

CÓMO HACER NEGOCIOS EN ESPAÑA

8.^a edición



GESTIÓN 2000

BOVÉ MONTERO Y ASOCIADOS.

Mariano Cubí, 7

08006 Barcelona

Tel.: 93 218 07 08

Fax: 93 237 59 25

E-mail: bcn@bovemontero.com

Persona de contacto: José M.ª Bové, Belén Fernández o Luis Roger

Luis Díaz Cobeña, 6

28028 Madrid

Tel.: 91 725 11 55

Fax: 91 725 12 59

E-mail: mad@bovemontero.com

Persona de contacto: Alfredo Sáinz o José M.ª Bové

Sindicat, 67

07002 Palma de Mallorca

Tel.: 971 77 51 24

Fax: 971 72 63 48

E-mail: pma@bovemontero.com

Persona de contacto: José M.ª Bové o Luis Roger

<http://www.bovemontero.com>

Nota: Este opúsculo fue editado durante el segundo semestre de 2003 y, por consiguiente, contiene sólo las normas existentes hasta ese período. Para obtener informaciones suplementarias rogamos a nuestros lectores contacten directamente con alguna de nuestras oficinas.

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización de los titulares del «copyright», bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamo públicos.

© Ediciones Gestión 2000, S.A. Barcelona, 2004

Octava edición

ISBN: 84-8088-485-1

Fotocomposición: gama, s.l.

Impreso en España – *Printed in Spain*

AGRADECIMIENTOS

Es siempre difícil resumir en un libro de formato reducido aquellos temas de naturaleza jurídica, tributaria, contable y laboral que rigen en la creación de una actividad empresarial en España. Hemos querido hacer una obra que incidiera en los temas básicos y con un lenguaje cercano al hombre de negocios; si esto se ha conseguido nos damos por satisfechos. Si además en este esfuerzo y mediante la versión castellana y las traducciones que próximamente verán la luz en los idiomas inglés, alemán, francés e italiano, coadyuvamos a que España sea un país cuya operativa en el mundo de los negocios resulte más conocida por la comunidad de inversores extranjeros, nos sentiremos, qué duda cabe, mucho más satisfechos, al aportar, de esta forma, nuestro granito de arena al desarrollo económico español.

La octava edición de esta obra, convenientemente actualizada y que se proyecta a las exigencias que rigen para el año 2003, ha sido redactada por personal de nuestro departamento jurídico-tributario, y la responsabilidad de su coordinación recae en Belén Fernández.

El seguimiento de todo el proceso de edición y distribución de la obra a los clientes y amigos de Bové Montero y Asociados, se ha llevado a cabo por nuestra responsable de secretaría, Brigitte Pollinger.

A todos ellos, mi más sincero agradecimiento.

José M^a Bové



Si está interesado en recibir información sobre libros empresariales, envíe su tarjeta de visita a:

Gestión 2000
Departamento de promoción
Av. Diagonal, 662-664, 2ª B
08034 Barcelona
Tel. 93 492 69 70
Fax 93 492 69 75
e-mail: info@gestion2000.com

y la recibirá sin compromiso alguno por su parte.

Visite nuestra WEB y regístrese:
www.gestion2000.com

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN	7
I.1 Geografía	7
I.2 Instituciones políticas	7
I.3 Idiomas	8
II. INVERTIR EN ESPAÑA	9
II.1 Objeto de las inversiones extranjeras	10
II.2 Procedimiento de tramitación administrativa	11
II.3 Transferencias al exterior	12
II.4 Incentivos a la inversión	12
II.5 Control de cambios	13
II.6 Fuentes de financiación	15
II.7 Unión económica y monetaria	16
III. LEGISLACIÓN LABORAL Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL	17
III.1 Salarios	17
III.2 Tiempo de trabajo	17
III.3 Derechos sociales	18
III.4 Contratación de trabajadores	18
III.5 Relaciones laborales especiales	20
III.6 Seguridad social	20
III.7 Representación de los trabajadores	22
III.8 Situación social de los extranjeros	22
III.9 Responsabilidades empresariales	23
IV. LA CONSTITUCIÓN DE UN NEGOCIO	25
IV.1 Constitución de una compañía	25
IV.2 Constitución de una sucursal	28

IV.3	Trámites para la constitución y puesta en marcha de una sociedad	29
IV.4	Libros societarios	30
IV.5	Requisitos legales, contables y de auditoría	30
V.	LOS TRIBUTOS	35
V.1	Estructura general	35
V.2	Impuesto sobre sociedades	35
V.3	Impuesto sobre la renta de las personas físicas	45
V.4	Impuesto sobre la renta de no residentes	47
V.5	Impuesto sobre el patrimonio	54
V.6	Impuesto sobre sucesiones y donaciones	54
V.7	Impuestos locales	54
V.8	Impuesto sobre el valor añadido	55
V.9	Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	56
V.10	Derechos arancelarios	56
V.11	Régimen económico y fiscal canario	56

I. INTRODUCCIÓN

I.1 GEOGRAFÍA

España ocupa un territorio de aproximadamente 500.000 kilómetros cuadrados y está situada en el extremo sudoeste de Europa. Abarca la mayor parte de la Península Ibérica, que comparte con Portugal e incluye además las Islas Baleares, en el Mediterráneo, y las Islas Canarias, en el Océano Atlántico, frente a la costa del norte de África, así como Ceuta y Melilla, situadas geográficamente en el continente africano. España tiene aproximadamente 40 millones de habitantes. Las ciudades españolas más importantes son Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza y Bilbao.

I.2 INSTITUCIONES POLÍTICAS

La forma política del Estado español es la monarquía parlamentaria. El Rey es el Jefe del Estado, arbitra y modera el funcionamiento regular de las instituciones, asume la más alta representación del Estado español en las relaciones internacionales y ejerce las funciones que le atribuyen expresamente la Constitución y las leyes.

Las Cortes Generales, que representan al pueblo español, están formadas por el Congreso de Diputados y el Senado, y en ellas reside la potestad legislativa del Estado.

El Gobierno dirige la política interior y exterior, la Administración civil y militar y la defensa del Estado. Ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria. Se compone, básicamente, del Presidente y de los Ministros.

El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias que abarcan varios municipios, y en Comunidades autónomas, que abarcan varias provincias limítrofes con características históricas, culturales y económicas comunes. En el Estado español coexisten diecisiete Comunidades autónomas y dos ciudades autónomas.

Las Comunidades autónomas pueden asumir competencias en determinadas materias, como por ejemplo, la organización de sus instituciones de autogobierno, el fomento del desarrollo económico de la Comunidad autónoma o la sanidad. La organización institucional autonómica se basa en una Asamblea legislativa elegida por sufragio universal, un Consejo de gobierno con funciones ejecutivas y administrativas y un Presidente, elegido por la Asamblea de entre sus miembros y nombrado por el Rey, al que corresponde la dirección del Consejo de gobierno, la suprema representación de la respectiva comunidad y la ordinaria del Estado en aquélla.

I.3 IDIOMAS

El castellano es la lengua oficial del Estado. Las demás lenguas españolas (catalán, eusquera, valenciano y gallego) son también oficiales en sus respectivas Comunidades autónomas.

II. INVERTIR EN ESPAÑA

El Tratado de la Unión Europea (Tratado de Maastricht) proclama la plena libertad de los movimientos de capital, reconociendo, al mismo tiempo, la facultad de los estados miembros para establecer o mantener requisitos administrativos sobre las operaciones liberalizadas.

Lo expuesto se ha traducido en un régimen legal vigente en España que ha liberalizado las inversiones extranjeras, estableciendo, con carácter general, el conocimiento de las inversiones exteriores a través de un mecanismo de declaración «ex-post». Ahora bien, para determinados supuestos de inversiones relacionadas con territorios o países que sean considerados, por la normativa vigente, paraísos fiscales, se exige también una declaración previa a la realización de la inversión.

Al mismo tiempo, existen regímenes especiales, que afectan a las inversiones extranjeras en España, establecidos en legislaciones sectoriales específicas, en particular en materia de transporte aéreo, radio, minerales y materias primas minerales de interés estratégico y derechos mineros, televisión, juego, telecomunicaciones, seguridad privada, fabricación, comercio o distribución de armas y explosivos de uso civil, así como actividades relacionadas con la defensa nacional.

El régimen general de liberalización puede ser suspendido por el Consejo de Ministros en el caso de que las inversiones por su naturaleza, forma o condición de realización afecten o puedan afectar a actividades relacionadas con el ejercicio del poder público, orden público, seguridad y salud pública.

Se consideran inversores extranjeros:

- Las personas físicas no residentes, entendiéndose por tales los españoles o extranjeros domiciliados en el extranjero o que tengan allí su residencia principal.
- Las personas jurídicas domiciliadas en el extranjero, así como las entidades públicas de soberanía extranjera.

El cambio de domicilio social de personas jurídicas o el traslado de residencia de personas físicas determinará el cambio en la calificación de una inversión extranjera en España.

II.1 OBJETO DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS

Las inversiones extranjeras en España pueden llevarse a cabo, a los efectos de su tramitación administrativa, a través de:

- a) Participación en sociedades españolas cuyo capital no esté admitido a cotización en mercados secundarios. Se entienden comprendidas bajo esta modalidad tanto la constitución de la sociedad como la suscripción y adquisición total o parcial de sus acciones o asunción de participaciones sociales. Asimismo, quedan incluidos en este apartado la adquisición de valores tales como derechos de suscripción de acciones, obligaciones convertibles en acciones u otros valores análogos que, por su naturaleza, den derecho a la participación en el capital, así como cualquier negocio jurídico en virtud del cual se adquieran derechos políticos.
- b) Inversiones en acciones de sociedades españolas cuyo capital esté, total o parcialmente, admitido a cotización en mercados de valores españoles o extranjeros, así como derechos de suscripción u otros análogos, cualquiera que sea el lugar de emisión y adquisición.
- c) La constitución y ampliación de la dotación de sucursales.
- d) La suscripción y adquisición de valores negociables representativos de empréstitos emitidos por residentes.
- e) La participación en fondos de inversión, inscritos en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- f) La adquisición de bienes inmuebles sitos en España, cuyo importe total supere 3.005.060,52 euros, o cuando, con independencia de su importe, proceda de paraísos fiscales.
- g) Otras formas de inversión: La constitución, formalización o participación en contratos de cuentas en participación, fundaciones, agrupaciones de interés económico, cooperativas y comunidades de bienes, cuando el valor total correspondiente a la participación de los inversores extranjeros sea superior a 3.005.060,52 euros, o cuando, con independencia de su importe, proceda de paraísos fiscales.

II.2 PROCEDIMIENTO DE TRAMITACIÓN ADMINISTRATIVA

Las inversiones extranjeras en España y su liquidación, deben ser declaradas al Registro de Inversiones del Ministerio de Economía.

Dicha declaración se ha de ajustar a las siguientes reglas:

1. Declaración previa

Si la declaración tiene por objeto una inversión que proceda de paraísos fiscales, el titular de la misma deberá efectuarla con carácter previo a la realización de la inversión. Esta declaración se entiende sin perjuicio de la que hay que efectuar con posterioridad a la realización de la inversión.

Existen excepciones a la citada declaración previa: inversiones en valores negociables, participaciones en fondos de inversión inscritos en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, e inversiones que supongan una participación extranjera no superior al 50% del capital de la sociedad española destinataria de la inversión, ni con anterioridad a la inversión proyectada, ni como consecuencia de la misma.

Las declaraciones previas de proyectos de inversión deben realizarse por el titular de la inversión proyectada ante la Dirección General de Comercio e Inversiones. Esta declaración previa tendrá una validez de seis meses, contados desde su presentación. Si la inversión no se hubiera materializado en dicho plazo, deberá presentarse nueva declaración previa.

La liquidación de inversiones extranjeras procedentes de paraísos fiscales no requerirá declaración de dicha liquidación con carácter previo a su realización.

2. Declaración posterior

Con carácter general, la inversión será declarada por el titular no residente. Adicionalmente, cuando la operación haya sido intervenida por fedatario público español, éste remitirá información sobre dicha operación.

Con carácter especial, si se trata de inversiones en valores negociables, la obligación de declararlas correrá a cargo de las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito o las entidades financieras correspondientes; las inversiones en valores no negociados en mercados secundarios, serán declaradas, en su caso, por las entidades depositarias o administradoras de los valores; si hubiera intervenido una sociedad, agencia de valores o entidad de crédito, la declaración corresponderá efectuarla a una de ellas. Tratándose de acciones nominativas, el sujeto obligado a declarar será la sociedad española objeto de inversión. Las operaciones

de inversión en fondos de inversión españoles deberán ser declaradas por la sociedad gestora del mismo.

En cuanto a la forma y plazo de declaración de la inversión, por lo que respecta a las inversiones en sociedades no cotizadas, sucursales y bienes inmuebles, la declaración debe efectuarse en el plazo de un mes al Registro de Inversiones del Ministerio de Economía.

Las inversiones relativas a valores negociables siguen un procedimiento de declaración que deben cumplir las entidades depositarias y administradoras de los valores o las entidades que, sin actuar como depositarias, liquiden operaciones de compra o de venta de los indicados valores por orden de no residentes.

Por último, dándose determinadas condiciones o simplemente por ser requeridas para ello, las sociedades españolas que tengan participación extranjera y las sucursales en España de personas no residentes deberán presentar ante la Dirección General de Comercio e Inversiones una memoria anual relativa al desarrollo de la inversión en el plazo máximo de nueve meses contados desde el cierre del ejercicio social.

El incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la declaración de la inversión extranjera puede ser objeto de infracción sancionable.

II.3 TRANSFERENCIAS AL EXTERIOR

Los titulares de inversiones extranjeras tienen el derecho de transferir al exterior el producto de su liquidación y los rendimientos legalmente obtenidos.

La existencia de este derecho no es incompatible con el régimen de tramitación administrativa comentada, ni con la regulación específica de control de cambios, actualmente, como veremos más adelante, totalmente liberalizada.

II.4 INCENTIVOS A LA INVERSIÓN

a) Incentivos Regionales

En ciertos aspectos han venido determinados por las directivas de la Unión Europea (en adelante UE). Son aplicables a las empresas que deciden instalarse en zonas geográficas subdesarrolladas, con un alto nivel de paro, o con industrias en crisis.

La Administración central, a través de los distintos Ministerios, ofrece ayudas específicas. Además, y paralelamente, las Comunidades autónomas desarrollan sus propios programas de actuación que llevan a cabo las diferentes consejerías y departamentos.

Entre los incentivos, cabe destacar la concesión de préstamos, en condiciones substancialmente más ventajosas que las ofrecidas por el mercado, destinados a financiar activos fijos o la creación de empresas, las subvenciones para inversiones en investigación y desarrollo, así como las destinadas a la internacionalización de empresas.

b) Incentivos de la Unión Europea

Los Fondos Estructurales comunitarios constituyen uno de los principales instrumentos de los que dispone la Unión Europea para reforzar la cohesión económica y social y reducir las disparidades entre las regiones financiando, en colaboración con los Estados miembros, acciones de desarrollo regional.

II.5 CONTROL DE CAMBIOS

La legislación española, en cuanto al control de cambios, ha sido liberalizada progresivamente y se puede decir que los controles de cambios no representan hoy en día ningún obstáculo para realizar actividades empresariales en España. De hecho, el principio básico en el que se fundamenta el nuevo régimen de control de cambios es el de la libertad total de las transacciones con el exterior y de los cobros, pagos y transferencias al o del exterior derivados de las mismas.

El fundamento de esta liberalización absoluta se encuentra en la Directiva 88/361/CEE, pero el Gobierno fue más allá extendiendo su ámbito de aplicación a las transacciones con todos los países, sean o no miembros de la UE.

Con carácter general se puede afirmar que ha desaparecido la exigencia de previa autorización para las transacciones exteriores.

No obstante, se hallan sujetos a declaración:

- La salida del territorio nacional de moneda metálica, billetes de banco y cheques bancarios al portador, en euros o en otras divisas, por importe superior a 6.010,12 euros por persona y viaje.
- La introducción, por no residentes, en territorio español, de moneda metálica, billetes de banco o cheques bancarios al portador, en euros o en otras divisas, por importe superior a 6.010,12 euros, para efectuar con ellos alguna operación que, de acuerdo con las normas sobre transacciones con el exterior o sobre inversiones extranjeras en España, requieran la acreditación del origen de los citados medios de pago.

Con independencia de lo anterior, los cobros y pagos entre residentes y no residentes, así como las transferencias al o del exterior, en euros o en otras divisas, tramitados por mediación bancaria son total y absolutamente libres. El residente únicamente deberá aportar a la entidad registrada, a través de la que

dicho cobro, pago o transferencia se efectúe, la declaración de los datos relativos a la operación, no se requieren documentos anejos, ni DUAS, ni contratos. La declaración ni siquiera será necesaria cuando los cobros, pagos o transferencias no superen los 12.500,00 euros.

La ejecución de pagos y transferencias al exterior no está condicionada a la comprobación previa del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por lo que respecta a préstamos y créditos exteriores, es necesario declarar las operaciones siguientes ante el Banco de España:

- Financiación y aplazamiento de cobros y pagos superiores a un año, derivados de operaciones comerciales o de prestación de servicios, por importe igual o superior a 600.000,00 euros, o su contravalor en otras divisas.
- Compensaciones de créditos y débitos que se efectúen entre residentes y no residentes originados por transacciones de cualquier naturaleza, cuyo importe sea igual o superior a 600.000,00 euros, o su contravalor en otras divisas.
- Compensación de créditos y débitos derivados de operaciones de intermediación en mercados financieros, efectuadas por las entidades que realicen dichas operaciones.
- Préstamos financieros recibidos de no residentes u otorgados a no residentes, cuyo importe sea igual o superior a 3.000.000,00 de euros, o su contravalor en otras divisas.

En cuanto a las cuentas bancarias, los residentes podrán abrirlas en oficinas operantes en el extranjero, tanto de entidades registradas como de entidades bancarias o de crédito extranjeras. Los titulares de las mismas están obligados a declarar su apertura y a facilitar al Banco de España información relativa a los movimientos que se produzcan. Esta información no es necesaria cuando ni la suma de adeudos ni la de abonos en un mes, alcancen el importe de 3.000.000,00 de euros, o su contravalor en otras divisas. En el caso de las cuentas en divisas de residentes, en oficinas operantes en España de entidades registradas no hay obligación de declaración.

Para los no residentes es libre el mantenimiento y la apertura de cuentas en euros u otras divisas en oficinas operantes en España de entidades registradas.

II.6 FUENTES DE FINANCIACIÓN

España dispone de un sistema financiero moderno y diversificado completamente integrado en los mercados financieros internacionales. El sistema abarca el mercado de crédito, el mercado de valores y el mercado monetario, así como mercados específicos para derivados (opciones y futuros basados en diferentes activos).

Clasificación de los operadores en el sistema financiero español:

1. Banco central: Banco de España
2. Entidades de crédito
 - Bancos
 - españoles
 - extranjeros
 - Cajas de ahorro
 - Cooperativas de crédito - Cajas de ahorro rurales
3. Otras entidades de crédito
 - Establecimientos financieros de crédito
 - Instituto de Crédito Oficial
4. Instituciones de inversión
 - Instituciones de inversión colectiva:
 - Sociedades de inversión:
 - Mobiliaria
 - Inmobiliaria
 - Fondos de inversión:
 - Mobiliaria
 - Inmobiliaria
 - Activos del mercado monetario:
 - Títulos hipotecarios
 - Planes y fondos de pensiones
 - Otros
 - Sociedades y fondos de capital-riesgo
 - Otras entidades de inversión
5. Brokers:
 - Mercado de valores:
 - Sociedades y agencias de valores
 - General:
 - Bancos
 - Sociedades gestoras y entidades depositarias
6. Compañías de seguros y reaseguros y corredores de seguros

Sólo el mercado monetario está sujeto a un control directo por parte del sector público, y aun así, está abierto tanto a los bancos como a las sociedades de inversión financiera e intermediarios financieros. Por eso, el número de operadores participantes resulta muy amplio. En lo relativo al mercado de crédito y al mercado de valores, la labor de la Administración está casi exclusivamente limitada a la regulación de las condiciones de acceso, a asegurar la presencia permanente de operadores regulares y al control de las operaciones de sociedades financieras, todo conforme con las prácticas normalmente utilizadas en los países económicamente desarrollados. La función está encomendada a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

II.7 UNIÓN ECONÓMICA Y MONETARIA

La Unión Económica y Monetaria constituye una fase fundamental en el proceso de integración económica europea, que se caracteriza por dos objetivos: una política monetaria común para los países participantes, y la fijación de tipos de cambio irrevocables entre las monedas de dichos estados, introduciendo la moneda única denominada euro.

El Consejo de la Unión Europea acordó, el 2 de mayo de 1998, que once países, España entre ellos, reunían las condiciones necesarias para la adopción de la moneda única el 1 de enero de 1999. De los países que conforman la UE, tres no se han incorporado a la unión monetaria: Dinamarca, Reino Unido y Suecia, mientras que Grecia lo hizo el pasado 1 de enero de 2001, al cumplir los criterios de convergencia necesarios para acceder al euro.

III. LEGISLACIÓN LABORAL Y CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

Las relaciones laborales en España están reguladas básicamente por el «Estatuto de los Trabajadores».

Los puntos fundamentales de la legislación laboral se pueden resumir de la siguiente manera:

III.1 SALARIOS

Existen ciertos límites:

- Existe un salario mínimo fijado anualmente por el Gobierno que asciende, actualmente, a 451,20 euros mensuales.
- Por sectores diferenciados de la actividad, se aprueban cada año convenios colectivos que establecen los sueldos según sea la categoría profesional.

Los trabajadores tienen derecho, por lo menos, a dos pagas extraordinarias anuales, por lo que el salario bruto anual se abona repartido en catorce pagas. Existen también convenios colectivos que tienen prevista la prorrata de dichas pagas extraordinarias a lo largo de todo el año.

III.2 TIEMPO DE TRABAJO

- La duración máxima de la jornada ordinaria de trabajo es de 40 horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual. La jornada diaria no puede superar las 9 horas, salvo que por convenio colectivo o pacto entre el empresario y los representantes de los trabajadores, se establezca otra distribución del tiempo de trabajo diario, respetando, en todo caso, los descansos mínimos entre jornadas de, al menos, 12 horas.
- Las horas extra no deben superar las 80 por año.
- Las vacaciones anuales son de 30 días naturales por año de servicio, es

decir, se incluyen para su cómputo tanto los días laborables como los festivos.

Además, a lo largo del año, existen 14 fiestas de carácter nacional, autonómico y local.

III.3 DERECHOS SOCIALES

Están reconocidos por la Constitución y desarrollados en el Estatuto de los Trabajadores; los principales son:

- El derecho a sindicarse libremente, que comprende el derecho a fundar sindicatos y a afiliarse al de su elección.
- El derecho a la huelga de los trabajadores para la defensa de sus intereses.

III.4 CONTRATACIÓN DE TRABAJADORES

El contrato laboral puede concertarse por un período de tiempo determinado o indefinido. En caso de indefinido, el empresario no puede rescindirlo unilateralmente a menos que se dé alguna de las causas señaladas en el Estatuto de los Trabajadores, si no las hay y el despido es declarado improcedente, la empresa está obligada a indemnizar al trabajador con una cantidad equivalente a 45 días de salario por cada año de servicio, con un máximo de 42 mensualidades.

El despido será declarado nulo en los siguientes supuestos:

- Cuando haya tenido por móvil alguna de las causas de discriminación prohibidas en la Constitución o en la Ley.
- Cuando se violen derechos fundamentales y libertades públicas del trabajador.

Igualmente, el despido del personal que disfrute de los permisos y situaciones que regula la Ley para promover la conciliación de la vida familiar y laboral (reducción de jornada por cuidado de familiares, suspensión de contrato por embarazo, etcétera) podrá ser considerado únicamente como procedente o nulo.

La consecuencia de la nulidad de un despido es la obligatoria readmisión del empleado.

La Ley permite la extinción del contrato de trabajo si se dan las causas objetivas expresamente previstas, debiéndose cumplir, además, los siguientes requisitos:

- a) Comunicación escrita del despido al trabajador, expresando la causa.
- b) Poner a disposición del trabajador, simultáneamente a la entrega de la comunicación escrita, la indemnización de 20 días de salario por año de servicio, con el límite de una anualidad.
- c) Concesión de un plazo de preaviso de 30 días, computado desde la entrega de la comunicación personal al trabajador, hasta la extinción del contrato de trabajo.

El contrato de trabajo también podrá extinguirse por decisión del empresario, mediante despido disciplinario basado en un incumplimiento grave y culpable del trabajador.

Además del contrato indefinido, existen otras formas de contratación que hacen el sistema más flexible:

- Programa de fomento de empleo para el año 2003: pueden acogerse a beneficios de bonificación en las cuotas a la Seguridad Social las empresas que contraten indefinidamente a personas desempleadas que cumplan alguna de las siguientes condiciones:
 - Mujeres desempleadas menores de 45 años.
 - Desempleados inscritos, al menos, durante seis meses como demandantes de empleo.
 - Mayores de 45 años.
 - Mujeres desempleadas, para prestar servicios en sectores con menor índice de empleo femenino.
 - Perceptores del subsidio de desempleo.
 - Trabajadores afectados de exclusión social.
 - Minusválidos.
- Contrato a tiempo parcial: permite la prestación de servicios durante un número de horas al día, a la semana, al mes o al año, inferior a la jornada a tiempo completo comparable.
- Contratos de duración determinada: estos contratos pueden ser por obra o servicio determinado, interinidad, eventual por circunstancias de la producción, contrato de relevo y fijo discontinuo.
- Contrato de trabajo en prácticas: puede concertarse con quienes estuvieran en posesión de título universitario o de formación profesional de grado medio o superior, o títulos oficialmente reconocidos como equivalentes, que habiliten para el ejercicio profesional, dentro de los cuatro años inmediatamente siguientes a la terminación de los correspondientes estudios.

- Contrato de formación: tiene por objeto la adquisición de la formación teórico-práctica necesaria para el desempeño adecuado de un oficio o un puesto de trabajo cualificado.

Todos estos contratos tienen que formalizarse por escrito y estar registrados en el Instituto Nacional de Empleo. Un contrato verbal se considera de duración indefinida.

III.5 RELACIONES LABORALES ESPECIALES

Por sus características especiales, existen determinadas relaciones laborales que tienen una regulación específica, a modo de ejemplo podemos citar: personal de alta dirección, representantes de comercio, deportistas profesionales, etcétera.

Al personal que interviene en operaciones de compra-venta, como mediador, le puede ser de aplicación la Ley de Contrato de Agencia, que determina el establecimiento de una relación mercantil y que está armonizada con la Directiva Comunitaria relativa a los Agentes de Comercio.

III.6 SEGURIDAD SOCIAL

Las contribuciones a la Seguridad Social se pagan en parte por la empresa y en parte por el empleado. El personal está clasificado en una serie de categorías profesionales con el fin de determinar su cotización a la Seguridad Social. Cada categoría tiene una base mínima y una base máxima de cotización que normalmente se revisa cada año.

Actualmente, las categorías profesionales y laborales tienen las siguientes bases mínimas y máximas:

CATEGORÍA	Base mínima	Base máxima
	euros/mes	euros/mes
1. Ingenieros y licenciados	784,20	2.652,00
2. Ingenieros técnicos, peritos y ayudantes titulados	650,70	2.652,00
3. Jefes administrativos y de talleres	565,50	2.652,00
4. Ayudantes no titulados	526,50	2.652,00
5. Oficiales administrativos	526,50	2.652,00
6. Subalternos	526,50	2.652,00
7. Auxiliares administrativos	526,50	2.652,00
	euros/día	euros/día
8. Oficiales 1. ^a y 2. ^a	17,55	88,40
9. Oficiales 3. ^a y especialistas	17,55	88,40
10. Peones	17,55	88,40
11. Trabajadores menores de 18 años	17,55	88,40

Los tipos de cotización para empresas y empleados son:

	Empresa (%)	Empleado (%)	Total (%)
Contingencia común	23,6	4,7	28,3
Desempleo	6,0	1,55	7,55
Formación profesional	0,6	0,1	0,7
Fondo de garantía salarial	0,4	—	0,4
	30,6	6,35	36,95

Estos porcentajes pueden verse incrementados en función del riesgo de accidentes de trabajo derivado de la actividad de la empresa.

Las principales prestaciones de la Seguridad Social son las siguientes: jubilación, invalidez, familiares, sanitarias, desempleo, formación y enfermedades profesionales.

III.7 REPRESENTACIÓN DE LOS TRABAJADORES

Los trabajadores están representados por comités de empresa o por delegados de personal, dependiendo de si el número de trabajadores excede, o no, de 50. Estos representantes tienen el derecho de información sobre la situación económica y la memoria anual de gestión empresarial.

Los miembros del comité son elegidos directamente por los trabajadores.

De tales comités de empresa se elegirá, cuando proceda, al miembro que ha de representarles en el Comité de Empresa Europeo en las multinacionales que estén obligadas a ello.

III.8 SITUACIÓN SOCIAL DE LOS EXTRANJEROS

Existen dos regímenes diferentes:

1. Los ciudadanos de países miembros de la UE, desde el 1 de enero de 1992 y en aplicación de la normativa comunitaria, pueden trabajar en España en las mismas condiciones que un nacional español. No precisan, para ello, obtener permisos de trabajo y residencia.

Independientemente de lo anterior, y sin que en ningún caso sea un requisito previo y exigible para poder ejercer un trabajo en nuestro país, los comunitarios que pretendan residir en España durante más de tres meses deben tramitar el correspondiente permiso de residencia.

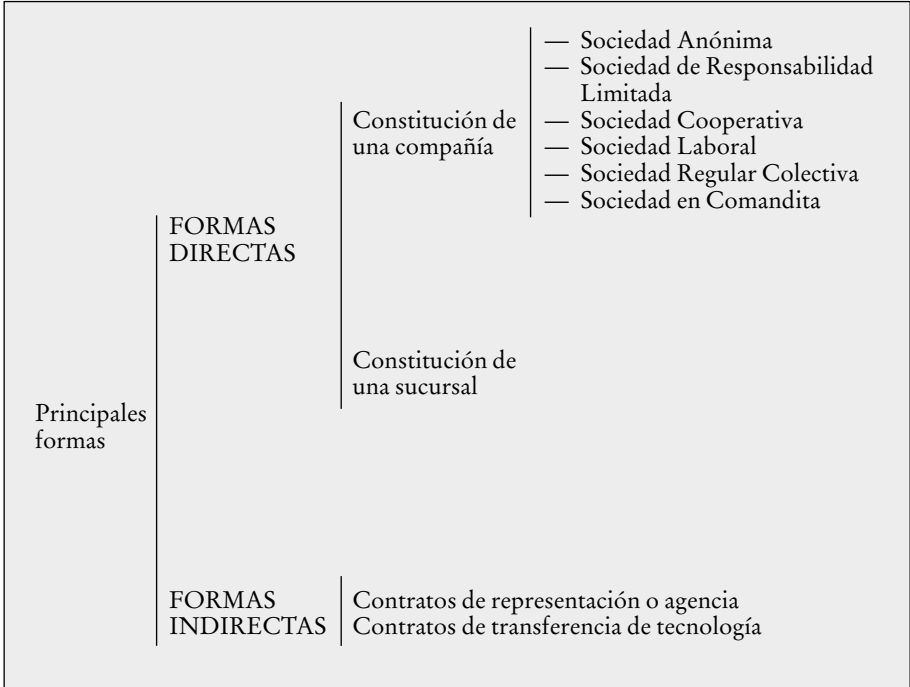
2. Los extranjeros no comunitarios pueden encontrarse en España en las situaciones de:
 - Estancia: norma general que permite una permanencia de hasta 90 días, a no ser que se obtenga una ampliación o un permiso de residencia.
 - Residencia temporal: permanencia de hasta 5 años. Genéricamente se concederá cuando se acredite la posesión de recursos financieros adecuados o se tenga una oferta de contrato de trabajo.
 - Residencia permanente: para aquellos que hayan tenido la residencia temporal durante 5 años. Autoriza a trabajar en igualdad de condiciones que los españoles.

La actual Ley sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social regula sus derechos, incluyendo los de asociación, reunión, el acceso a la educación, a la Seguridad Social y a la sanidad en las mismas condiciones que los españoles. Otros derechos reconocidos son, el sufragio en las elecciones municipales para los residentes, el acceso como personal laboral al servicio de las administraciones y el derecho de reagrupación familiar.

III.9 RESPONSABILIDADES EMPRESARIALES

Los órganos de administración y dirección de las empresas pueden incurrir en responsabilidades personales de tipo civil, administrativo e incluso penal, en supuestos tales como el impago de cuotas a la Seguridad Social, incumplimiento de normas de seguridad y salud en el trabajo, subcontratación fraudulenta, etcétera, por lo que es preciso contar con asesoramiento especializado.

IV. LA CONSTITUCIÓN DE UN NEGOCIO



IV.1 CONSTITUCIÓN DE UNA COMPAÑÍA

En los últimos años se han producido importantes reformas en el ámbito mercantil.

El 1 de enero de 1990 entró en vigor la Ley 19/1989, de 25 de julio, que reformó y adaptó la legislación mercantil a las directivas de la UE en materia de sociedades.

Asimismo, el 1 de junio de 1995 entró en vigor una nueva Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada que modificó parcialmente el régimen jurídico de las Sociedades Anónimas, y el 2 de junio de 2003 entró en vigor la Ley de la sociedad limitada Nueva Empresa.

Por último, durante 1996 se aprobó un nuevo Reglamento del Registro Mercantil.

Se pueden diferenciar tres grandes tipos de sociedades:

IV.1.1 Sociedades de base capitalista

IV.1.1.1 Sociedad Anónima

Es la más común de las sociedades de base capitalista, nacida para financiar proyectos de inversión importantes. Sus principales características son:

1. El capital de una Sociedad Anónima está dividido en acciones. La acción confiere a su titular la condición de socio y le atribuye, entre otros, el derecho a voto, a la suscripción preferente de acciones, participación en el reparto de las ganancias sociales, impugnación de acuerdos sociales e información. Las acciones pueden ser nominativas o al portador, tan sólo en las primeras se admiten restricciones a su libre transmisión, además deberán adoptar esa forma mientras su importe no haya sido enteramente desembolsado. Se admite también la emisión de acciones sin derecho de voto, que tendrán derecho a percibir el dividendo anual mínimo, fijo o variable, que establezcan los estatutos.
2. La responsabilidad de los accionistas está limitada al valor nominal de las acciones suscritas. En el caso de sociedad con un único socio, que no haya declarado este extremo en los términos previstos en la Ley, se prevé la responsabilidad solidaria e ilimitada del mismo de las deudas sociales contraídas durante el período de unipersonalidad.
3. Para constituir una Sociedad Anónima se requiere un accionista. El capital social mínimo es de 60.101,21 euros, que deberá estar totalmente suscrito y desembolsado, por lo menos, en una cuarta parte del valor nominal de cada una de sus acciones. El desembolso del capital pendiente deberá efectuarse en el plazo máximo fijado en los estatutos o, en su defecto, en el acordado por los administradores de la sociedad. En el caso de que el desembolso pendiente se efectúe mediante aportación no dineraria, dicho plazo máximo será de cinco años.
4. La constitución requiere una escritura ante notario, que se debe inscribir en el Registro Mercantil para así obtener personalidad jurídica. En caso de sociedad con un único socio se hará constar expresamente este extremo en la citada escritura.

5. La Junta General de Accionistas y los Administradores constituyen los órganos de la sociedad. La Junta General es el órgano supremo de decisión, los asuntos se deciden por el régimen de mayoría. Se ha de reunir necesariamente dentro de los seis primeros meses del ejercicio para censurar la gestión social, aprobar las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado. Los administradores podrán convocar la Junta General siempre que lo estimen conveniente, y también deberán hacerlo cuando lo solicite un número de socios titulares de al menos un 5% del capital social.

El órgano de administración ostenta la representación de la sociedad y puede estar en manos de uno o varios administradores, estos últimos, si actúan de forma conjunta, formarán el Consejo de Administración. Al órgano de administración se le podrá exigir responsabilidad cuando actúe sin la debida diligencia.

IV.1.1.2 Sociedad de Responsabilidad Limitada

Representa la mejor forma legal para establecer un negocio mediano o pequeño.

El capital social mínimo es de 3.005,06 euros, que debe estar íntegramente suscrito y desembolsado en el momento de su constitución, no existiendo límite máximo para la cifra de capital social.

Tan sólo es necesario un socio para su constitución, sin estar limitado su número máximo.

Como especialidad de la Sociedad de Responsabilidad Limitada se ha creado la llamada «Sociedad Limitada Nueva Empresa» con la intención de fomentar la creación de empresas medianas y pequeñas, simplificando y flexibilizando trámites, órganos sociales y contabilidad, e incorporando técnicas electrónicas y telemáticas en su constitución. El capital social no puede ser inferior a 3.012,00 euros ni exceder de 120.202,00 euros, ni los socios pueden superar el número de cinco, al tiempo de la constitución. Sólo pueden ser socios las personas físicas.

IV.1.1.3 Sociedades Laborales

Aparte de la posibilidad de cada empresa de distribuir acciones entre sus empleados, hay dos tipos de sociedades cuyo capital pertenece a los trabajadores: las Sociedades Cooperativas y las Sociedades Laborales.

IV.1.2 Sociedades de base personalista

Sus características principales son la responsabilidad personal e ilimitada de cada socio y el hecho de que las participaciones sociales no se pueden transferir a terceros sin el consentimiento de todos los socios. La Sociedad Regular Colectiva es de base personalista.

IV.1.3 Sociedades de base mixta: Sociedad en Comandita

Se trata de una forma mixta que recoge aspectos de las sociedades de base personalista y de las sociedades de base capitalista. En ella coexisten dos tipos de socios: los socios personalmente responsables, con responsabilidad ilimitada, y los socios comanditarios, cuya responsabilidad está limitada a su participación en la empresa.

IV.2 CONSTITUCIÓN DE UNA SUCURSAL

Para entidades no residentes en España, el derecho español prevé la realización de transacciones a través de una sucursal.

La sucursal depende de la empresa central en el extranjero, careciendo de personalidad jurídica propia. Está sometida a la legislación del país de origen en lo que se refiere a relaciones con terceros.

En cuanto al régimen legal de la inversión, nos remitimos a lo ya comentado en el apartado relativo a «Objeto de las Inversiones Extranjeras».

La sucursal debe constituirse mediante escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil. Debe operar dentro de los límites indicados (objeto de la sucursal). Asimismo, debe presentar ante la Dirección General de Comercio e Inversiones una memoria anual relativa al desarrollo de la inversión. Además, la sucursal debe tener una dirección permanente y un representante fiscal residente en España.

En términos generales, los requisitos, las formalidades de procedimiento, la contabilidad y los gastos para constituir una sucursal son muy similares a los necesarios para la constitución de una filial.

El gravamen fiscal de una sucursal es el mismo que el de una empresa española (véase LOS TRIBUTOS, más adelante) y tiene los mismos derechos y obligaciones que ésta, pero con las siguientes diferencias:

- La posibilidad, para la casa matriz, de facturar determinados gastos incurridos en relación con la sucursal (de dirección y generales de administración, de apoyo a la gestión). Este importe se puede deducir de los ingresos de ésta última.

- La existencia de un impuesto sobre las sociedades no residentes con establecimiento permanente («Branch Profits Tax») que grava las rentas obtenidas por el establecimiento que se transfieran al extranjero con un tipo adicional del 15%.

Este impuesto no es aplicable, en virtud de la cláusula de no discriminación basada en el modelo de Convenio de la OCDE, a los países con los que España tiene suscritos Convenios para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, salvo el correspondiente a los Estados Unidos, pues en él se encuentra expresamente establecida la posibilidad de su introducción en España. Tampoco resulta aplicable cuando se trate de sujetos residentes en un país miembro de la UE.

IV.3 TRÁMITES PARA LA CONSTITUCIÓN Y PUESTA EN MARCHA DE UNA SOCIEDAD

- Certificado emitido por el Registro Mercantil Central, acreditativo de que no existe otra sociedad con una denominación idéntica a la que se pretenda utilizar.
- Declaración previa de la inversión proyectada ante la Dirección General de Comercio e Inversiones para los casos en que ello sea necesario en virtud de la legislación sobre inversiones exteriores (véase INVERTIR EN ESPAÑA).
- Otorgamiento de una escritura pública notarial de constitución.
- Declaración de la inversión extranjera frente a la citada Dirección General en un plazo de un mes después del otorgamiento de la escritura pública notarial.
- Obtención de un número de identificación fiscal (NIF).
- Alta en el censo correspondiente a la Delegación de la Agencia Tributaria del domicilio fiscal.
- Pago del impuesto sobre operaciones societarias (1% del importe del capital social).
- Inscripción en el Registro Mercantil.
- Pago de los impuestos municipales que correspondan.
- Cumplimiento de las formalidades laborales.

IV.4 LIBROS SOCIETARIOS

Las sociedades deberán llevar los siguientes libros:

1. Libro de actas, que recogerá las actas de las juntas generales, así como, en su caso, las del consejo de administración.
2. Libro registro de socios, que es obligatorio para las sociedades de responsabilidad limitada, en él se harán constar la titularidad originaria y las sucesivas transmisiones de las participaciones sociales, así como la constitución de derechos reales y gravámenes sobre las mismas. La Sociedad Limitada Nueva Empresa no está obligada a la llevanza de este libro.
3. Libro registro de acciones nominativas, que es el equivalente al libro registro de socios, pero para las sociedades anónimas cuyas acciones sean nominativas.
4. Libro registro de contratos con socio único, en el que se transcribirán los contratos celebrados entre el socio y la sociedad unipersonal.

Los libros societarios deben ser legalizados en el Registro Mercantil correspondiente.

IV.5 REQUISITOS LEGALES, CONTABLES Y DE AUDITORÍA

Tal y como se menciona anteriormente, la legislación española ha sido sometida a cambios importantes con el fin de adaptarla a las directivas de la UE. Las disposiciones más importantes relativas a requisitos legales, contables y de auditoría son comentadas a continuación.

IV.5.1 Requisitos legales

Todas las sociedades deben estar inscritas en un registro público, el Registro Mercantil. La inscripción es potestativa para el empresario individual, con excepción del naviero.

También corresponde al Registro Mercantil la legalización de los libros de las sociedades y empresarios individuales, y el depósito y la publicidad de documentos contables.

El Registro Mercantil es público. La publicidad de documentos que realiza admite diferentes posibilidades:

- Un certificado emitido por los Registradores.
- Un memorando informativo.

— copias de las entradas realizadas o de los documentos depositados.

La emisión de un certificado será el único modo para demostrar totalmente el contenido de los documentos incorporados al Registro Mercantil. Las sociedades y los empresarios individuales están obligados a indicar los datos de su inscripción en sus facturas, cartas, etcétera.

IV.5.2 Requisitos contables

Todos los empresarios, tanto los individuales como las sociedades, deben llevar una contabilidad adecuada, que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de inventarios y balances.

Llevarán necesariamente un libro de inventarios y cuentas anuales y otro libro diario.

La contabilidad ha de ser legalizada antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. Para conseguirlo existen dos procedimientos: legalización, previa a su utilización, de libros encuadernados, o legalización después de su utilización. En este caso, cuando la contabilidad se lleve en soporte informático podrán legalizarse en el Registro Mercantil mediante su presentación por alguno de los siguientes sistemas: impresos y encuadernados en soporte papel, en soporte informático o a través de procedimientos telemáticos de comunicación en línea.

Los libros de contabilidad y los documentos en los que se apoyan han de ser conservados durante un período de seis años a partir de la fecha de la última anotación realizada.

Las cuentas anuales, que incluyen el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria, deben ser formuladas en el plazo máximo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio por el órgano de administración de la sociedad.

Las cuentas anuales, junto con el informe de gestión, deben ser depositadas en el Registro Mercantil durante el mes siguiente a su aprobación por la Junta General.

Las cuentas anuales se deben preparar según los siguientes principios, que siguen la Cuarta Directiva de la UE:

- Principio de prudencia.
- Principio de empresa en funcionamiento.
- Principio del registro.
- Principio del precio de adquisición.

- Principio del devengo.
- Principio de correlación de ingresos y gastos.
- Principio de no compensación.
- Principio de uniformidad.
- Principio de importancia relativa.

Por último, señalar que el Plan General de Contabilidad español es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.

IV.5.3 Requisitos de auditoría de las Cuentas Anuales

La auditoría de cuentas anuales consiste en la revisión y verificación de documentos contables para determinar si reflejan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa.

Las personas o sociedades que deban ejercer la auditoría de las cuentas anuales serán contratadas por un período de tiempo inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, contado desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, siendo, tras este período inicial, indefinidamente reelegibles.

Los auditores son directa y conjuntamente responsables por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de sus obligaciones, ante las empresas o entidades auditadas, y también ante terceros.

El auditor está obligado a mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas.

Sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría, podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación de confidencialidad de la información a la que acceden:

- a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, exclusivamente a los efectos de control técnico.
- b) Quienes resulten designados por la autoridad judicial.
- c) Las personas que estén autorizadas por ley.

Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de él depende, también, el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, las empresas o entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas Oficiales de Comercio.
- b) Que emitan obligaciones en oferta pública.
- c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera.
- d) Que tengan por objeto social cualquier actividad relacionada con el seguro privado.
- e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones de servicios o suministren bienes al Estado y demás organismos públicos.

Adicionalmente, las cuentas anuales y el informe de gestión de las empresas, incluidas las sociedades cooperativas, deben ser revisadas por los auditores. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que puedan presentar balance de situación abreviado, es decir, no están, por tanto, obligadas a presentar sus cuentas anuales auditadas, las sociedades en las que durante dos años consecutivos a la fecha de cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

1. Que el total de las partidas de activo no supere 2.373.997,81 euros.
2. Que el importe neto de la cifra anual de negocios sea inferior a 4.747.995,62 euros.
3. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Los auditores disponen como mínimo de un plazo de un mes, a partir del momento en que les sean entregadas las cuentas firmadas por los administradores de la sociedad, para la emisión del informe.

El papel destacado de los auditores en acontecimientos financieros o legales como fusiones, separaciones de grupos, emisión de acciones, aumento de capital por compensación de créditos, reducciones de capital para compensar pérdidas, valoraciones de acciones, etcétera se observa claramente en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

V. LOS TRIBUTOS

V.1 ESTRUCTURA GENERAL

Impuestos directos:

- Impuestos sobre la renta de residentes:
 - Impuesto sobre sociedades
 - Impuesto sobre la renta de las personas físicas
- Impuesto sobre la renta de no residentes
- Impuestos sobre el capital (afectan sólo a las personas físicas):
 - Impuesto sobre el patrimonio neto
 - Impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- Impuestos locales

Impuestos indirectos:

- Impuesto sobre el valor añadido (IVA)
- Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
- Impuesto sobre el comercio exterior: Derechos arancelarios
- Impuestos especiales sobre ciertos consumos específicos (petróleo, alcohol, etcétera)

V.2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

V.2.1 Introducción: aspectos básicos

El Impuesto sobre Sociedades se exige en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes especiales por razón del territorio y de los Tratados y Convenios Internacionales.

El hecho imponible es la obtención de renta, cualquiera que fuera su fuente u origen, por el sujeto pasivo.

Son sujetos pasivos del Impuesto las ENTIDADES RESIDENTES en España.

Se consideran entidades residentes en España las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social situado en territorio español.
- c) Que tengan la sede de la dirección efectiva en territorio español.

Las entidades residentes están gravadas por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Con el objeto de evitar el diferimiento en el pago del Impuesto sobre Sociedades en España mediante el uso instrumental de sociedades no residentes sometidas en el extranjero a baja tributación, las entidades residentes deben incluir en su base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en la que tengan una participación igual o superior al 50%, siempre que se den las circunstancias que expresamente recoge la legislación. Se trata de gravar las inversiones en el exterior que tengan su objetivo en razones fiscales y no empresariales.

Constituye la base imponible el importe de la renta obtenida en el período de imposición, que coincide con el ejercicio económico de la sociedad, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. La base imponible está formada por el resultado contable corregido, cuando proceda, por la aplicación de las normas fiscales. El impuesto se exigirá aplicando a la base el tipo general del 35%.

Las empresas de reducida dimensión –cuyo importe neto anual de facturación sea inferior a 5 millones de euros– podrán aplicar un tipo del 30% a la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros, por el resto aplicarán el general del 35%.

Si la base imponible resultara negativa, su importe podrá ser compensado dentro de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos a aquél en que se originó la pérdida, distribuyendo la cuantía en la proporción que la sociedad estime conveniente. Para las entidades de nueva creación, el plazo de 15 años comenzará a contar a partir del primer período impositivo cuya renta sea positiva.

Por último, señalar que determinadas entidades, en concreto las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, que cumplan las exigencias de la Ley de Fundaciones, están sometidas al tipo de gravamen del 10%, a

aplicar sobre las rentas no exentas. Si no cumplieran tales requisitos, tributarán al 25%.

V.2.2 Imputación temporal de ingresos y gastos

Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes o servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Excepcionalmente, siempre que se justifique y la Administración lo acepte, se podrán utilizar criterios de imputación distintos.

V.2.3 Valoración de ingresos y gastos

Los ingresos y los gastos se computan por sus valores contables, siempre que la contabilidad refleje la verdadera situación patrimonial de la sociedad. Sin embargo, en el caso de operaciones entre personas o entidades vinculadas, existen determinadas cautelas; así, la Administración podrá valorar dichas operaciones por su valor normal de mercado, cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado, o un diferimiento de dicha tributación. Por otro lado, la deducción de los gastos en contribución a actividades de investigación y desarrollo y de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión realizados por una entidad vinculada, está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos, entre ellos la existencia de un contrato escrito.

Es posible someter a la Administración tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas, así como para la valoración de los gastos que puedan tener derecho a la deducción por actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica.

En el ámbito de las entidades vinculadas se aplica la regla de la «subcapitalización», que afecta a los casos en que el nivel de endeudamiento remunerado de una entidad con otra no residente y vinculada (por ejemplo, préstamos matriz-filial) excede del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra de capital fiscal (fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio), los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos, con todas las consecuencias fiscales que de ello se derivan. También es posible someter a la aprobación de la Administración un coeficiente distinto.

La legislación trata de evitar que dos entidades pertenecientes a un mismo grupo multinacional concierten un precio diferente (precio de transferencia) al de mercado.

El valor neto contable de un elemento de activo estará formado, con signo positivo, por el valor de adquisición, y con signo negativo por las amortizaciones acumuladas y las provisiones que corrijan su valor por la depreciación sufrida.

V.2.4 La amortización

La amortización ha de cumplir dos requisitos básicos: que sea efectiva y que se halle contabilizada.

La efectividad de la amortización requiere su prueba por el contribuyente, y para superar esta dificultad, se considera probada la depreciación cuando la dotación se ajusta a alguno de los siguientes métodos:

- a) Método de amortización lineal según las tablas oficiales

Las tablas de amortización, incorporadas como anexo al Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, señalan un coeficiente máximo y un período de tiempo máximo, pudiendo el sujeto pasivo optar dentro de esos límites. Existe una cuota lineal mínima, que es la cuota lineal necesaria para cubrir el valor del elemento a amortizar en el período máximo de amortización fijado en las tablas.

Veamos algún ejemplo:

	Coef. máximo	Coef. mínimo	Período máximo
Edificios industriales	3	1,47	68
Edificios comerciales	2	1,00	100
Muebles de oficina	10	5,00	20

No obstante, para los casos en que los elementos productivos sean utilizados en más de un turno normal de trabajo o se adquieran usados, se establece un incremento de los coeficientes.

- b) Amortización degesiva

Los edificios, mobiliarios y enseres no pueden acogerse a este sistema de amortización. Existen dos posibilidades: porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización y método de los números dígitos.

- c) Otros métodos de amortización

Las empresas, que por motivos técnicos y económicos, quieren amortizar sus activos a tipos diferentes de los fijados por las tablas oficiales, y que también quieren evitar los riesgos que conlleva la prueba de la amortización «efectiva», pueden solicitar de las autoridades administrativas su aprobación previa, según planes especiales de amortización.

d) Libertad de amortización

Podrán amortizarse libremente, entre otros:

- Los elementos de inmovilizado material, inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo (I+D). Los edificios se amortizarán, por partes iguales, durante un período de 10 años, en la parte en que se hallen afectos a las actividades de I+D.
- Los gastos de I+D activados como inmovilizado inmaterial.

V.2.5 Provisiones

Se consideran deducibles, siempre y cuando cumplan los requisitos fiscales exigidos para cada una de ellas, las cantidades dotadas a provisiones que figuren debidamente contabilizadas.

Así, son deducibles, entre otras, las cantidades aplicadas a:

- provisiones para insolvencias,
- provisiones por depreciación de cartera de valores,
- fondo extraordinario de reparaciones, sólo para ciertos sectores o previo plan sometido a la aceptación de la Administración,
- provisión para responsabilidades,
- provisión para fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales depreciados,
- provisión para la cobertura de garantías de reparación y revisión y de los gastos accesorios por devolución de ventas.

V.2.6 Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, inmaterial y de valores que otorguen una participación no inferior al 5%, todos ellos poseídos con un año de antelación, dan derecho a una deducción en la cuota íntegra del Impuesto del 20% de dichas rentas, siempre que el importe de la transmisión se reinvierta en el plazo y en los elementos patrimoniales legalmente previstos.

Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deben mantenerse en el patrimonio del sujeto pasivo durante el período fijado por la Ley, cinco años, o tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil fuera inferior. La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de reinversión antes de dicho período implica la pérdida de la deducción.

V.2.7 Deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades será reducida en el importe de las inversiones realizadas en la adquisición de participaciones de sociedades no residentes.

Para poder aplicar esta deducción sobre la base imponible será necesario adquirir la mayoría de los derechos de voto, que la sociedad no residente participada desarrolle actividades empresariales, no entendiéndose como tales las actividades financieras, inmobiliarias o de seguros, ni la prestación de servicios a entidades vinculadas residentes; asimismo es necesario que no resida en la Unión Europea o en algún paraíso fiscal.

El importe máximo de la deducción es de 30.050.605,22 euros y no podrá exceder del 25% de la base imponible del ejercicio.

Las cantidades deducidas deben ser integradas en la base imponible, por partes iguales, en los períodos impositivos que concluyan en los cuatro años siguientes.

V.2.8 Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión

Existe un régimen fiscal especial con incentivos para las empresas de reducida dimensión (pymes), considerando tales aquéllas cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros anuales, en el período impositivo inmediato anterior.

Los incentivos, además del ya comentado tipo impositivo reducido del 30% para los primeros 90.151,81 euros de base imponible, son:

1. Libertad de amortización siempre que vaya acompañada de creación de empleo o bien se trate de elementos de inmovilizado material cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, hasta el límite de 12.020,24 euros referido al período impositivo.
2. Amortización acelerada, multiplicando por 1,5 el coeficiente lineal máximo previsto en las tablas oficiales de amortización.

3. Dotación adicional por posibles insolvencias de deudores hasta el límite del 1% del saldo de deudores al cierre del ejercicio.
4. Los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión del importe total obtenido en la transmisión de elementos de inmovilizado material, pueden amortizarse de forma acelerada, multiplicando por 3 el coeficiente lineal máximo de amortización previsto en las tablas oficialmente aprobadas.
5. Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, del 10% del importe de las inversiones y gastos del período relacionados con dichas actividades.

V.2.9 Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros («Holdings»)

Las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, pueden acogerse al régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.

Los valores representativos del capital de la «Holding» deben ser nominativos.

La principal ventaja de este régimen especial consiste en que el beneficio distribuido por la «Holding» a un no residente, aun cuando lo sea de un país no miembro de la UE, no se entiende obtenido en territorio español, siempre y cuando se distribuya con cargo a rentas exentas, en concreto, dividendos y rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad no residente, que cumplan los requisitos exigidos:

- Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, sea de al menos un 5% y poseído de manera ininterrumpida durante un año.

Se considera cumplido el requisito de la participación mínima cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros.

- Que la entidad no residente participada haya estado gravada por un impuesto extranjero análogo o similar al Impuesto sobre Sociedades y no resida en un paraíso fiscal.
- Que las entidades no residentes de las que proceden los dividendos o las rentas derivadas de la transmisión de la participación, realicen actividades empresariales en el extranjero.

Para el disfrute de este régimen no es necesaria la previa solicitud de su aplicación a la Administración tributaria, basta que se opte al mismo y se comunique al Ministerio de Hacienda.

V.2.10 Deducciones fiscales para el año 2003

a) Deducción por doble imposición interna: dividendos y plusvalías

La doble imposición de dividendos se produce cuando la renta de una sociedad, integrada en su base imponible y posteriormente distribuida como dividendo, soporta el Impuesto sobre Sociedades en la primera sociedad (sociedad pagadora), que reparte el dividendo y en la sociedad que lo percibe, al incluirlo como renta o ingreso en su base imponible. Para evitar esta doble imposición se prevé para determinados sujetos una deducción genérica del 50% de la parte proporcional que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones, llegando en otros casos a ser del 100%.

Asimismo, cuando en la transmisión de una participación en el capital de otra sociedad residente se generen rentas positivas que deban tributar, la sociedad transmitente podrá practicar la correspondiente deducción para evitar la doble imposición interna, ya que la plusvalía producida incluirá los beneficios no distribuidos generados durante el período de tenencia de la participación, que ya habrán tributado en la sociedad participada, siempre y cuando se cumplan los requisitos de participación exigidos.

b) Deducción por doble imposición internacional

Esta deducción trata de evitar tanto la llamada doble imposición jurídica como la económica. La doble imposición jurídica se manifiesta cuando una renta de un sujeto pasivo se grava en dos estados diferentes. La doble imposición económica se produce cuando una misma renta se grava en dos sujetos pasivos diferentes, por dos estados distintos.

1. Deducción por impuestos soportados en el extranjero: doble imposición jurídica.

La legislación del Impuesto sobre Sociedades permite deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- El impuesto de carácter similar pagado en el extranjero.
- El impuesto que se debería pagar en España si los ingresos hubieran sido percibidos en este país.

2. Deducción por rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes en el extranjero: doble imposición jurídica

Las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes en el extranjero quedan exentas de tributación en España; para ello los establecimientos permanentes deberán obtener rentas sujetas y no exentas a un impuesto similar al Impuesto sobre Sociedades, no residir en paraísos fiscales y realizar actividades empresariales.

3. Deducción por dividendos, participaciones en beneficios y plusvalías: doble imposición económica

3.1. Método de imputación

Es posible la deducción, para la sociedad residente que percibe los dividendos, del impuesto efectivamente pagado por la sociedad no residente por la parte correspondiente a dichos dividendos. También tiene la consideración de impuesto efectivamente pagado el satisfecho por las sociedades participadas por la filial y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquéllas, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, es decir, se permite la deducción de impuestos satisfechos en el extranjero hasta el tercer nivel de filiales. Esta deducción tiene un límite conjunto con la descrita al principio de este apartado: la suma de ambas no podrá exceder del impuesto que correspondería pagar si estos rendimientos se hubieran obtenido en España.

3.2. Método de exención

En determinados casos, los dividendos y plusvalías de fuente extranjera quedan exentos del Impuesto sobre Sociedades. Es el llamado «método de exención» y es un método alternativo del anterior.

- c) Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, entre otras:
- Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica: 10% – 60%, dentro de estos porcentajes, el importe definitivo dependerá de diversos factores.
 - Deducción por actividades de exportación: 25%.
 - Deducción por actuaciones relacionadas con el Patrimonio Histórico español y mundial: 15%; producciones cinematográficas: 5% – 20%; edición de libros: 5%.
 - Deducción por inversiones en bienes de activo material destinadas a la protección del medio ambiente: 10%.
 - Deducción por gastos de formación profesional: 5% – 10%.
 - Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos: 6.000,00 euros por persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores minusválidos.
 - Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social: 10%.
 - Deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos vía satélite: 10%.

- Deducción por inversiones en sistemas de acceso para minusválidos a vehículos de transporte público: 10%.

Las deducciones descritas no pueden rebasar el límite sobre la cuota íntegra, que según los casos, establezca la legislación vigente, normalmente un 35% que puede llegar al 45%.

La Ley anual de Presupuestos Generales del Estado puede incluir otras deducciones incentivadoras de la inversión

V.2.11 Retenciones y pagos fraccionados

Determinados rendimientos obtenidos por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, están sujetos a una retención en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. El porcentaje de retención es, con carácter general, el 15%, aunque puede variar en función del tipo de rendimiento.

Además, en los primeros veinte días de los meses de abril, octubre y diciembre, las empresas deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al ejercicio que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados, del 18% de la cuota correspondiente al último ejercicio cerrado y cuyo plazo de declaración estuviese vencido en dichas fechas, minorada en las deducciones y bonificaciones aplicables y en las retenciones procedentes.

Alternativamente, existe la opción de realizar los pagos a cuenta sobre la parte de base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural. El porcentaje será el resultado de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen, es decir, un 25% para las sociedades que tributen al tipo general del 35%. Este método es obligatorio para las entidades cuyo volumen de operaciones hubiera superado 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2003.

Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados realizados se pueden deducir en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del año correspondiente y en el caso de que superen los impuestos finales a pagar, la entidad tiene derecho a solicitar la devolución de lo ingresado en exceso a lo largo del período impositivo.

V.2.12 Declaración consolidada

Cuando una sociedad residente en España ejerza el control sobre otra u otras sociedades también residentes, todo el grupo podrá tributar conjuntamente por el Impuesto sobre Sociedades, previa comunicación a la Administración Tributaria, y siempre que la sociedad dominante posea durante el pla-

zo exigido legalmente, de forma directa o indirecta, al menos el setenta y cinco por ciento del capital social de la sociedad o sociedades dependientes.

V.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

V.3.1 Introducción: aspectos básicos

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al igual que el Impuesto sobre Sociedades, se aplica en todo el territorio español sin perjuicio de los regímenes especiales por razón del territorio y de los Tratados y Convenios Internacionales.

El hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente.

Son contribuyentes por este Impuesto las personas físicas residentes de forma habitual en territorio español.

Se entiende por residencia habitual la permanencia durante más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país.

Al mismo tiempo se entiende que el sujeto pasivo tiene residencia habitual en España cuando aquí radique el núcleo principal de su negocio o de sus intereses económicos.

Se presume la residencia habitual, salvo prueba en contrario, cuando residan habitualmente en España el cónyuge y los hijos menores de edad.

No pierden la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal. Esta regla se aplica en el año en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos siguientes.

Los contribuyentes son gravados por la totalidad de las rentas que obtengan, con independencia del lugar en que se hubieran producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

El impuesto grava la capacidad económica del contribuyente, es decir, su renta disponible, que es el resultado de disminuir la renta en la cuantía que la legislación establece como mínimo personal y familiar.

Al igual que en el Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes deben incluir en su base imponible determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes en las que tengan una participación de al menos un 50% y siempre que se cumplan las circunstancias previstas en la Ley.

Las unidades familiares pueden optar por tributar conjuntamente o bien de forma separada cada uno de sus miembros.

V.3.2 Desgravaciones fiscales para el año 2003

- a) Deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual: 15% – 20% – 25%.
- b) Deducción por alquiler de vivienda habitual: 10% siempre que se cumplan determinadas condiciones.
- c) Deducciones en actividades económicas: a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas les son de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, excepto la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
- d) Deducciones por donativos: las donaciones efectuadas a determinadas entidades tienen derecho a la correspondiente deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- e) Ingresos obtenidos en Ceuta y Melilla: 50% de la parte de cuota que corresponda a dichas rentas.
- f) Deducción por actuaciones relacionadas con el Patrimonio Histórico español y mundial: 15%.

La base del cálculo de las deducciones descritas en los apartados d) y f) anteriores tienen como límite el 10% de la base liquidable.

- g) Deducción por doble imposición de dividendos: 40% con carácter general, aplicado sobre el importe íntegro percibido.
- h) Deducción por doble imposición internacional: si como consecuencia de un rendimiento percibido en el extranjero se ha ingresado allí un impuesto similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, es posible deducir del impuesto español el menor de los siguientes importes:
 - la cantidad efectiva pagada en el extranjero o
 - el resultado de la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen a la base imponible gravada en el extranjero.

V.3.3 Tarifa del impuesto para el ejercicio fiscal del año 2003

Existen dos escalas de gravamen, la general, aplicable en todo el territorio español, y la autonómica, aplicable, junto con la anterior, en cada Comunidad autónoma.

Para el año 2003 la suma de ambas escalas es la siguiente:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	4.000,00	15,00
4.000,00	600,00	9.800,00	24,00
13.800,00	2.952,00	12.000,00	28,00
25.800,00	6.312,00	19.200,00	37,00
45.000,00	13.416,00	en adelante	45,00

V.3.4 Retenciones

Los empresarios y profesionales que satisfagan rentas en el ejercicio de su actividad, las personas jurídicas y los no residentes que operen en España a través de establecimiento permanente, están obligados a retener e ingresar en el Tesoro en concepto de pago a cuenta, cuando abonen rendimientos del trabajo, del capital mobiliario o de actividades profesionales, las siguientes cantidades:

- Rendimientos del trabajo: en función de la cuantía y circunstancias varias.
- Rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias...: 15%.
- Rendimientos del capital mobiliario (dividendos, intereses...): 15%.
- Rendimientos de actividades profesionales: 15%, salvo en el ejercicio de inicio de la actividad y en los dos siguientes, 7%.
- Retribuciones a miembros de Órganos de Administración: 35%.
- Premios obtenidos como consecuencia de la participación en juegos, concursos, etcétera, salvo que no superen los 300,00 euros: 15%.
- Rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles: 15%.
- Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual o industrial, asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles: 15%.

Cuando alguno de los rendimientos mencionados no se abone en metálico, sino en especie, existirá igualmente obligación de efectuar un ingreso a cuenta.

Los no residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente deberán retener, básicamente, sobre los rendimientos del trabajo que satisfagan.

V.4 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo. Este impuesto responde a un esquema que distingue entre:

V.4.1 Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente

La base imponible del establecimiento permanente se determina con arreglo a las normas generales del Impuesto sobre Sociedades, con las siguientes particularidades:

- No son deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.
- Son deducibles los gastos de dirección y generales de administración en la parte que corresponda al establecimiento permanente, siempre que cumplan los requisitos de racionalidad y continuidad en su imputación y se reflejen en los estados contables y en la correspondiente memoria informativa.

La base imponible se grava comúnmente al tipo general del Impuesto sobre Sociedades, es decir, al 35%.

Los establecimientos permanentes están sometidos a las mismas obligaciones formales, registrales y contables que las entidades residentes en España.

La característica más notable de la utilización de un establecimiento permanente para operar en España es el hecho de que se pueden transferir beneficios al exterior, pero como ya hemos comentado, a las rentas transferidas se les aplica el tipo adicional del 15%, salvo que medie Convenio de Doble Imposición, con la excepción del Convenio suscrito con los Estados Unidos, o se trate de residentes en países miembros de la UE, sin que sea necesario acreditar el pago del Impuesto sobre Sociedades con carácter previo a la transferencia de rentas.

Existen normas especiales para determinar la base imponible del establecimiento permanente en los siguientes casos:

- a) Establecimientos con actividad esporádica: obras de construcción, instalación o montaje de duración superior a 6 meses, explotaciones de temporada o exploración de recursos naturales.

Se aplican las reglas de las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, quedando relevados de las obligaciones contables y registrales, no obstante, se deben conservar justificantes de los ingresos obtenidos y pagos realizados por este impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados. El tipo de gravamen es, en estos casos, el 25%.

Estos establecimientos pueden optar por tributar por el régimen general descrito para las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente, al tipo del 35%. Esta opción sólo será posible si el estableci-

miento dispone de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español.

b) Establecimientos con un ciclo empresarial incompleto

Están incluidos los que tienen un local de trabajo en España, pero que destinan los bienes producidos o los servicios realizados en el mismo para su uso. Como consecuencia de ello, no obtienen ingresos, sino simplemente reembolso de los gastos. En estos casos, es posible determinar la base imponible aplicando el porcentaje que determine el Ministerio de Hacienda a los gastos incurridos durante el ejercicio, y al resultado se le deberán adicionar los ingresos de carácter accesorio, tales como intereses o cánones, así como las ganancias o pérdidas patrimoniales. El tipo impositivo que se aplica a la base imponible así determinada es el 35%, es decir, el tipo general, sin que resulten aplicables las deducciones y bonificaciones reguladas en el régimen general del impuesto.

V.4.2 Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

La base imponible está constituida por los ingresos brutos obtenidos por el no residente, es decir, no es posible deducir gastos, salvo en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje y, en general, explotaciones económicas realizadas en España, en que se deducen los gastos de personal, los de aprovisionamiento de materiales y de suministros.

Tratándose de ganancias patrimoniales, la base imponible se determina por la diferencia entre el valor de transmisión del elemento que se trate y su valor de adquisición.

Cada rendimiento o ganancia patrimonial tributa separadamente.

En cuanto a los tipos de gravamen:

- Se establece un tipo general del 25%.
- 15% para dividendos, intereses y transmisión de participaciones en instituciones de inversión colectiva.
- Renta del trabajo obtenida en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada: 2%.
- 35% cuando se trate de ganancias patrimoniales.
- Rendimientos del trabajo obtenidos por no residentes que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero: 8%.
- Pensiones: en función de la correspondiente escala de gravamen.

- El 1,5% cuando se trate de operaciones de reaseguro.
- El 4% en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.

Por último, en los casos de transmisión de un inmueble situado en España por sujetos pasivos no residentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente vendrá obligado a retener e ingresar el 5% del precio acordado en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos. Si no se efectuara el ingreso de la retención, el inmueble transmitido quedaría afecto al pago del impuesto. Esta retención no será obligatoria cuando el transmitente sea una persona física, y a 31 de diciembre de 1996 el inmueble hubiera permanecido en su patrimonio más de 10 años sin haber sido objeto de mejoras.

En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes sin establecimiento permanente, o el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente, son responsables solidarios del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que hayan satisfecho.

V.4.3 Rentas exentas

Están exentas las siguientes rentas:

- a) Los intereses y las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro estado miembro de la UE.

Este régimen tan favorable no es aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones de acciones o participaciones sociales en los siguientes casos:

- a) Cuando el activo de dicha sociedad consista principalmente en bienes inmuebles sitos en territorio español.
- b) Cuando en el período de doce meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado en, al menos, el 25% del capital o patrimonio de dicha sociedad.
- b) Los rendimientos derivados de Deuda Pública obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España.
- c) Los rendimientos de las cuentas de no residentes que se satisfagan a no residentes, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente sito en España, por el Banco de España, Bancos, Cajas de Ahorro, etcétera.

- d) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.
- e) Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.
- f) Los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en España a sus sociedades matrices residentes en otros estados miembros de la UE, siempre que se cumplan las condiciones expresamente establecidas en la normativa vigente.
- g) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente, que sean residentes en un estado que tenga suscrito con España un convenio con cláusula de intercambio de información.

Las exenciones descritas, en las letras a), b) y g) en ningún caso son aplicables a rentas obtenidas a través de paraísos fiscales.

V.4.4 El representante fiscal

Los contribuyentes no residentes en territorio español están obligados, en determinados casos, a designar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración Tributaria.

En el caso de establecimientos permanentes, se consideran representantes de los mismos a quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes figuren facultados para contratar en nombre de los mismos.

El incumplimiento de esta obligación constituye una infracción sancionable.

V.4.5 Gravamen especial sobre bienes inmuebles

Las entidades no residentes que sean propietarias o posean en España bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos están sujetas a un gravamen especial que se devengará a 31 de diciembre de cada año y que deberá ser ingresado en el mes de enero siguiente.

El tipo del gravamen especial es, actualmente, el 3% y se aplica sobre el valor catastral de los bienes inmuebles. Este gravamen especial no es exigible a:

- a) Estados e instituciones públicas extranjeras y organismos internacionales.
- b) Entidades con derecho a la aplicación de convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, y siempre que las personas físicas que, en última instancia, posean el capital o patrimonio de la entidad, sean residentes en territorio español o tengan derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- c) Entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento de inmuebles.
- d) Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.
- e) Entidades sin ánimo de lucro, de carácter benéfico o cultural, reconocidas con arreglo a la legislación de un estado con el que España haya suscrito convenio con cláusula de intercambio de información, siempre que los inmuebles se utilicen en el ejercicio de actividades que constituyan su objeto.

V.4.6 Lugar y tiempo de la declaración

Con carácter general, dentro del mes siguiente a la fecha del devengo, que normalmente coincidirá con el vencimiento del pago, se debe presentar una declaración por cada renta individual obtenida ante la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria del domicilio fiscal del representante, salvo que se trate de rentas derivadas de transmisiones de bienes inmuebles, en cuyo caso se presentarán ante la Delegación del lugar en que estén situados dichos bienes.

La legislación permite, con carácter general, la presentación por el retenedor pagador de rentas a un no residente, de declaraciones trimestrales que comprendan todos los rendimientos devengados en el trimestre natural anterior.

V.4.7 Tratados y convenios internacionales

La tributación de las rentas obtenidas por personas o entidades no residentes en España puede resultar modificada por la aplicación de los tratados y convenios internacionales. Hay que tener en cuenta que las normas de los convenios tienen primacía sobre el derecho interno. Cuando la renta obtenida en España lo ha sido por un residente en un estado con convenio de doble im-

posición, es necesario consultar el texto del convenio para establecer el tratamiento fiscal adecuado.

RESUMEN DE CONVENIOS SOBRE LA DOBLE IMPOSICIÓN

PAÍS	(1)	(2)	(3)
	Dividendos (general)	Dividendos capital	(matriz-filial) retención Int.
	%	%	%
ALEMANIA	15	25	10
AUSTRIA	15	50	10
BÉLGICA	15	—	15
BRASIL	15	—	15
CANADÁ	15	—	15
DINAMARCA	15	—	15
FINLANDIA	15	25	10
FRANCIA	15	10	—
ITALIA	15	—	15
JAPÓN	15	25	10
NORUEGA	15	25	10
PAÍSES BAJOS	15	50	10
POLONIA	15	25	5
PORTUGAL	15	25	10
REINO UNIDO	15	10	10
RUMANÍA	15	25	10
SUECIA	15	50	10
SUIZA	15	25	10
EEUU	15	25	10

- (1) Límite máximo de impuestos a exigir en el estado del que proceden los dividendos que se transfieren.
- (2) Límite máximo de impuestos a exigir en el estado del que proceden los dividendos, según la participación en el capital de la filial, igual o superior al porcentaje de dominio matriz-filial indicado en el cuadro. En esta materia es importante tener en cuenta la incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, que establece, si se dan los requisitos exigidos, la no tributación de los dividendos repartidos por una filial a su sociedad matriz, ni la aplicación del sistema de retenciones (véase V.4.3).
- (3) Límite máximo de impuestos a exigir en el estado del que proceden los intereses transferidos. Por aplicación de la normativa interna, más favorable, los intereses de personas residentes en otros estados miembros de la Unión Europea están exentos de tributación (véase V.4.3).

V.5 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Este impuesto grava la propiedad de toda clase de bienes y la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles a una persona física a 31 de diciembre de cada año.

Los sujetos pasivos por obligación personal están obligados a presentar declaración por el impuesto cuando el valor de su patrimonio neto supere los 108.182,18 euros, o cuando el valor de sus bienes o derechos resulte superior a 601.012,10 euros.

En el caso de obligación real, personas físicas que no tengan su residencia habitual en España y sean titulares de bienes o derechos en España, deberán presentar declaración cualquiera que sea el valor de su patrimonio neto.

Están exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que se cumplan determinados requisitos exigidos por la Ley.

V.6 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Este impuesto grava la adquisición de bienes y derechos por herencia y por donación, así como la percepción de cantidades por los beneficiarios de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

Si las ganancias patrimoniales citadas son obtenidas por personas jurídicas, no estarán sujetas a este impuesto sino al Impuesto sobre Sociedades.

A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia del lugar en que se hallen situados los bienes o derechos adquiridos.

A los no residentes se les exige el impuesto por los bienes o derechos situados o que puedan ejercitarse en España.

En el caso de adquisición, por familiares cercanos, de una empresa individual, de determinadas participaciones en entidades o de vivienda habitual, existe una reducción en la base imponible del 95% del valor de dichos elementos.

V.7 IMPUESTOS LOCALES

Los impuestos locales o municipales que merecen una mención específica son los siguientes:

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

El hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles, por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie y por la de una concesión administrativa. Grava el valor de dicho inmueble y se devenga anualmente.

b) Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Grava el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística. Tiene carácter anual. Es un impuesto que no se devenga durante los dos primeros años de ejercicio de la actividad, tampoco es exigible a las personas físicas, ni a las entidades cuya cifra de negocio no supera 1.000.000,00 de euros.

c) Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos

Este impuesto grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto como consecuencia de su transmisión o de la constitución de cualquier derecho real de goce sobre dichos terrenos (usufructo, superficie...).

V.8 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo que recae sobre el consumo en general y que grava las siguientes operaciones: entregas de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones.

El tipo impositivo general es el 16%.

El tipo reducido del 7% se aplica a entregas de bienes o prestaciones de servicios concretas, algunos ejemplos son:

- Determinados artículos alimenticios, excepto bebidas alcohólicas y tabaco.
- Agua.
- Lentes graduadas y material médico.
- Vivienda en general.
- Asistencia sanitaria y dental.

El tipo superreducido del 4% se aplica, entre otros, a los siguientes productos:

- Pan, cereales, leche, queso, huevos.
- Medicamentos y otros productos farmacéuticos.
- Libros, periódicos y revistas.

V.9 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Grava las transmisiones «inter vivos» y onerosas de toda clase de bienes y derechos, la constitución de derechos reales, concesiones administrativas, et- cetera, así como las operaciones societarias: constitución de sociedades, ampliación y disminución del capital social, fusión, escisión, disolución de sociedades, aportaciones de socios para reponer pérdidas y, en determinados casos, traslado de domicilio social a España.

La transmisión de un inmueble resulta gravada al tipo del 6%, aplicado sobre el valor del bien transmitido; salvo que la Comunidad autónoma haya fijado un tipo propio, por ejemplo, Cataluña el 7%. La transmisión de bienes muebles está gravada al 4%.

Las operaciones societarias se gravan al tipo del 1%.

Es incompatible con el IVA, es decir, un mismo hecho no puede estar gravado por ambos tributos, en general, con ciertas excepciones.

Este mismo impuesto, en su modalidad de «actos jurídicos documentados», declara sujetos los documentos notariales, mercantiles y administrativos.

V.10 DERECHOS ARANCELARIOS

Los derechos arancelarios de tipo estándar se pagan generalmente cuando los bienes pasan la Aduana. Con muy pocas excepciones, los derechos son «ad valorem», es decir, se calculan sobre el valor CIF o un valor de factura similar.

Debido a la incorporación de España a la UE, con efectos prácticos desde el 1 de enero de 1986, se estableció un programa de disminución progresiva de los derechos arancelarios entre España y el resto de países comunitarios, que significó la eliminación de los mismos desde el 1 de enero de 1993. A partir de esta fecha ha desaparecido el concepto de importación para las transacciones entre países comunitarios, ya que la implantación de un mercado único europeo implica la eliminación de fronteras y de controles aduaneros. Lo que antes de 1993 eran importaciones, actualmente son «adquisiciones intracomunitarias de bienes», con lo que los bienes se gravan cuando quedan en poder del adquirente en el estado comunitario de destino.

V.11 RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL CANARIO

El archipiélago Canario posee un régimen fiscal especial que ha sido establecido con la finalidad de impulsar la actividad económica, la creación de

empleo y de ofrecer un foro de atracción a la iniciativa empresarial y a la inversión exterior.

El régimen fiscal se concreta en los siguientes puntos:

1. Medidas aplicables en todo el territorio Canario:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: exención del impuesto para las sociedades domiciliadas en Canarias (o establecimientos permanentes de empresas domiciliadas en España o de sociedades no residentes), que sean de nueva creación o que, ya constituidas aumenten su capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones. La exención se aplica a la constitución, ampliación de capital y a la adquisición de bienes de inversión situados en Canarias, durante un período de tres años desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital.

En la modalidad de «operaciones societarias», que corresponda a la parte de capital en la constitución de la sociedad o la ampliación que no se destine a inversiones, la exención será, durante el 2003, al 50%.

- Impuesto General Indirecto Canario: exención plena de este impuesto para los servicios de telecomunicaciones prestados en Canarias, así como para los bienes de inversión que adquieran/importen las sociedades citadas en el apartado anterior.
- Impuesto sobre Sociedades: se establece una bonificación del 50 % de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias.

Esta bonificación resulta asimismo aplicable a las empresas domiciliadas fuera del territorio Canario que actúen en él mediante establecimiento permanente.

También los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan las actividades descritas y cumplan los requisitos exigidos, junto con la necesidad de aplicar el régimen de estimación directa para determinar su base imponible, podrán acogerse a este beneficio.

En cuanto a la deducción por inversiones, se establece un régimen más favorable que el vigente en el resto de España.

Se crea una «reserva para inversiones» en Canarias, de forma que las sociedades tienen derecho a reducir de la base imponible, con ciertos límites, las cantidades que, en relación a sus establecimientos sitos en Canarias, destinen de sus beneficios a la «reserva para inversiones».

A determinados sectores industriales, construcción naval, automóvil, siderurgia y carbón, no les resulta de aplicación el régimen fiscal descrito.

2. Medidas aplicables a las entidades ZEC (Zona Especial Canaria):

Finalmente, la UE ha aceptado la creación de la Zona Especial Canaria. La vigencia de la ZEC tiene como límite el 31 de diciembre de 2008, prorrogable previa autorización de la Comisión Europea.

Se crea un área de baja tributación dentro del ámbito de la Unión Europea, que permite a las empresas, entre otras ventajas de carácter fiscal, aplicar tipos reducidos en su Impuesto sobre Sociedades, que oscilan, entre el 5% y el 1%.