo prueba en contrario.

b) **Individualización en el ámbito familiar:** El caso más problemático suele ser el de las relaciones interfamiliares y particularmente entre cónyuges que, para amortiguar la progresividad del impuesto, pretenden distribuir las rentas entre ambos. Sobre la posible existencia de una comunidad de bienes conyugal, cabe indicar que la simple realización de un trabajo en común, sin formalización alguna, no da lugar a la existencia de un ente independiente.

La LIRPF contempla normas para la individualización de rentas dentro de las relaciones entre cónyuges e hijos en el seno de la familia y en el marco de las actividades económicas:

a) Si el cónyuge o los hijos menores de edad y no emancipados que convivan, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas del contribuyente, serán deducibles para el cálculo del rendimiento neto empresarial o profesional las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, "...siempre que no sean superiores a las del mercado, correspondiente a su cualificación profesional y trabajo desempeñado". Debe acreditarse la existencia de una relación laboral, con el oportuno contrato.

b) Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad:

- La contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último. Esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

- La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

3.3.2. Imputación temporal de ingresos y gastos

(arts. 14.1.b LIRPF y 7 RIRPF)

El principio general regulado en el artículo 14.1.b) establece que los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del IS, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse, aunque admitiendo las especialidades que puedan establecerse por vía reglamentaria. Se pueden destacar como criterios básicos dentro de los previstos en el artículo 11 de la Ley 27/2014 IS los siguientes:

a) Regla general de imputación según el principio de devengo. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

b) Criterio de registro o reconocimiento contable. En este caso, se ha introducido la siguiente novedad: Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la Base Imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su

devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

c) Se admite la imputación de ingresos con anterioridad a su devengo y de gastos con posterioridad si de dicha actuación no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por las normas generales anteriores.

d) En las operaciones a plazos o con precio aplazado se entenderán obtenidas las rentas de forma proporcional a los cobros correspondientes, salvo que se produzca la cesión, descuento o cobro anticipado.

e) Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.

f) La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

g) Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de

ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

h) Cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate de contratos de seguro de vida en los que, además, asuma el riesgo de inversión, integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo.

i) También como novedad, las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 CCo, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales:

1. Sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente.
2. Sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades.
3. Cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

En el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en fun-

ción del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

j) Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.

k) Esta misma regla se aplicará también para la transmisión de un establecimiento permanente.

El artículo 7.2 RIRPF exige para ello los siguientes requisitos:

- Que desarrollen actividades económicas en las que se han de cumplir las obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 RIRPF, es decir, que no deben llevar contabilidad ajustada al CCo.
- El criterio de caja se entenderá aprobado automáticamente por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración.
- La opción deberá mantenerse

durante un plazo mínimo de tres años, salvo que posteriormente, como se ha señalado, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el CCo.

3.3.3. Reglas especiales de valoración: operaciones vinculadas (art. 41 LIRPF)

3.3.3.1. Operaciones vinculadas (art. 41 LIRPF)

El régimen de operaciones vinculadas queda regulado en el RIRPF en el artículo 41. No ha sufrido cambio alguna en la nueva Ley, de modo que las reglas de valoración de estas operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 LIS. La valoración a precios de mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio es una regla contemplada en el art. 28.4 LIRPF como regla para el cálculo de los rendimientos netos procedentes de actividades económicas. Respecto al valor de mercado cabe señalar que el artículo 28.4 LIRPF se remite a él también cuando medie contraprestación, pero ésta sea notoriamente inferior al valor normal de mercado de los bienes y servicios de que se trate. Esta regla no constituye una presunción que admita prueba en contrario, sino que, independientemente que el contribuyente acredite, por ejemplo, que por la prestación de un servicio o una entrega de



bienes a un cliente no ha percibido cantidad alguna, dicha prestación o entrega se valorará a precio de mercado.

3.3.4. Reducciones del rendimiento neto (arts. 32 LIRPF y 25 y 26 RIRPF)

Existen novedades importantes en la nueva LIRPF respecto al artículo 32, por lo que respecta a los rendimientos irregulares previstos en el apartado 1 del artículo 32. Un rendimiento irregular es aquél obtenido en un intervalo de generación superior a dos años. Esto solamente es posible cuando estos rendimientos se den dentro de la propia actividad económica mediante ciclos de aplicación y obtención de fondos que transcurran en un plazo superior a dos años desde la inversión inicial hasta que se produce y obtiene el rendimiento.

Y es que los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30% cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo. La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. Ya no se tiene en cuenta el cómputo del período de generación, en el caso de que los rendimientos se cobren de forma fraccionada, para tener en cuenta el número de años de fraccionamiento.

En consecuencia, por un lado, la Ley 26/2014 rebaja la reducción de un 40 por ciento a un 30 por ciento y, además, limita el importe de la misma a 300.000 euros anuales. También hay que resaltar la supresión de la remisión al reglamento del IRPF en caso del fraccionamiento en la percepción de estos rendimientos. La supresión de tal remisión puede conllevar que cuando se perciban fraccionadamente los rendimientos irregulares no se tenga derecho a aplicar la reducción. Sin embargo, la Disposición Transitoria 25, en su apartado tercero, establece que Los rendimientos distintos de los procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta ley, que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción del art. 32.1 LIRPF a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

En relación con rendimientos previstos en el párrafo anterior derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción

en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

Debe considerarse el ejercicio en el que se tributa aquél en el que se produce la actividad que genera la renta. Los rendimientos irregulares deben tomarse de una forma genérica, global, teniendo en cuenta que ésta se concibe a partir de una serie de inversiones, de gastos e ingresos que no dan como resultado la obtención periódica de rendimientos. Por tanto, la reducción por rendimientos irregulares no podrá aplicarse cuando, aunque se trate de rendimientos derivados de estas inversiones y de inversiones a lo largo de un lapso superior a dos años, en definitiva procedan de una actividad económica que regularmente genere tales rendimientos.

El artículo 25 del Reglamento del IRPF (Real Decreto 439/2007, de 30

en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Como novedad también introducida en la Ley 26/2014, los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros. Adicionalmente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

a) Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:

ras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

Por otra parte, se exigen una serie de requisitos para que pueda llevarse a cabo la mencionada reducción:

1. El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. Sin embargo, si se determina mediante el régimen de estimación directa simplificada la reducción no puede ser compatible con la deducción aplicable en las provisiones y gastos de difícil justificación.

2. La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos que establece las LIS o bien que el contribuyente ostente la condición de autónomo económicamente dependiente en virtud de los dispuesto en el capítulo III de la

así como aquellos rendimientos que pudiera también obtener por cuenta ajena a través de un contrato de trabajo, bien con otros clientes, otros empresarios...

Para el desempeño de la actividad económica o profesional como trabajador autónomo económicamente dependiente, éste deberá reunir simultáneamente las siguientes condiciones:

a) No tener a su cargo trabajadores por cuenta ajena ni contratar o subcontratar parte o toda la actividad con terceros, tanto respecto de la actividad contratada con el cliente del que depende económicamente como de las actividades que pudiera contratar con otros clientes.

b) No ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.



de marzo) así como las consultas de la Dirección General de Tributos que definen, de forma más específica, qué tipo de actividades se tiene la certeza de que se obtienen de forma notoriamente irregular en el tiempo. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se considerarán rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención

1. Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.

2. Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales.

b) Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, 3.500 euros anuales. Dicha reducción será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terce-

Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajador autónomo. Según esta norma, un trabajador autónomo económicamente dependiente es aquel trabajador autónomo que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

Para calcular el 75% la operación que debe realizarse es poner en relación estos ingresos con el total de ingresos que haya percibido el trabajador autónomo en concepto de rendimientos de actividades económicas,

c) Disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente.

d) Desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente.

e) Percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente y asumiendo riesgo y ventura de aquélla.

3. El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.

4. Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obliga-



ciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.

5. Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo, pensiones o cualesquiera otras prestaciones y haberes pasivos, derivados por situaciones de jubilación, incapacidad, accidente, enfermedad, viudedad u otras situaciones similares, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

6. Que al menos el 70% de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

7. Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

Como novedad, el artículo 32 LIRPF introduce un nuevo punto 3º para cuando no se cumplan estos requisitos. En estos casos, los contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas, no exentas, que sean inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

a) Cuando la suma de las citadas rentas sea igual o inferior a 8.000 euros anuales la reducción se establece en 1.620 euros anuales.

b) Cuando la suma de las citadas rentas esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales, la reducción será de 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros anuales.

La reducción prevista en este nú-

mero 3º, conjuntamente con la reducción prevista en el artículo 20 de la LIRPF, no podrá exceder de 3.700 euros. Es decir, que no pueden superar ambas reducciones esta cifra de 3.700 euros.

Es importante destacar que bajo ningún concepto la aplicación de estas reducciones aplicables sobre los rendimientos netos de actividades económicas pueda desembocar en un rendimiento neto negativo de actividades económicas.

3.3.4.1. Rendimientos irregular es o con período de generación superior a dos años

Con más detalle, en este apartado se plasman los rendimientos que quedan regulados en el artículo 25 RIRPF, que ha sido modificado recientemente mediante el Real Decreto 633/2015, de 10 de julio. Básicamente, a efectos de la aplicación de la reducción del artículo 32 LIRPF que se ha descrito, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Éstas se considerarán actividades

económicas obtenidas irregularmente cuando se imputen en único período impositivo.

3.3.4.2. Reducción de determinados rendimientos de actividades económicas

Para la aplicación de la reducción de artículo 32 LIRPF, será necesario el cumplimiento los requisitos señalados y las obligaciones formales previstas en el artículo 68 RIRPF. A efectos de la aplicación de la reducción, cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la misma cuando individualmente cumpla con los requisitos anteriormente descritos. En este caso, la cuantía de la reducción a computar en la declaración conjunta será única, sin que su importe pueda ser superior al rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que cumplan individualmente los citados requisitos, y se calculará teniendo en cuenta las rentas de la unidad familiar.

3.3.4.3. Reducción por inicio de nuevas actividades

Los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2011 se les aplicará una reducción prevista en el artículo 32.3 LIRPF (DA 38ª LIRPF). La reducción es del 20% del rendimiento neto positivo de la actividad económica, pero no se aplica necesariamente el año en que se inicie dicha actividad, sino que la norma prevé su aplicación el primer año en que el rendimiento neto sea positivo y en el siguiente. Las demás características son las siguientes:

a) Sólo para contribuyentes que apliquen el método de estimación directa.

b) Se aplica sobre el rendimiento neto ya reducido por período de generación superior a dos años u obtención de forma irregular en el tiempo o reducido por la reducción variable en función de los rendimientos netos.

c) Se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma.

d) Importe máximo del rendimiento neto positivo que puede beneficiarse de reducción, 100.000 euros.

e) La reducción no se aplica si en un período impositivo más del 50% de los ingresos de la nueva actividad económica proceden de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad. Si el ejercicio siguiente al primero en que se practique reducción el rendimiento neto no fuera positivo, se perdería el derecho a reducir por el segundo ejercicio, pues nada hay previsto al respecto.

3.3.4.4. Reducción por mantenimiento o creación de empleo

Será aplicable tanto en ED como en EO, por lo que en este último régimen de determinación coexistirá, en su caso, una reducción del rendimiento neto de módulos del 5% con una reducción del 20% del rendimiento neto de actividades económicas. La DA 27ª LIRPF señala que en cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y

2014, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20% el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones del artículo 32 LIRPF cuando mantengan o creen empleo. Se cumple con el requisito de mantenimiento o creación de empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008. La reducción no podrá ser superior al 50% del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores. Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica antes del 1-1-2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010, 2011 o 2012, 2013 o 2014 y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a cero e inferior a la unidad, la reducción se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad. Podría haber en 2013 y 2014, una doble reducción sucesiva del 20% si se inició una nueva actividad económica en 2013, se obtuvo en dicho año rendimiento neto positivo y además la plantilla media fue superior a cero en 2013 y es superior a uno en 2014.

Mañana:

Imputación y atribución de rentas