A. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA

1. ¿CUÁLES SON LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA?

2. ¿QUIÉN PUEDE SER TITULAR DE INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA?

3. ¿QUÉ TIPO DE OPERACIONES SE CONSIDERAN INVERSIONES EXTRANJERAS?

4. EL TRÁMITE DE LA DECLARACIÓN POSTERIOR A LA INVERSIÓN.

4.1. ¿QUÉ INVERSIONES DEBEN DECLARARSE POSTERIORMENTE?
4.2. ¿QUIÉN ESTÁ OBLIGADO A DECLARAR?
4.3. ¿CÓMO, DÓNDE Y EN QUÉ PLAZO DEBE DECLARARSE?

5. PRESENTACIÓN IMPRESOS

6. DIRECCIONES DE INTERÉS

7. COBROS, PAGOS Y TRANSFERENCIAS ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES MEDIANTE ENTIDADES REGISTRADAS

7.1. CLÁUSULAS DE SALVAGUARDIA.
7.2. MEDIDAS EXCEPCIONALES.
7.3. SUSPENSIÓN DEL RÉGIMEN DE LIBERALIZACIÓN.
7.4. INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.
7.5. DIRECCIONES DE INTERÉS.

8. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES, SUCURSALES Y OFICINAS DE REPRESENTACIÓN

8.1. ¿CUÁLES SON LOS ASPECTOS FORMALES QUE DEBEN OBSERVARSE CON CARÁCTER PREVIO A SU CONSTITUCIÓN?
8.2. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES LIMITADAS NUEVA EMPRESA (SLNE)
8.3. LA SOCIEDAD ANÓNIMA EUROPEA
8.4. DIRECCIONES DE INTERÉS
8.5. APORTACIONES NO DINERARIAS
8.6. CAPITAL SOCIAL
8.7. TRÁMITES POSTERIORES A LA CONSTITUCIÓN
8.8. CUOTA MUNICIPAL
8.9. VÍAS PARA INVERTIR EN ESPAÑA
8.10. SUCURSAL FRENTE A FILIAL
8.11. LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO

B. FISCALIDAD DE NO RESIDENTES E INVERSIÓN EXTRANJERA EN ESPAÑA

1. INTRODUCCIÓN

2. LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

2.1. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.
2.2. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS O SOCIEDADES.

3. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

3.1. BASE IMPONIBLE, TIPO DE GRAVAMEN, DEDUCCIONES, PERÍODO IMPOSITIVO, DEVENGO E IMPOSICIÓN COMPLEMENTARIA.
3.2. RETENCIONES, INGRESOS A CUENTA Y PAGOS FRACCIONADOS.
3.3. DECLARACIÓN.

3.4. OTROS ELEMENTOS PERSONALES: REPRESENTANTE, RESPONSABLE SOLIDARIOS Y EL RETENEDOR.

4. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

4.1. BASE IMPONIBLE, TIPO DE GRAVAMEN, DEDUCCIONES

5. LA SOCIEDAD HOLDING ESPAÑOLA

5.1. ACCESO AL RÉGIMEN Y OBJETO SOCIAL DE LA ETVE
5.2. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LA ETVE PROVENIENTES DE LAS PARTICIPACIONES EN LAS ENTIDADES NO RESIDENTES
5.3. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DISTRIBUIDAS POR LA ETVE
5.4. TRATAMIENTO DE LAS PLUSVALÍAS OBTENIDAS POR LA TRANSMISIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN LA ETVE

6. PRÉSTAMOS ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS.

7. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

7.1. PAÍSES CON CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN CON ESPAÑA.

8. PARAÍSOS FISCALES

9. RÉGIMEN OPCIONAL PARA LOS CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA.

10. INVERSIONES EN INMUEBLES DE LOS NO RESIDENTES.

10.1. TRIBUTACIÓN DEL PROPIETARIO NO RESIDENTE DE UNA VIVIENDA DESTINADA A SU USO PROPIO.

10.1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.
10.1.2. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.
10.1.3. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.

11. RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

11.1. INCENTIVOS FISCALES EN EL REF.

11.1.1. LA RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS.
11.1.2. BONIFICACIÓN POR PRODUCCIÓN DE BIENES CORPORALES EN CANARIAS.
11.1.3. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN CANARIAS.

11.2. ZONA ESPECIAL CANARIA.

11.2.1. RÉGIMEN FISCAL.

12. RÉGIMEN FISCAL DEL PAÍS VASCO Y NAVARRA

12.1. PAÍS VASCO.

12.1.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

12.1.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

12.2. NAVARRA.

12.2.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.
12.2.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS .

13. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

13.1. DEVOLUCIONES A PERSONAS NO ESTABLECIDAS EN EL ÁMBITO ESPACIAL DEL IMPUESTO.

C. ASPECTOS LABORALES A TENER EN CUENTA PARA DAR DE ALTA UNA EMPRESA EN ESPAÑA POR INVERSOR EXTRANJERO

1. INTRODUCCIÓN

2. ASPECTOS LABORALES BÁSICOS DE LA LEY DE EXTRANJERÍA 4/2000

2.1. ENTRADA Y PERMANENCIA EN ESPAÑA.
2.2. ACCESO AL EMPLEO.
2.3. PERMISOS PARA TRABAJAR EN ESPAÑA.
2.4. DERECHOS Y LIBERTADES.
2.5. INFRACCIONES.

3. TRÁMITES LABORALES PARA LA APERTURA O REAPERTURA DE UN CENTRO DE TRABAJO

3.1. COMUNICACIÓN A LA AUTORIDAD LABORAL.
3.2. INSCRIPCIÓN DE LA EMPRESA EN LA SEGURIDAD SOCIAL.
3.3. AFILIACIÓN DE LOS TRABAJADORES A LA SS.
3.4. FORMALIZACIÓN DE LA PROTECCIÓN RESPECTO A LAS CONTINGENCIAS PROFESIONALES DEL PERSONAL A SU SERVICIO, ASÍ COMO LA PRESTACIÓN ECONÓMICA POR IT DERIVADA DE CONTINGENCIAS COMUNES.
3.5. ADQUISICIÓN Y LEGALIZACIÓN DE LOS LIBROS DE MATRÍCULA Y DE VISITA.
3.6. ENCUADRAMIENTO EN LA SS DE ADMINISTRADORES, ALTOS DIRECTIVOS Y SOCIOS TRABAJADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES CAPITALISTAS.

4. RETRIBUCIÓN DE LOS TRABAJADORES. SALARIO

4.1. SALARIO.
4.2. COMPOSICIÓN DEL SALARIO.
4.3. OBLIGACIONES DEL EMPRESARIO RESPECTO AL SALARIO.

5. EL CONTRATO DE TRABAJO. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN

5.1. INFORMACIÓN A LOS TRABAJADORES.
5.2. INFORMACIÓN A LOS REPRESENTANTES DE LOS TRABAJADORES.
5.3. PERÍODO DE PRUEBA.
5.4. COMUNICACIÓN AL INEM.
5.5. MODALIDADES DEL CONTRATO DE TRABAJO ATENDIENDO A SU DURACIÓN.

6. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN CON BONIFICACIONES PARA EL AÑO 2007

6.1. PROGRAMA DE FOMENTO DE EMPLEO PARA EL AÑO 2007

6.1.1. BONIFICACIONES A LA CONTRATACIÓN INDEFINIDA.
6.1.2. BONIFICACIONES A LA TRANSFORMACIÓN DE LA CONTRATACION TEMPORAL EN INDEFINIDA.
6.1.3. BONIFICACIONES APROBADAS COMO MEDIDA URGENTE ANTE LA CRISIS
6.1.4. BONIFICACIONES EN SUPUESTOS EXCEPCIONALES DE CONTRATACION TEMPORAL.
6.1.5. BONIFICACIONES PARA EL MANTENIMIENTO DEL EMPLEO INDEFINIDO.
6.1.6. BONIFICACIONES DE CUOTAS DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LOS TRABAJADORES EN PERÍODOS DE DESCANSO POR MATERNIDAD, ADOPCIÓN Y ACOGIMIENTO.
6.1.7. CONTRATO PARA EL FOMENTO DE LA CONTRATACIÓN INDEFINIDA.
6.1.8. BONIFICACIONES PARA LA CONTRATACION DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD POR LOS CENTROS ESPECIALES DE EMPLEO.
6.1.9. REDUCCIÓN DE CUOTAS PARA EL MANTENIMIENTO DEL EMPLEO

7. COTIZACIONES AL RÉGIMEN GENERAL. BASES Y TIPOS.

7.1. BASES DE COTIZACIÓN (BC).
7.2. DETERMINACIÓN DE LA BC MENSUAL.

8. LIQUIDACIÓN DE CUOTAS. PLAZO DE INGRESO

9. SEGURIDAD Y SALUD. PREVENCIÓN DE RIESGOS

10. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA O AUTÓNOMOS.

10.1. PERSONAS ENCUADRADAS.
10.2. BASES Y TIPOS DE COTIZACIÓN.
10.3. PRESTACIONES.

11. PRESTACIONES ECONÓMICAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL POR HIJO A CARGO A PARTIR DEL 1-1-2008

A) RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA

1. ¿CUÁLES SON LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LAS INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA?

La normativa básica referente a las inversiones extranjeras en territorio español tiene su fundamento en distintos textos legislativos:

1) Artículo 73 B del Tratado de la Unión Europea, según el cual quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capital entre Estados Miembros y entre Estados Miembros y terceros países y consecuentemente, también resultan prohibidas las restricciones a los pagos entre Estados Miembros y entre Estados Miembros y terceros países.

2) La Directiva 88/361/CEE de 24 de junio para la aplicación del Artículo 67 del Tratado de la Comunidad Económica Europea (TCEE).

3) La Ley 19/2003 de 4 de julio sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales que deroga en gran parte la Ley 40/1979 de 10 de diciembre sobre régimen jurídico de control de cambios.

4) Real Decreto 54/2005, de 21 de enero, por el que se modifican el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, aprobado por el Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, y otras normas de regulación del sistema bancario, financiero y asegurador.

5) El Real Decreto 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones exteriores, que sustituye el Real Decreto 671/1992 de 2 de julio sobre inversiones extranjeras en España y el Real Decreto 672/1992 de 2 de julio sobre inversiones españolas en el exterior.

6) La Ley 18/1992 de 1 de julio por la que se establecen determinadas normas en materia de inversiones extranjeras en España.

El régimen general de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior viene establecido en la Ley 19/2003 de 4 de julio que declara "libres cualesquiera actos, negocios, transacciones y operaciones entre residentes y no residentes que supongan o de cuyo cumplimiento puedan derivarse cobros y pagos exteriores, así como las transferencias de o al exterior y las variaciones en cuentas o posiciones financieras deudoras o acreedoras frente al exterior sin más limitaciones que las dispuestas en esta ley y en la legislación sectorial específica.

De forma más concreta se hallan reguladas por el Real Decreto 664/1999, de 23 de abril, sobre inversiones exteriores, posteriormente desarrollado por la OM (Orden Ministerial) de 28 de mayo de 2001, del Ministerio de Economía, mediante la cual se determinan los procedimientos aplicables para las declaraciones de inversiones exteriores y su liquidación, así como los procedimientos para la presentación de memorias anuales y expedientes de autorización.

En este sentido, el citado Real Decreto establece:

1. Libertad de movimiento de capitales de las inversiones extranjeras en España. Con carácter general las inversiones exteriores se hallan totalmente liberalizadas (Libertad también proclamada por la Directiva comunitaria 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio, y Tratado de la Unión Europea). Ello supone que los procedimientos de autorización y verificación previa para proceder a realizar tales inversiones en España desaparecen, quedando su régimen jurídico caracterizado por la ausencia de controles administrativos de carácter previo salvo algunas excepciones.

2. Declaración “ex-post” de operaciones. Únicamente es exigible, con carácter general, a los efectos administrativos, económicos y estadísticos, el trámite de la declaración al Registro de Inversiones del Ministerio de Economía y Hacienda de las inversiones con posterioridad a su efectiva realización.

3. Excepciones al principio de libertad de movimiento de capitales. Son tres las excepciones en materia de inversiones que van a requerir declaración previa o autorización:

a) Inversiones procedentes de paraísos fiscales: (Engloba los territorios o países previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio) Será necesario efectuar la declaración con carácter previo a la inversión, al Registro de Inversiones Extranjeras, y una vez declarada se procederá a realizarla sin deber esperar notificación alguna por parte de la Administración. Ello, sin perjuicio, de la declaración posterior a su efectiva realización.

Sin embargo, la citada declaración previa de inversiones por titulares residentes en paraísos fiscales, no será necesaria cuando se trate de:

- Inversiones en valores negociables emitidos u ofertados públicamente ya sean negociados en un mercado secundario, oficial o no (ver artículo 31 de la Ley 24/1988 de 28 de julio del Mercado de Valores), así como las participaciones en fondos de inversión inscritos en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- En el supuesto en que la participación extranjera no supere el 50% del capital de la sociedad española destinataria de la inversión, ni con anterioridad a la inversión efectuada ni como consecuencia de la misma.
- En el supuesto de una inversión extranjera que sea consecuencia de una transmisión lucrativa "intervivos " o "mortis causa".

b) Posibilidad de suspensión motivada del régimen de liberalización: control previo de las inversiones: Necesidad de autorización administrativa previa del Consejo de Ministros.

b.1) Acuerdo motivado, con carácter general o especial, de suspensión del régimen de liberalización, por parte del Consejo de Ministros respecto a inversiones que por su naturaleza, forma o condiciones de realización, afecten o puedan afectar a: actividades relacionadas, aunque en modo ocasional, con el ejercicio del poder público, al orden público, seguridad y salud públicas. Suspendido el régimen de liberalización, el inversor afectado deberá solicitar autorización administrativa previa.

b.2) Suspensión del régimen de liberalización de inversiones extranjeras en España en actividades directamente relacionadas con la defensa nacional. Necesidad de autorización previa del Consejo de Ministros.

El procedimiento de suspensión del régimen de liberalización y el de autorización en supuestos de suspensión, se hallan desarrollados en los artículos 10 y 11 del Real Decreto 664/1999. Destacar con respecto a las solicitudes de autorización, que opera el silencio administrativo positivo en defecto de resolución expresa en plazo.

c) Inversiones directas o indirectas que realicen en España los estados no miembros de la Unión Europea por la adquisición de inmuebles destinados a sus Representaciones Diplomáticas o Consulares (Disp. Adic. 3ª Real Decreto 664/1999). Existe la necesidad de autorización previa del Consejo de Ministros, excepto en aquellos supuestos en que se haya establecido la reciprocidad por Acuerdo Internacional.

Las disposiciones del Real Decreto se aplican sin perjuicio de los regímenes especiales que afecten a las inversiones extranjeras en España establecidas en legislaciones sectoriales específicas y, en particular las siguientes: 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 y actividades relacionadas con la Defensa Nacional.

A estos efectos la Ley 18/1992 de 1 de julio por la que se establecen determinadas normas en materia de Inversiones Extranjeras en España establece en su Artículo Único que "constituyen sectores con regulación específica en materia de derecho de establecimiento los siguientes:

- Juego
- Actividades directamente relacionadas con la defensa nacional.
- Televisión.
- Radio.
- Transporte Aéreo.

Esto no obstante, esta excepción no resulta aplicable a los residentes en un Estado Miembro de la CEE salvo por lo que se refiere a las actividades de producción o comercio de armas o relativas a materias de defensa nacional.

2. ¿QUIÉN PUEDE SER titular DE INVERSIONES EXTRANJERAS EN ESPAÑA?

1. El criterio para atender a la "extranjería" o no de la inversión es el de residencia según lo dispuesto en el Artículo 2º del RD 664/1999:

a) Las personas físicas no residentes en España: españoles o extranjeros domiciliados en el extranjero o que tengan su residencia principal fuera del Estado Español. Ello con independencia de la ubicación en España o en el exterior de su patrimonio.
b) Las personas jurídicas domiciliadas en el extranjero y las entidades públicas de soberanía extranjera.

La regulación respecto a la acreditación de la condición de no residente y residente en España, así como el cambio de domicilio referenciado más adelante se hallan

contenidos en el artículo 2 de la Ley 19/2003 de 4 de julio que establece la siguiente clasificación:

A) Residentes:

a) Las personas físicas que residan habitualmente en España, salvo lo dispuesto en el párrafo b) correspondiente al epígrafe de "no residentes".
b) Los diplomáticos españoles acreditados en el extranjero y el personal español que preste servicios en embajadas y consulados españoles o en Organizaciones Internacionales en el extranjero.
c) Las personas jurídicas con domicilio social en España.
d) Las sucursales y los establecimientos permanentes en territorio español de personas físicas o jurídicas residentes en el extranjero.
e) Otras que se determinen reglamentariamente en casos análogos.

B) No Residentes:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio extranjero, salvo lo dispuesto en el párrafo b) correspondiente al epígrafe de "Residentes".
b) Los diplomáticos extranjeros acreditados ante el Gobierno español y el personal extranjero que preste servicios en embajadas y consulados extranjeros o en Organizaciones Internacionales en España.
c) Las personas jurídicas con domicilio social en el extranjero.
d) Las sucursales y los establecimientos permanentes en el extranjero de personas físicas o jurídicas residentes en España.
e) Otras que reglamentariamente se determinen.

2. Respecto al cambio de domicilio social de personas jurídicas o traslado de residencia de personas físicas, cabe establecer que, en su caso, determinarán el cambio en la calificación de una inversión como española en el exterior o extranjera en España. El cambio de domicilio social y traslado de residencia se halla contemplado en el artículo 12 del Real Decreto 664/1999, puede comportar que una persona física o jurídica no residente pase a ser residente y viceversa, por lo que las inversiones que tuviese en España adquieren o pierden la condición de extranjeras en España.

Dicha condición deberá declararse al Registro de Inversiones del Ministerio de Economía en el plazo máximo de seis meses desde que se formalizó la nueva residencia, por parte del titular o a través de la entidad depositaria de la inversión.

La Dirección General de Comercio e Inversiones podrá requerir a los titulares de inversiones y a los que hayan intervenido en operaciones de inversión, que aporten la información (datos, antecedentes, informes…) que se determine necesaria para proceder a verificar el cumplimiento de las condiciones y requisitos que establece la OM de 28 de mayo de 2001.

3. ¿QUÉ TIPO DE OPERACIONES SE CONSIDERAN INVERSIONES EXTRANJERAS?

Conforme al artículo 3 del RD 664/1999, las inversiones extranjeras pueden canalizarse mediante las siguientes operaciones, quedando sometidas, según el caso, a la obligación de comunicación o de autorización previa las siguientes:

1. Participación en sociedades españolas. Esta modalidad comprende tanto la constitución de sociedad, como la suscripción y adquisición total o parcial de sus acciones o asunción, en su caso, de participaciones sociales. Se incluyen también: la adquisición de valores como pueden ser los 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, y cualquier negocio jurídico en virtud del cual se adquieran derechos políticos.

2. Constitución y ampliación de la dotación de sucursales.

3. La suscripción y adquisición de valores negociables representativos de empréstitos emitidos por residentes.(En el supuesto de valores no negociables, su tratamiento no es de inversión extranjera sino de financiación exterior por lo que será necesaria la solicitud previa del NOF -Número de Operación Financiera-).

4. La participación en fondos de inversión, inscritos en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV).

5. La adquisición por no residentes de bienes inmuebles sitos en España cuyo importe supere los 3.005.060 euros, o cuando la inversión proceda de paraísos fiscales, con independencia de su importe.

6. 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 los 3.005.060,52 euros o cuando, con independencia de su importe, proceda de paraísos fiscales

Las inversiones extranjeras no incluidas en la anterior relación (como por ejemplo los préstamos participativos) están totalmente liberalizadas, sin que sea necesaria ninguna comunicación al respecto. Ello sin perjuicio de la normativa sectorial que pudiera serles de aplicación y de lo dispuesto en las normas relativas a control de cambios que de dichas inversiones se deriven.

4. EL TRÁMITE DE LA DECLARACIÓN POSTERIOR A LA INVERSIÓN

4.1. ¿Qué inversiones deben declararse posteriormente?

Deben declararse todas las inversiones extranjeras tras su realización al Registro de Inversiones del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. En este sentido se incluyen tanto las inversiones que requieren declaración previa, como las que no la requieren, que son la mayoría.

4.2. ¿Quién está obligado a declarar?

a) Regla general: La inversión será declarada por el titular de la inversión extranjera. Además, si la operación es intervenida por un fedatario público español éste, deberá remitir al Registro de Inversiones información sobre dicha operación. En este supuesto se tomará como fecha de realización de la inversión, la de formalización ante éste. Además deberá remitir a la Dirección General de Comercio e Inversiones (DGCI), por escrito, en los meses de enero y julio de cada año, una relación de las operaciones que haya intervenido durante el semestre precedente respecto a las cuales no se haya interesado del fedatario público la presentación de la declaración (artículo 17.4 OM 28-5-2001).

b) Regla especial:

1º Si se trata de valores negociables están obligadas a declarar las empresas de servicios de inversión o entidades de crédito que de conformidad con la Ley 24/1988 del Mercado de Valores tengan como actividades propias el depósito o la administración de valores.

2º En los supuestos en que se trate de valores no negociables (distintos de las participaciones en fondos de inversión españoles), pero que las partes hayan depositado o registrado tales valores voluntariamente, la obligación de declaración de la inversión correrá a cargo de la entidad depositaria o administradora de los mismos. En este supuesto se tomará como fecha de la realización de la inversión, la del depósito o registro, salvo excepciones en las que mediare intervención.

Tratándose de acciones nominativas, el sujeto obligado a declarar será la sociedad española objeto de inversión, una vez tenga conocimiento de la transmisión a través de la inscripción correspondiente en el libro-registro (conforme al artículo 56 de la Ley de Sociedades Anónimas).En este supuesto se tomará como fecha la de la inscripción de los accionistas en el citado libro-registro.

3º En el supuesto de inversión mediante la suscripción de participaciones en fondos de inversión inscritos en la CNMV, ésta será declarada por la sociedad gestora del fondo de inversión objeto de la misma.

4.3. ¿Cómo, dónde y en qué plazo debe declararse?

La declaración deberá efectuarse, conforme a lo dispuesto por la OM de 28-5-2001, mediante los modelos impresos normalizados aprobados mediante Resolución de 21 de febrero de 2002, de la Dirección General de Comercio e Inversiones, que entró en vigor el pasado 1 de mayo de 2002, por la que se aprueban los modelos impresos de declaración de inversiones exteriores cuando el obligado a declara es el inversor o la empresa con participación extranjera y que sustituye y deroga la Resolución de 30 de mayo de 2001, dictada por dicha Dirección General.

Los modelos que se adjuntan mediante Anexo I a la citada Resolución de 21 de febrero, junto con las correspondientes instrucciones para su cumplimentación, son los siguientes:

Modelo A1 "Declaración de inversión extranjera en valores negociables. Resumen mensual o anual."

Modelo A2 "Declaración de inversión extranjera en valores negociables. Relación de operaciones mensuales o depósitos anuales".

Modelo DP1 "Declaración previa de inversión extranjera procedente de paraísos fiscales en sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión".

Modelo DP2 "Declaración previa de inversión extranjera procedente de paraísos fiscales en bienes inmuebles".

Modelo D-1A: “Declaración de inversión extranjera en Sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión”. Un modelo por cada inversión en relación a un mismo titular, sociedad española o sucursal objeto de la inversión y tipo de operación. Dará lugar a nueva declaración al Registro de Inversiones aquellas inversiones efectuadas sin aportación o aportación no dineraria o con pago en el exterior.

Modelo D-1B: "Declaración de liquidación total o parcial de la inversión extranjera en Sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión". Un modelo por cada operación de liquidación referente a varios documentos de declaración de inversión en una misma empresa española.

Modelo D-2A: ”Declaración de inversión extranjera en bienes inmuebles”.

Modelo D-2B:"Declaración de liquidación de inversión extranjera en bienes inmuebles". (Modelo D-2A).

Modelo D-4: “Memoria anual relativa al desarrollo de la inversión en sociedades españolas con participación extranjera en su capital y sucursales”.

La rectificación de errores en los datos declarados mediante los citados modelos se efectuará a través de los mismos modelos en función de la operación de inversión de que se trate y de conformidad con las normas de desarrollo de la Orden.

Cualquier otro tipo de modificación respecto a los datos que no conlleve rectificación de datos y no comporte la obligación de nueva declaración (Ej: modificaciones en porcentajes de participación extranjera que no supongan operaciones de inversión extranjeras), deberá comunicarse en el plazo de tres meses, desde que tuvo lugar la modificación, mediante escrito dirigido a la Dirección General de Comercio e Inversiones al que se acompañará la correspondiente documentación acreditativa.

Los modelos impresos de declaración de operaciones de inversión en sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión, que deberá efectuarse como hemos visto con el modelo D-1A ante el Registro de Inversiones en el plazo de un mes a partir de la fecha de realización de la inversión, constan de tres ejemplares:

1. El primero, para la Dirección General de Comercio e Inversiones.
2. El segundo, para el obligado a declarar / fedatario público.
3. El tercero, para el titular de la inversión.

Asimismo, respecto a la adquisición de derechos de suscripción, obligaciones convertibles en acciones y otros valores análogos que den derecho a la participación en

el capital de sociedades españolas cuya declaración deberá efectuarse en el plazo de un mes a contar desde que se produce la adquisición.

En las mismas condiciones se declarará la adquisición efectiva de las acciones o participaciones sociales derivadas del ejercicio de los derechos comprendidos en dichos instrumentos. Dicha declaración dará lugar a una liquidación mediante el reseñado modelo D-1B. En este sentido, la regulación de la declaración de liquidación total o parcial de operaciones de inversión se halla contenida en el artículo 18 de la OM de 28 de mayo de 2001.

Dicho Registro devolverá debidamente diligenciados los ejemplares 2 y 3 al fedatario público como prueba de su correspondiente registro y al titular de la inversión o al designado a efectos de notificaciones, en el propio impreso, como prueba de que la inversión ha sido debidamente declarada o liquidada (es documento necesario al momento de la liquidación de la inversión, aunque en supuestos de pérdida el Registro procederá a emitir certificación acreditativa de la inversión).

Junto a los modelos impresos en que se procede a la declaración de realización de la inversión, el titular no residente deberá aportar, con carácter general, la siguiente documentación (artículo 16.1 OM 28-5-2001):

- Documento acreditativo de su condición de no residente.
- Haber cumplido con los requisitos exigidos por la legislación sectorial específica (artículo 1.2 RD 664/1999).
- Autorización pertinente en supuestos de suspensión del régimen de liberalización (artículos 10, 11 y Disp. Adic. Tercera del RD 664/1999).
- Documento acreditativo de haber efectuado, en su caso, documentación previa.
- Memoria explicativa que recoja las principales características de la inversión realizada en supuestos relativos a "otras formas de inversión". Dicha memoria también se acompañará en estos supuestos respecto al modelo impreso de declaración de liquidación, en que además el titular de la inversión deberá hacer constar el número/s que del ejemplar/es del impreso/s de declaración que se correspondan con la inversión/es que se liquide/n.

En el supuesto de inversiones extranjeras procedentes de paraísos fiscales, los modelos impresos de declaración previa serán los DP-1 y DP-2. En estos supuestos no es exigible acompañar la documentación al modelo impreso de declaración. Los modelos DP-1 y DP-2 constarán de 2 ejemplares:

1. El primero para la Dirección General de Comercio e Inversiones.
2. El segundo para el titular de la inversión proyectada.

La declaración previa de inversiones extranjeras tendrá una validez de seis meses a contar desde su presentación, plazo en el que de no producirse efectivamente la inversión, deberá presentarse nueva declaración. Por lo que se refiere a la declaración de operaciones de inversión en bienes inmuebles (punto 5) y cumplimentación del impreso de declaración, se establece, independientemente de la obligación de declaración previa de dicha operación, su declaración a través del ya referenciado modelo D-2A que asimismo consta de tres ejemplares, que se corresponden a los ya vistos en relación con

el modelo D-1A, determinándose el segundo de ellos para el fedatario público. El plazo de presentación de la misma, es también de un mes.

Excepciones.- En estos supuestos se establecen excepciones en aquellos casos en que el titular de la inversión extranjera entrega cantidades a cuenta, ya sea directamente a un promotor o aun cesionario residente, para la adquisición de edificios en construcción, no procediendo la cumplimentación del modelo D-2A hasta que se otorgue documento público o privado de la adquisición. Asimismo en supuestos relativos a realización de obras nuevas y ampliación de éstas, reformas y mejoras sobre inmuebles objeto de inversión y que sean inscribibles en el Registro de la Propiedad correspondiente, cuya declaración deberá realizarse mediante el modelo D-2A en el plazo de los tres meses siguientes a su finalización aunque con anterioridad se hubiere formalizado la operación ante fedatario público, en cuyo caso, el plazo se reduce al mes posterior a la fecha de formalización.

Finalmente, respecto a la declaración y liquidación de inversiones en valores negociables, la Resolución de 31 de mayo de 2001, de la Dirección General de Comercio e Inversiones, por la que se dictan instrucciones para la presentación por los intermediarios financieros de las declaraciones de inversiones en valores negociables cotizados en mercados españoles y de inversiones españolas en valores negociables cotizados en mercados extranjeros, desarrolla los procedimientos de declaración recogidos en la OM de 28-5-2001. En este sentido, y con relación a las inversiones extranjeras en España, las declaraciones que deberán presentarse ante la Subdirección General de Inversiones Exteriores, se realizarán mediante los modelos:

Modelo A1: "Declaración de inversión extranjera en valores negociables: Resumen mensual o anual". A éste deberá adjuntarse el soporte magnético con el detalle de la información en supuestos de más de diez operaciones.

Modelo A1 "sin actividad": Declaración de inexistencia de operaciones mensuales.

Modelo A2: ”Declaración de inversión extranjera en valores negociables. Relación de operaciones mensuales o depósitos anuales”.

Con independencia a la declaración, están obligados a presentar las MEMORIAS ANUALES relativas al desarrollo de la inversión mediante el reseñado modelo D-4:

1. La sucursales en España de empresas no residentes, cualquiera que sea su cifra de capital o fondos propios.

2. Las sociedades españolas que sean dominantes de un grupo de empresas, de conformidad a la definición contenida en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, sobre normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, cuando la participación de no residentes en su capital sea igual o superior al 50 por 100 o cuando la participación de un inversor no residente en su capital social o en el total de los derechos de voto sea igual o superior al 10 por 100. (En la memoria deberán hacerse constar los datos de dicha sociedad dominante con anterioridad y posteriormente a la consolidación de las empresas del grupo).

3. Las sociedades españolas cuyo capital o fondos propios sean superiores a 3.005.060,52 euros en los supuestos señalados en el punto 2, teniendo en consideración que en el caso de sociedades españolas que cotizan en Bolsa., sólo se computará como participación de no residentes, a los efectos de alcanzar el porcentaje del 50 por 100, las participaciones de inversores no residentes que superen individualmente el 5 por 100 de su capital social.

No obstante lo anterior, dicha memoria podrá requerirse por la Dirección General de Comercio e Inversiones, pese a no requerir los requisitos expuestos, en supuestos de sociedades españolas que tengan participación extranjera en su capital (Artículo 31.4 OM de 28-5-2001). El plazo para la presentación ante la Dirección General de Comercio e Inversiones de este modelo, que se acompañará de fotocopia del Impuesto de Sociedades o de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente a los datos recogidos en la declaración, es de nueve meses a partir del cierre del ejercicio social y referida a dicho ejercicio. Dicho modelo consta de dos ejemplares:

1. Para la Dirección General de Comercio e Inversiones.
2. Para la sociedad declarante.

5. PRESENTACIÓN IMPRESOS

La declaración de las inversiones extranjeras en España, así como las españolas en el exterior y la presentación de las Memorias anuales, que no se realicen en valores negociables, se presentarán mediante los reseñados impresos aprobados por la Resolución de 21 de febrero de 2002. Estos modelos que son gratuitos pueden encontrarse en la página web del Ministerio de Economía http://www.mineco.es (normativa / Resolución de 21 de febrero de 2002) y en http://www.comercio.es pueden adquirirse en el Registro General del Ministerio de Economía y en las Direcciones Regionales de Economía. La presentación deberá realizarse a en el Registro General del Ministerio de Economía, con efectos estadísticos y económicos, o en cualquier otra de las entidades que recoge el Real Decreto 772/1999 de 7 de mayo en su artículo 2:

- Cualquier órgano administrativo perteneciente a la Administración General de Estado o de los Organismos públicos vinculados o dependientes de aquella.
- Oficinas de correos.
- Representaciones diplomáticas y consulares de España en el extranjero.
- Cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.
- Registros de las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- Registros de las entidades de la Administración Local siempre que hayan suscrito los convenios correspondientes.

Por lo que se refiere a los valores negociables, los impresos son los vistos anteriormente que se hallan contenidos en la Resolución de 31 de mayo de 2001, de la Dirección General de Comercio e Inversiones, por la que se dictan instrucciones para la presentación por los intermediarios financieros de las declaraciones de inversiones extranjeras en valores negociables cotizados en mercados españoles y de inversiones españolas en valores negociables cotizados en mercados extranjeros.

Como novedad podemos destacar que la Subdirección General de Inversiones Exteriores ha desarrollado AFORIX

(http://www.comercio.mityc.es/comercio/bienvenido/Administracion+Electronica/Descarga+de+programas+de+ayuda/pagAyudaFormulariosInversionesExteriores.htm) como programa de ayuda para la cumplimentación de los diferentes modelos de declaración de inversiones, que deben presentarse ante el Registro de Inversiones del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en los casos y plazos establecidos por la legislación vigente. AFORIX facilita la tarea de cumplimentación, sirviendo, en su estado actual, para la generación a través de medios informáticos de dichas declaraciones.

A través de AFORIX, usted podrá guardar la información contenida en las declaraciones que cumplimente, pudiendo confeccionar plantillas con aquellos datos que se repitan en varias declaraciones, y podrá corregir fácilmente los errores detectados a la vez que el programa realiza validaciones básicas para una correcta cumplimentación.

AFORIX genera el documento imprimiendo sobre papel A-4 estándar, tanto en impresoras láser como de inyección, emitiendo las copias necesarias para su entrega a la Administración y para el declarante.

En este momento, AFORIX solamente permite la impresión de los documentos. Los documentos imprimidos deben ser entregados en las oficinas de registro, por los cauces y medios establecidos por la legislación vigente.

Se encuentra en fase de desarrollo el módulo de presentación telemática que permitirá la comunicación por internet, mediante el empleo de certificados electrónicos, como los emitidos por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

6. DIRECCIONES DE INTERÉS

Ministerio de Economía y Hacienda: Registro de Inversiones extranjeras
Paseo de la Castellana, 162
28046 MADRID
Telf. 91 583.74.00 / 91 583.51.00
http://www.mineco.es

Subdirección General de Inversiones Exteriores Dirección General de Comercio e Inversiones Ministerio de Economía
Paseo de la Castellana, 162
28046 MADRID
Tel: 91.349.36.16 Fax: 91.349.35.62
SGIEX@MCX.ES

Delegación central de Economía y Hacienda en Barcelona
Plaza Doctor Letamendi, 13
08007 BARCELONA
Telf. 93 291.12.93

Delegación central de Economía y Hacienda en Madrid
C/. Guzmán el Bueno, 139
28003 MADRID
Telf. (91) 582.67.67

7. COBROS, PAGOS Y TRANSFERENCIAS ENTRE RESIDENTES Y NO RESIDENTES MEDIANTE ENTIDADES REGISTRADAS

Como ya se ha comentado anteriormente, en principio son libres cualesquiera actos, negocios, transacciones y operaciones entre residentes y no residentes que supongan o de cuyo cumplimiento puedan derivarse cobros y pagos exteriores así como las transferencias de o al exterior y las variaciones en cuentas o posiciones financieras deudoras o acreedoras frente al exterior según el apartado 2º del Artículo 1º de la Ley 19/2003.

Ahora bien, tales actos, negocios, transacciones y operaciones deberán ser declarados por los sujetos obligados en la forma y plazos que se determinen en un futuro reglamentariamente.

Las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión y otros intermediarios financieros que intervengan en la realización de las operaciones de cobro y/o pago por cuenta de sus clientes, vendrán obligados a remitir al Ministerio de Economía y al Banco de España la información correspondiente a las transacciones de sus clientes.

7.1. Cláusulas de salvaguardia

Únicamente estarán prohibidos o limitados aquellos movimientos de capitales y sus correspondientes operaciones de cobro y pago en los términos que señalan las normas comunitarias respecto de terceros países en relación con los cuales el Consejo de la Unión Europea haya adoptado medidas de salvaguardia o respecto de un Estado; un territorio o centro extraterritorial o grupo de Estados en aplicación de medidas adoptadas por organismos Internacionales distintos de la Comunidad Europea de los que España sea miembro.

7.2. Medidas excepcionales

En algunos casos pueden adoptarse medidas excepcionales siempre de conformidad con la normativa comunitaria consistentes en la prohibición o limitación de movimientos de capitales respecto de terceros países.

7.3. Suspensión del régimen de liberalización

El régimen de libertad establecido por la Ley 19/2003 puede suspenderse por el Gobierno cuando se trate de actos, negocios, transacciones u operaciones que por su naturaleza forma o condiciones de realización puedan afectar a actividades relacionadas con el ejercicio del poder público, la defensa nacional u orden público, seguridad o salud públicas.

7.4. Infracciones y sanciones administrativas

Las infracciones se califican en leves, graves y muy graves según la importancia de la norma infringida. Las sanciones que prevé la Ley 19/2003 van desde las más graves que puede consistir en una sanción de multa que ascienda hasta el tanto del contenido económico de la operación sin que pueda ser inferior a 30.000,- euros y amonestación pública o privadas hasta las más leves que pueden consistir en multa de un cuarto del

contenido económico de la operación sin ser inferior a 3.000 euros y amonestación privada.

7.5. Direcciones de interés

Dirección General de Comercio e Inversiones
Pº de la Castellana, 162
28071 MADRID
Telf: 91 583 55 9194

Dirección General del Tesoro y Política Financiera
Pº del Prado, 6
28014 MADRID
Telf: 91 2099500

Ministerio de Economía y Hacienda: Registro de Inversiones extranjeras
Paseo de la Castellana, 162
28046 MADRID
Telf. 91 583.74.00 / 91 583.51.00
http://www.mineco.es

Banco de España
C/ Alcalá, 50
28014 MADRID
Telf: 91 338.50.00

Información Tributaria Básica 901.33.55.33

8. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES, SUCURSALES Y OFICINAS DE REPRESENTACIÓN

8.1. ¿Cuáles son los aspectos formales que deben observarse con carácter previo a su constitución?

Al igual que para la constitución a nivel nacional será preciso, en el supuesto de constitución de sociedades, sucursales y oficinas de representación mediante sociedades mercantiles concretamente: Sociedad Anónima y Sociedad Limitada el siguiente procedimiento:

1. Solicitud de Certificación negativa de la denominación social, acreditativa de que no se halla inscrita otra entidad con la misma denominación, salvo en el supuesto de sucursales y oficinas de representación que la denominación social se corresponderá con el nombre de la empresa matriz con la pertinente indicación: “Sucursal en España” u “Oficina de Representación en España”. Es importante tener presente que la citada certificación tiene un plazo de caducidad de 2 meses, por cuanto si no se constituye la sociedad en dicho plazo, deberá solicitarse nueva certificación y deberán esperarse como mínimo 15 días. No obstante, la denominación solicitada queda reservada durante 15 meses. El importe aproximado que deberá satisfacerse por la certificación es de 16 euros.

Se solicitarán 3 nombres por orden de preferencia, mediante simple instancia al Registro Mercantil Central- Sección de denominaciones- con sede en Madrid (Príncipe de Vergara, 94, 28006 MADRID. Telf: 91 563.12.52 / http://www.rmc.es). La solicitud puede efectuarse directamente en la sede del Registro, por correo ordinario contra reembolso o por correo electrónico rellenando el formulario correspondiente. En dicha instancia deberán hacerse constar las tres denominaciones solicitadas, el nombre y la identificación del solicitante y la forma social que adoptará la sociedad.

2. Definición de cuestiones estatutarias. Elaboración de estatutos que deben regir la sociedad.

3. Apertura de cuenta bancaria a nombre de la sociedad, sucursal u oficina de representación, transferencia de importes y Certificación bancaria acreditativa de la transferencia y de su procedencia. Debe acreditarse, por tanto, la no residencia y el origen de los fondos que se realizará respecto a cuantías superiores a 6.010,12 euros mediante el modelo B-1 de importación ya referenciado. El titular de la cuenta deberá acreditar documentalmente en un plazo de 15 días, desde su apertura, la condición de no residente y la continuidad de tal condición cada 2 años (la entidad registrada puede llegar a bloquear los fondos en el supuesto de que no se acredite el mantenimiento de la condición de no residente transcurridos 3 meses desde que ésta lo solicite). Asimismo, si el titular pierde la condición de no residencia debe proceder a comunicarlo a la entidad registrada a los efectos de que sea modificada la condición de la cuenta y pase a ser titular residente. Para efectuar movimientos en las cuentas en euros o en divisas de no residentes por persona distinta a su titular es necesaria autorización mediante escritura pública de poder ante fedatario público.

4. Poder notarial. Deberá apoderarse a una persona para que ésta pueda constituir la sociedad, sucursal u oficina de representación en nombre del inversor/a extranjero/a. El poder deberá otorgarlo bien, un notario o cónsul español, bien un notario extranjero, en cuyo caso será exigible la aportación de la Apostilla de la Haya (Convenio de la Haya BOE 229 de 25 de septiembre de 1978) o la legalización del mismo por parte de cónsul español.

5. Otorgamiento de Escritura Pública. Deberán comparecer y firmar todos los socios fundadores y se acompañará la siguiente documentación:

- Constitución de sociedades por persona jurídica: la establecida en los puntos 1 a 4 y:

a) Certificado del Registro Mercantil de procedencia donde conste de un lado, que la compañía principal se halla debidamente constituida y, de otro, que los cargos del órgano de administración se hallan vigentes.
b) Si hubiera más de un accionista, sería necesario un documento emitido por el Registro Mercantil correspondiente, indicando los datos registrales de las entidades que serán accionistas de la Sociedad.

- Constitución de sucursal u oficina de representación: la establecida en los puntos 1 a 4 y, asimismo:

a) Escritura de constitución de la compañía principal o sociedad matriz, y estatutos sociales de la misma.

b) Certificado del órgano de administración de la casa matriz mediante el que se acuerda establecer una sucursal en España. Junto al certificado, deberán acompañarse los correspondientes poderes para constituir y se hará constar el nombramiento de un director general y los poderes que se le otorguen para el desempeño de sus funciones.
c) Certificado del Registro Mercantil de procedencia que determine que casa matriz se halla debidamente constituida y que los cargo de del órgano de administración se hallan vigentes.

8.2. Constitución de Sociedades Limitadas Nueva Empresa (SLNE).

En la actualidad existe la posibilidad de constituir una SLNE de conformidad con la Ley 7/2003 de 1 de abril de la SLNE por la que se modifica la Ley 2/1995 de 23 de marzo de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

El procedimiento para una SLNE es más ágil:

1º Obtención del Documento Único Electrónico (DUE) que puede obtenerse en la Ventanillas únicas de las Cámaras de Comercio y que incluye todos los datos referentes a la nueva empresa.

2º Inscripción de la denominación social que constará del nombre y los dos apellidos de uno de los socios fundadores seguido de un código alfanumérico y la indicación "Sociedad Limitada Nueva Empresa" o "SLNE" y expedición del Certificado del Registro Mercantil Central.

3º Depósito del capital social en una entidad bancaria y obtención del certificado de depósito por un importe entre 3.012 y 120.202 euros.

4º Solicitud en la Agencia Tributaria de un Código Fiscal Provisional para la liquidación de Impuestos y la posterior inscripción en el Registro Mercantil.

5º Escritura Pública ante Notario.

6º Inscripción Seguridad Social.

7º Obtención del CIF definitivo.

8.3. La Sociedad Anónima Europea

EN noviembre de 2005 entró en vigor la Ley 19/2005, de 14 de noviembre, sobre la sociedad anónima europea domiciliada en España. Se trata de una nueva forma societaria que se orienta principalmente hacia las grandes corporaciones y que se regulará en un nuevo capítulo del texto refundido de la vigente Ley de Sociedades Anónimas. Sólo quedará pendiente la aprobación de una ley que regule la forma de participación de los trabajadores en esta sociedad europea ya que hasta que ello no se determine, no se podrá registrar una sociedad europea. A grandes rasgos, las características de este tipo de sociedad, son las siguientes:

- La sociedad anónima europea (“SAE”) domiciliada en España deberá tener su administración central en España y si deja de tenerla debe regularizar su situación en el

plazo de un año, bien volviendo a implantar su administración central en España, bien trasladando su domicilio social al Estado miembro en el que tenga su administración central, o, en última instancia, disolviéndose. En el caso de que acuerde su traslado a otro Estado miembro de la Unión Europea, los accionistas que voten en contra del acuerdo de cambio de domicilio podrán separarse de la sociedad. Además, los acreedores cuyo crédito haya nacido antes de la fecha de publicación del proyecto de traslado del domicilio social a otro Estado miembro, tendrán derecho de oposición.

- Para constituirla, los trámites serán más complejos que los necesarios para constituir una sociedad anónima ordinaria, ya que además de los documentos y trámites habituales, se deberá depositar en el Registro Mercantil un proyecto de constitución. Si además, se trata de constituir una SAE holding, los trámites son todavía más largos ya que el proyecto de constitución de esta sociedad se deberá publicar en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y el Registro nombrará un experto o expertos que informen sobre el proyecto de constitución.

- Si la SAE se constituye como resultado de una fusión de una sociedad anónima europea en otro Estado miembro, el gobierno a propuesta del Ministro de Justicia o de la Comunidad Autónoma donde la sociedad anónima tenga su domicilio social, podrá oponerse por razones de interés público a que una sociedad española participe en esta operación. En este supuesto también deberá nombrarse por el Registro un experto o expertos que han de informar sobre el proyecto de fusión.

Los accionistas de las sociedades españolas que voten en contra del acuerdo de fusión que implique la constitución de una SAE domiciliada en otro estado miembro podrán separarse de la sociedad. El gobierno, a propuesta del Ministro de Justicia, de la autoridad de vigilancia o de la Comunidad Autónoma donde la sociedad anónima tenga su domicilio social, se podrán oponer también por razones de interés público.

- Cuando la SAE se constituya mediante la transformación de una sociedad anónima española, sus administradores redactarán un proyecto de transformación y un informe en el que se explicarán y justificarán los aspectos jurídicos y económicos de la transformación, y una vez más serán necesarios uno o más expertos independientes, designados por el registrador mercantil, que certificarán, antes de que se convoque la junta general que ha de aprobar el proyecto de transformación y los estatutos de la sociedad anónima europea, que esa sociedad dispone de activos netos suficientes, al menos, para la cobertura del capital y de las reservas de la SAE.

- En cuanto a la administración de la sociedad, se permite elegir entre el “sistema monista” y el “sistema dual” de “dirección” y “Consejo de control” que se aplica en algunos países europeos. Si se elige el sistema monista, la sociedad seguirá lo establecido para los administradores de las sociedades anónimas. En el caso de que se opte por un sistema de administración dual, existirá una dirección y un Consejo de control.

La gestión corresponderá a la dirección y podrá confiarse, conforme dispongan los estatutos, a un solo director, a varios directores que actúen solidaria o conjuntamente o a un consejo de dirección. Cuando la gestión se confíe conjuntamente a más de dos personas, éstas constituirán el consejo de dirección. La representación de la sociedad frente a los miembros de la dirección corresponde al Consejo de control.

El Consejo de control podrá acordar que determinadas operaciones de la dirección se sometan a su autorización previa. La falta de autorización previa no será oponible a terceros, salvo que la sociedad pruebe que el tercero actuó en fraude o con mala fe.

- En cuanto al plazo de convocatoria de la junta general de la SAE deberá ser convocada por lo menos un mes antes de la fecha fijada para su celebración.

Por último, queremos destacar que el legislador ha aprovechado las disposiciones adicionales y finales de la ley de la SAE domiciliada en España para introducir importantísimas modificaciones en la Ley de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada y que comentaremos ampliamente en el próximo número de Apuntes de Actualidad. Entre estas modificaciones destacan las siguientes:

- A partir de ahora, la junta general ordinaria de una sociedad anónima será válida aunque haya sido convocada o se celebre fuera de plazo.

- La convocatoria de la junta se hará por lo menos un mes antes de la fecha fijada para su celebración.

- Los accionistas que representen, al menos, el cinco por ciento (5%) del capital social, podrán solicitar que se publique un complemento a la convocatoria de una junta general de accionistas incluyendo uno o más puntos en el orden del día.

- Si los estatutos prevén la posibilidad de asistencia a la junta por medios telemáticos, que garanticen debidamente la identidad del sujeto, en la convocatoria se describirán los plazos y modos de ejercicio de los derechos de los accionistas previstos por los administradores para un ordenado desarrollo de la junta.

- El cargo de administrador de sociedad anónima no podrá exceder de seis años.

- El acuerdo de reducción del capital social deberá ser publicado en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en un periódico de gran circulación.

- Se regulan las fusiones simplificadas de sociedades íntegramente participadas de forma directa o indirecta, sin incluir referencia alguna al tipo y al procedimiento de canje, sin aumento del capital de la absorbente ni informes de administradores y de expertos sobre el proyecto de fusión.

- Los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte la disolución responderán de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución.

8.4. Direcciones de interés

Colegio Notarial de Madrid
C/ Ruíz de Alarcón, 3 - 3ª Plta.
28014 MADRID
Telf.: 91 521.04.09
http://www.cnotarial-madrid.com

Colegio Notarial de Barcelona
Calle Notariat, 4
08001 BARCELONA
Telf.: 93 317.48.00
http://www.colnotcat.es

8.5. Aportaciones no dinerarias

Las inversiones extranjeras que se efectúen mediante aportación no dineraria deberán valorarse a los efectos, conforme a los criterios y en la forma que la legislación mercantil española tiene previstos para las aportaciones no dinerarias. A tales efectos el artículo 36 de la Ley de Sociedades Anónimas establece que. "sólo podrán ser objeto de aportación los bienes o derechos patrimoniales susceptibles de valoración económica" .Asimismo, determina que las aportaciones se entienden realizadas a título de propiedad, salvo que se establezca otra cosa. Son distintas las clases de aportación no dineraria: con carácter general las de muebles, inmuebles, ramas de actividad, propiedad industrial, propiedad intelectual, etc…

Concretamente, las aportaciones no dinerarias se hallan recogidas en el artículo 38 de la referida Ley del que se desprende la previsión legal de que pueda efectuarse la constitución de una Sociedad Anónima mediante este tipo de aportaciones. En los mismos términos puede realizarse una ampliación del capital social. No obstante, para ello, deberá procederse a realizar un informe pericial respecto a los bienes que serán objeto de aportación.

Será necesario, por tanto, sea cual sea la naturaleza del bien, que se elabore un informe pericial por parte de uno o varios expertos independientes designados por el Registrador Mercantil conforme al procedimiento que reglamentariamente se disponga.

Dicho informe deberá contener además de la descripción de cada una de las aportaciones no dinerarias, junto con sus datos registrales, en su caso, los criterios de valoración adoptados, con la indicación de si los valores a que éstos conducen corresponden al número y al valor nominal. Informe que deberá acompañar como anexo a la escritura de constitución y deberá depositarse una copia una copia autenticada en el Registro Mercantil al presentarse dicha escritura a inscripción. El referido informe no será preceptivo en el supuesto del Sociedades de Responsabilidad Limitada.

8.6. Capital Social

El capital social mínimo exigido para la constitución de una Sociedad de Responsabilidad Limitada es de 3.005,06 euros capital que deberá estar totalmente suscrito e íntegramente desembolsado. Para el supuesto de constitución de una Sociedad Anónima, el capital social no podrá ser inferior a 60.101,21 euros capital que deberá estar totalmente suscrito y desembolsado, al menos en una cuarta parte, el valor de cada una de las acciones. La cifra del capital social será expresada en euros. En el caso de la SLNE el capital mínimo es de 3.012 euros.

8.7. Trámites posteriores a la constitución

1. Liquidación del impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en concepto de operaciones societarias. El impuesto tiene por objeto gravar la constitución de sociedades al tipo del 1% sobre el capital social, que en el caso de oficinas de representación el capital sobre el que procederá efectuar la correspondiente liquidación será el que la casa matriz destine a dicha oficina. Debe tenerse en cuenta que se trata de un impuesto que está cedido a las Comunidades Autónomas y, por tanto, se liquidará en aquélla en que se ubique el domicilio social.

La liquidación se efectuará mediante el Modelo 600, que deberá ser debidamente cumplimentado con los datos de la empresa, la identificación de la operación, del documento acreditativo de la misma (en este caso OSC) y del presentador del documento. Una vez cumplimentado el documento, deberá liquidarse en metálico o cheque bancario que en caso de ser su importe superior a 300,50 euros deberá estar conformado por la entidad bancaria correspondiente. Finalmente será presentado en ventanilla junto con la siguiente documentación:

- Original de la escritura de constitución que será devuelta con el correspondiente sello de presentación y acreditación del pago del impuesto.
- Copia de la escritura de constitución que quedará en poder de la Administración junto con el original del impreso de liquidación, a los efectos de comprobar, en el plazo general de prescripción (4 años) que ésta ha sido correctamente realizada.

NOTA IMPORTANTE: La correspondiente liquidación deberá efectuarse en el plazo máximo de 30 días hábiles a contar desde la fecha de otorgamiento de la escritura. De no efectuarse en los 30 días señalados se entenderá presentada fuera de plazo y serán de aplicación los correspondientes recargos, intereses, etc…

Direcciones de interés

En Barcelona: Generalitat de Catalunya
Fontanella, 6-8
08010 BARCELONA
Telf. 93 567.12.00

En Madrid: Consejería -Dirección General de Tributos- de Economía y Hacienda
Plaza Chamberí, 8
28010 MADRID
Telf. 91 580.33.55

2. Solicitud del CIF (Código de Identificación fiscal de la sociedad). La solicitud del CIF se realizará ante la Agencia Tributaria mediante el modelo 036 y 037 debidamente cumplimentado y firmado por el representante al que se acompañará de la escritura de constitución, una copia de la misma y de la fotocopia del DNI del solicitante, socio o administrador y del documento que acredite tal condición.

Éste se otorgará en el mismo momento y tendrá la consideración de provisional hasta que se retire la tarjeta de identificación definitiva, pasados 6 meses. El plazo de solicitud es de 30 días desde el otorgamiento de la constitución. Inicio de actividad preceptivo para alta IAE.

3. Inscripción en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad, sucursal u oficina de representación. Para la realización de este trámite es requisito haber realizado la liquidación correspondiente, copia de la cual se acompañará a la escritura original que deberá depositarse en el citado Registro a los efectos de su inscripción, quedando en poder del presentador un resguardo con el número de entrada en el mismo, se acompañará también fotocopia de la tarjeta identificativa. El plazo que tiene el Registrador para calificar es, en principio de 15 días, aunque en la práctica suele demorarse.

Al momento del depósito de la escritura pública en el Registro Mercantil deberán satisfacerse los honorarios por la publicación del documento en el Boletín Oficial del Registro Mercantil (BORME) que para el supuesto de constitución de sociedades es de aproximadamente 60,10 euros. Inscrita la escritura en el Registro Mercantil, será necesario abonar los honorarios de inscripción devengados para proceder a la retirada de la misma.

En el supuesto de sucursales el Registrador Mercantil debe comprobar que la sociedad extranjera se halla debidamente constituida conforme a su ordenamiento jurídico. Es por ello, que se presentarán debidamente legalizados los documentos siguientes: escritura de la sociedad, estatutos vigentes, sus administradores y el de creación de la sucursal. Posteriormente el Registrador remitirá, una vez inscrita la sucursal, los datos al Registro Mercantil Central para su publicación en el BORME.

Direcciones de interés

Registro Mercantil de Barcelona
Gran Vía de les Corts Catalanes, 184
08004 BARCELONA
Telf. 93 332.00.04
http://www.registromercantilbcn.es

Registro Mercantil de Madrid
Paseo de la Castellana, 44
28046 Madrid
Telf. 91 576.12.00
http://www.registradores.org

4. Declaración de alta censal. Con anterioridad al inicio de la actividad y una vez inscrita en el Registro Mercantil, toda persona jurídica debe proceder a solicitar el alta y CIF definitivo, ante la Agencia Tributaria, en el censo de etiquetas fiscales identificativas (que son posteriormente enviadas vía correo), la opción de IVA a la que va a acogerse y la situación tributaria. Se realizará mediante el modelo 036 en que el deberán figurar los siguientes datos: datos generales, domicilio fiscal, obligaciones tributarias, epígrafe del IAE y NIF. Dicha solicitud se acompañará de la escritura de constitución debidamente inscrita y de una copia de la misma.

En el supuesto de constitución de oficinas de representación ha de nombrarse ante la Hacienda Pública española un representante, sea persona física o jurídica, español o extranjero siempre y cuando resida en España. En este caso la documentación que deberá aportarse para la obtención de la tarjeta de identificación fiscal definitiva es la

siguiente: presentación del modelo 036 debidamente cumplimentado, fotocopia del DNI ó tarjeta identificativa del representante, poderes otorgados a favor del representante en España (si se hubieran otorgado fuera deberá acompañarse copia legalizada en la que figure la Apostilla de la Haya junto con la traducción correspondiente, oficial o a través de la Embajada o Consulado español). Para los trámites de los puntos 3 y 4, son direcciones de interés las que se indican más adelante respecto a la Delegación Central de Economía y Hacienda en Madrid, la Delegación de Economía y Hacienda en Barcelona y, en su caso, las de las delegaciones correspondientes en función del domicilio social de la sociedad.

5. Tramitación del alta en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE). Deberá determinarse el epígrafe legalmente previsto que más se adecue a la actividad que se pretende desarrollar. Se trata, asimismo de un impuesto local, que por tanto, está cedido a las distintas localidades de las Comunidades Autónomas y sus cuotas, municipal, provincial o nacional, estarán en función del territorio en que se pretenda desarrollar la actividad, al igual que la posible aplicación bonificaciones, y otros índices como el de situación, de superficie, población etc…

Deberá aportarse la siguiente documentación: Impreso modelo, que será distinto si la cuota es municipal, provincial o nacional, en el que deberán constar todos los datos, DNI y NIF del administrador o gerente autorizado para ello, copia del CIF y de la escritura de constitución de la sociedad. Posteriormente deberá procederse a la liquidación de dicho impuesto.

El alta debe producirse dentro de los 10 días hábiles anteriores al inicio de la actividad. Si no se presenta en dicho termino se entenderá presentado fuera de plazo y se aplicarán los recargos e intereses correspondientes.

Los modelos impresos que deberán formalizarse y presentarse debidamente cumplimentados son:

- Modelo 845, en el supuesto de cuota municipal no cedida al ayuntamiento del municipio en que quiera efectuarse el alta y, por tanto, gestionado por Hacienda.
- Modelo 846, en el supuesto de cuota provincial o nacional. Éste deberá acompañarse de la correspondiente carta de pago: Modelo 850 para la cuota provincial y Modelo 851 para la cuota nacional.
- Impuesto cedido al correspondiente ayuntamiento: en el caso de que el impuesto se halle cedido al correspondiente ayuntamiento o diputación del municipio de que se trate éste tendrá su propio modelo.

A nivel municipal, de conformidad a las ordenanzas de cada municipio en particular, podrán solicitarse bonificaciones por inicio de actividad sobre la cuota del impuesto. No en el supuesto de cuota provincial o nacional.

Direcciones de interés

En Barcelona:

Cuota municipal (Barcelona)
Instituto Municipal de Hacienda

Avinguda Litoral del Mar, 34
08005 BARCELONA
Telf. 010 (Información Ayuntamiento)

Cuota municipal (Otros municipios)
Diputación de Barcelona
Calle Mejía Lequerica, 1
28028 BARCELONA
Telf. 93 402.26.89

En el supuesto de que el municipio haya delegado la gestión tributaria. Resto municipios: en el municipio al que pertenezca su domicilio fiscal. Cuota nacional y provincial.

Delegación de Economía y Hacienda
Plaza Doctor Letamendi, 13
08007 BARCELONA
Telf. 901.33.55.33 (Inf. Gral)

En Madrid:

Cuota nacional y cuota provincial Delegación central de Economía y Hacienda en Madrid
C/. Guzmán El Bueno, 139
28003 MADRID
Telf. 91.582.67.67.86

La cuota municipal se tramitará en los correspondientes Ayuntamientos de las poblaciones que tengan transferido dicho impuesto o en las delegaciones de la agencia tributaria correspondientes con el domicilio fiscal. En ambos casos, será conveniente consultar directamente a las delegaciones de Madrid y Barcelona para conocer si está o no transferido el impuesto y dónde debe tramitarse.

6. Inscripción de la empresa, ante la Tesorería de la Seguridad Social, en el Sistema de la Seguridad Social cuya validez se extenderá a la existencia de la misma. A la empresa se le asigna el denominado "Código de cuenta de cotización".

8.8. Cuota municipal

Se tramitará en los correspondientes Ayuntamientos de las poblaciones que tengan transferido dicho impuesto o en las delegaciones de la agencia tributaria correspondientes con el domicilio fiscal. En ambos casos, será conveniente consultar directamente a las delegaciones de Madrid y Barcelona para conocer si está o no transferido el impuesto y dónde debe tramitarse.

8.9. Vías para invertir en España

Se pueden vehicular a través de:

Oficina de representación. Una empresa extranjera puede abrir una oficina de representación en España. Hay que tener en cuenta que estas oficinas no pueden ejercer actividades económicas, si no que se limitan a realizar estudios de mercado y suelen ser el paso previo de muchas empresas para tomar la decisión de instalarse definitivamente.

Al no ejercer ninguna actividad económica, no exigen ningún trámite específico.

Sucursales. También cabe que la sociedad extranjera cree una sucursal en España. La sucursal es un establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía para el desarrollo de las actividades de la sociedad matriz o extranjera.

La creación de una sucursal exige una serie de trámites, si bien, al no tener personalidad jurídica propia (la tiene la sociedad matriz), no tiene que seguir los mismos trámites que si se constituyese una nueva sociedad según las normas Españolas.

Entre los trámites a realizar destacan los siguientes:

1. Los Órganos de Administración de la sociedad matriz deberán adoptar un acuerdo mediante el cual aprueban la creación de la sucursal. Este acuerdo y los estatutos de la Sociedad deben ser traducidos por traductor jurado y presentados posteriormente en el Registro Mercantil en España.

2. El Consulado Español del pais extranjero de residencia de la sociedad, deberá certificar que la sociedad matriz está constituida conforme a las leyes de su pais (debidamente legalizado o apostillado.)

3. Debe ingresarse en cualquier Banco el capital social acordado por la sociedad matriz (no existe mínimo)

4. Debe firmarse la escritura pública de constitución ante Notario.

5. Debe solicitarse el CIF (Código de Identificación Fiscal) en la delegación de Hacienda del domicilio social, adjuntando, entre otra documentación, la escritura de constitución vista anteriormente y el DNI o NIE del representante o apoderado de la sociedad en España.

6. Debe liquidarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (se pagará el 1% del capital de la sociedad indicado). Este impuesto se liquida en la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma donde tenga el domicilio la sociedad. En determinados supuestos, si este impuesto ya se pagó en el pais de origen, puede estar exento.

7. Por último, la sucursal debe inscribirse en el Registro Mercantil que corresponda al domicilio social dentro del mes siguiente al otorgamiento de la escritura.

Una vez constituida está obligada la sociedad matriz extranjera, a depositar en el Registro Mercantil en el que se encuentre la sucursal sus cuentas anuales.

El Régimen fiscal de la sucursal dependerá de lo Dispuesto en los Convenios de Doble Imposición aplicables al caso concreto, y, en su defecto, tributarán por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la totalidad de las rentas que obtengan en España.

Filiales. Además de las dos opciones anteriores, cabe también la creación de una filial. De esta forma se constituye una sociedad nueva, con personalidad jurídica propia e independiente de la sociedad matriz. Aunque las filiales sean sociedades constituidas con capital extranjero, se consideran como "residentes" a todos los efectos.

Por ello, los trámites de constitución de una filial son similares a los de constitución de una nueva empresa española, con algunas diferencias que vemos a continuación:

1. Los Órganos de Administración de la sociedad matriz deberán adoptar un acuerdo mediante el cual aprueban la creación de la filial. Este acuerdo y los estatutos de la Sociedad deben ser traducidos por traductor jurado y presentados posteriormente en el Registro Mercantil en España.

2. El Consulado Español del pais de residencia de la sociedad, deberá certificar que la sociedad matriz está constituida conforme a las leyes de su pais (debidamente legalizado o apostillado.)

3. Debe solicitarse certificado de denominación social en el Registro Mercantil Central para darle nombre a la nueva sociedad a crear y que este no coincida con otras ya registradas en España.

4. Debe ingresarse en cualquier Banco el capital social acordado por la sociedad matriz (3006 euros si se constituye una Sociedad Limitada.)

5. Deben elaborarse los estatutos de la sociedad y firmarse la escritura pública de constitución ante Notario.

6. Debe solicitarse el CIF provisional (Código de Identificación Fiscal) en la delegación de Hacienda del domicilio social, adjuntando, entre otra documentación, la escritura de constitución, y el DNI o NIE del representante o apoderado en España.

7. Debe liquidarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (se pagará el 1% del capital de la sociedad indicado anteriormente). Este impuesto se liquida en la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma donde tenga el domicilio la sociedad.

8. Por último, la sucursal se inscribe en el Registro Mercantil que corresponda al domicilio social dentro de los dos meses siguientes al otorgamiento de la escritura.

9. Además, deberá declararse la constitución de la filial en el Registro de Inversiones Extranjeras, dependiente del Ministerio de Economía

10. Se solicitará el CIF definitivo.

Una vez constituida podrá comenzar sus operaciones, estando obligada, la filial (no la sociedad matriz), a depositar en el Registro Mercantil sus cuentas anuales.

El Régimen fiscal de la sucursal dependerá de lo dispuesto en los Convenios de Doble Imposición aplicables al caso concreto, y, en su defecto, tributarán por el Impuesto sobre Sociedades. En todo caso, hay que tener en cuenta que al margen de algunas diferencias entre las sucursales y filiales que se desprenden de lo antes descrito, existen otras de índole fiscal y contables, si bien en todo caso hay que tener en cuenta los posibles convenios firmados entre España y el pais de origen de la sociedad matriz.

Por último recordar que estas modalidades se trata de algunos ejemplos para operar en España. Existen otras como la firma de acuerdos de distribución y de cooperación con empresas españolas (uniones temporales de empresas, agrupaciones de interés económico), las operaciones a través de agentes o comisionistas, franquicias, etc.

8.10. Sucursal frente a filial

Desde el punto de vista legal, las diferencias más importantes entre una sucursal y una filial son las siguientes:

- Capital mínimo: Una S.A. debe tener un capital mínimo de 60.102 euros, 3.006 euros una S.L., 60.102 euros la sociedad en comandita por acciones, mientras que la sociedad regular colectiva no requiere un capital mínimo. Una sucursal no requiere ninguna asignación mínima.
- La filial es una persona jurídica independiente, mientras que la sucursal no tiene personalidad jurídica propia, sino que es la misma persona jurídica que su casa matriz.
- La responsabilidad de los accionistas de una filial constituida como sociedad anónima (o S.L.) respecto de las deudas de la filial está limitada al importe de sus aportaciones de capital, (salvo las excepciones).
- En el caso de una sucursal, no existe límite a la responsabilidad de la casa matriz.

Desde el punto de vista fiscal, tanto la sucursal como la filial tributan, en términos generales, por el Impuesto sobre Sociedades al 30% de su beneficio neto; sin embargo, existen determinados aspectos a tener en cuenta, entre los que destacan los siguientes:

- La repatriación de los beneficios de una sucursal o el reparto de dividendos de una filial a su sociedad matriz no perteneciente a la UE y que no resida en un país con el cual exista un convenio para evitar la doble imposición, se grava en España a un tipo del 18%; si la casa o sociedad matriz es residente en la UE, la repatriación / reparto está normalmente exento de tributación. Si la sociedad / casa matriz es residente en un país no perteneciente a la UE con el cual España tenga suscrito un convenio, los dividendos tributarían al tipo reducido del convenio y la repatriación de los beneficios de la sucursal no tributaría en España, de acuerdo con la mayoría de los convenios.
- Participación en los gastos generales de la matriz. En la práctica, suele ser más fácil que estos gastos imputados (en su caso) se consideren deducibles en el caso de una sucursal, que en el de una filial.
- Los intereses de los préstamos concedidos por una casa matriz extranjera a su sucursal española no son, en principio, deducibles fiscalmente para la sucursal. En cambio, los intereses de préstamos concedidos por los accionistas de una

filial normalmente son deducibles para la filial, siempre que la transacción sea valorada a precios de mercado y se cumplan ciertos requisitos.

8.11. Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario

Tras un largo proceso legislativo, el pasado 27 de octubre se ha publicado la Ley 11/2009. En dicha norma se desarrolla el régimen legal y tributario de las "Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario" (en acrónimo, SOCIMI).

La Ley reguladora establece el marco jurídico de dichas sociedades, configurándose como un nuevo instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario y de forma particular al de alquiler de vivienda.

Las SOCIMI son sociedades cuya actividad principal consiste en la inversión, de forma directa o indirecta, en activos inmobiliarios de naturaleza urbana para su alquiler, pudiendo incluir tanto viviendas, como locales comerciales, residencias, hoteles, garajes, oficinas y otros similares. La norma establece una serie de requisitos de índole mercantil, inversión y financieros. Uno de los ejes del régimen radica en establecer una política de distribución de dividendos.

La clave de la regulación se basa en el régimen fiscal con unos efectos económicos muy similares a la figura de los REITS (Real Estate Investment Trusts) que gozan de popularidad entre los inversores de otros países y cuya característica principal se basa en suprimir la doble tributación sociedad/socio, junto con un tipo de imposición favorable en su conjunto, si bien en el caso de España se ha optado por someter a tributación las rentas en sede de la sociedad y dejar exenta la distribución del dividendo en sede del socio persona física. Esta fórmula de inversión ha tenido un notable éxito en otros países (especialmente en Estados Unidos, Francia, Alemania, Holanda y Reino Unido), contribuyendo de forma muy notable a la expansión y consolidación del mercado inmobiliario, constituyéndose este tipo de vehículos como una herramienta efectiva de gestión del patrimonio inmobiliario.

El objeto consistirá en la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para arrendamiento, bien directamente o a través de otras entidades que, a su vez, cumplan con determinados requisitos. Las SOCIMI podrán desarrollar otras actividades accesorias, siempre que en tal caso las rentas procedentes de dichas actividades accesorias no superen en su conjunto más del 20% de los ingresos totales de la sociedad en cada periodo impositivo. En todo caso, las SOCIMI podrán desarrollar las siguientes actividades:

- Adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para arrendar. Dicha actividad incluye la rehabilitación de edificaciones en los términos previstos en la normativa del IVA.
- Participar en otras SOCIMI y otras entidades (REITS) no residentes que tengan el mismo objeto social y un régimen similar establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria de distribución de beneficios. Nótese que la norma se refiere a una política "similar" y no idéntica, lo que introduce un cierto grado de interpretación respecto de dicho requisito.

- Ostentar una participación en otras SOCIMI no cotizadas o entidades no residentes asimismo no cotizadas, siempre que ambas tengan un objeto social y una política de distribución de beneficios similar a las SOCIMI españolas.
- Tenencia de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliarias reguladas en la Ley 35/2003.

La norma establece asimismo determinadas restricciones respecto de la consideración de bienes inmuebles. Así, a los efectos del régimen legal aplicable a las SOCIMI, no se considerarán bienes inmuebles:

1. Aquellos inmuebles de características especiales a efectos catastrales regulados en el art. 8 de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004).
2. Bienes inmuebles cuyo uso se ceda a terceros mediante contratos que contengan requisitos para ser considerados como arrendamiento financiero a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
3. Los bienes inmuebles deberán ser adquiridos en propiedad. Se entenderá incluido en dicho concepto los derechos de superficie, vuelo o subedificación inscritos en el Registro de la Propiedad durante su vigencia, así como aquellos inmuebles poseídos por la sociedad en virtud de contratos calificables como arrendamiento financiero a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, la actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento será objeto de contabilidad separada para cada inmueble.

Requisitos de inversión

El art. 3 de la Ley 11/2009 establece una regulación prolija de los activos en los que deben invertir las SOCIMI, constituyendo esta cuestión uno de los pilares básicos del régimen legal. Así, cabe agrupar los requisitos de inversión en las siguientes categorías:

A. Requisitos relativos al volumen de activos inmobiliarios

El coeficiente principal de inversión se concreta en que las SOCIMI deberán invertir su activo al menos en un 80% en los siguientes tipos de bienes:

Bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento.

Terrenos para la promoción de bienes inmuebles que vayan a destinarse a la finalidad anterior (siempre que la promoción se inicie dentro de los 3 años siguientes a su adquisición).

Participaciones en el capital o patrimonio de entidades mencionadas en el apartado 5.2 anterior.

En el cómputo del porcentaje anterior, deben considerarse los siguientes aspectos:

El mencionado porcentaje del 80% se computará sobre el balance consolidado (cuando la SOCIMI sea la entidad dominante de un grupo de empresas). En tal caso, podrá

optarse por sustituir los valores contables por el valor de mercado para efectuar dicho cálculo.

En el caso de inmuebles situados en el extranjero, deberán tener una naturaleza análoga a los situados en territorio español, debiendo existir efectivo intercambio de información tributaria con el país o territorio, todo ello en los términos establecidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

B. Requisitos relativos al volumen de rentas

Asimismo, al menos el 80% de las rentas del periodo impositivo deberán proceder del arrendamiento de inmuebles y de dividendos o participaciones en beneficios procedentes de participaciones en entidades aptas para las SOCIMI.

Se excluyen de dicho porcentaje las rentas procedentes de la transmisión de participaciones y de inmuebles aptos para la inversión una vez transcurrido el periodo mínimo de mantenimiento que la norma establece. Dicho porcentaje se determinará asimismo de forma consolidada cuando la SOCIMI sea la entidad dominante de un grupo.

C. Requisitos relativos al mantenimiento de la inversión

Los bienes inmuebles que integren el activo de la SOCIMI deberán permanecer arrendados durante al menos 3 años o siete años cuando hubieran sido promovidos por la entidad. El tiempo que los inmuebles hayan estado ofrecidos en arrendamiento se computará con un máximo de 1 año.

Respecto a estos requisitos deben efectuarse las siguientes consideraciones:

El plazo de 3 ó 7 años computa desde que los inmuebles sean arrendados u ofertados en arrendamiento por vez primera. En el supuesto de bienes que la entidad tuviera con anterioridad a la aplicación del régimen especial, dicho plazo se inicia desde la fecha de inicio del periodo impositivo al que resulte de aplicación el régimen especial.

En el caso de inmuebles que hubieran estado arrendados u ofrecidos en arrendamiento en los 5 ó 10 años anteriores a la opción por el régimen especial, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 11/2009 establece que hasta el 31 de diciembre de 2010 el periodo de arrendamiento será de 2 años para bienes arrendados por un plazo anterior de 5 años y si el plazo de arrendamiento anterior hubiera sido de 10 años, el citado periodo de arrendamiento adicional será de 1 año, computándose desde la fecha de opción por la aplicación del régimen fiscal especial.

Capital social y denominación de la Sociedad

Las SOCIMI deberán tener un capital social mínimo de 15 millones de euros. Únicamente podrá haber una clase de acciones.

Si la sociedad opta por el régimen fiscal especial contenido en la norma, deberá incluirse en la denominación de la compañía la indicación "Sociedad Cotizada de

Inversión en el Mercado Inmobiliario, Sociedad Anónima", o alternativamente, su abreviatura "SOCIMI, S.A."

Podrán efectuarse aportaciones no dinerarias de bienes inmuebles para la constitución de la entidad o ampliar su capital. En tal caso, los inmuebles deberán tasarse en el momento de su aportación, tal como exige el art. 38 de la Ley de Sociedades Anónimas. El tasador, designado por el Registro Mercantil, deberá ser una de las sociedades de tasación previstas en la legislación del mercado hipotecario.

Distribución de resultados

Uno de los pilares del régimen de las SOCIMI se basa en la obligación de distribuir un elevado porcentaje de los resultados. De este modo, las SOCIMI estarán obligadas a distribuir en forma de dividendos a sus accionistas, una vez cumplidas las formalidades de índole mercantil, el beneficio obtenido en el ejercicio, debiéndose acordar dicha distribución dentro de los 6 meses siguientes a la conclusión del ejercicio, conforme a las siguientes reglas:

Al menos el 90% de los beneficios que no procedan de la transmisión de inmuebles o participaciones en entidades, así como los beneficios procedentes de rentas de actividades accesorias. Ello implica repartir el porcentaje mencionado correspondiente a las rentas ordinarias de la SOCIMI; esto es, rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles.

Al menos el 50% de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles y acciones y participaciones siempre que se hayan cumplidos los plazos de mantenimiento de la inversión. El resto de los beneficios deberá reinvertirse en otros inmuebles o participaciones afectos al cumplimiento de dicho objeto, en el plazo de 3 años posteriores a dicha transmisión. Dicha obligación de distribución no alcanza a la parte de beneficios imputable a ejercicios en los que la SOCIMI no tributa bajo el régimen fiscal especial.

El 100% de los beneficios procedentes de dividendos y participaciones en beneficios en sociedades que se califiquen como aptas para la aplicación del régimen especial. Asimismo, deberá repartirse el 100% de los beneficios obtenidos en la transmisión de inmuebles en los que no se hubiera cumplido el periodo mínimo de mantenimiento.

Las disposiciones mencionadas no afectan a aquellos beneficios sujetos al tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades cuando no se aplique sobre los mismos el régimen fiscal especial.

Por otra parte, la reserva legal de las SOCIMI no podrá exceder del 20% del capital social ni podrá establecerse de forma estatutaria obligaciones adicionales de dotación de reservas indisponibles.

Régimen fiscal especial

Como se ha señalado, el atractivo fundamental del régimen especial de las SOCIMI se sustenta en el tratamiento fiscal, todo ello con el propósito de atraer a inversores dispuestos a participar en el mercado inmobiliario.

Los aspectos fundamentales en el ámbito tributario de las SOCIMI se centran en los siguientes aspectos:

A. Régimen de tributación directa

Se aplica un tratamiento fiscal considerando la SOCIMI y sus socios de forma conjunta a un tipo impositivo privilegiado, siempre que el beneficio gravable provenga de rentas obtenidas del desarrollo de su actividad propia, todo ello con el propósito de evitar la doble imposición sociedad/socio. No obstante, en la configuración del régimen fiscal especial, el legislador español se ha separado de la tendencia habitual existente en los vehículos REITS.

Así, mientras que en los REITS se elimina la mencionada doble imposición exonerando al vehículo (mediante esquemas de transparencia de las rentas), gravándose en sede de los socios, en España la tributación se produce a nivel de la SOCIMI al tipo del 19% [12] en el Impuesto sobre Sociedades, en el momento en el que las rentas son distribuidas, aplicándose un régimen de exención en la imposición personal de los socios cuando éstos son personas físicas.

B. Régimen de tributación indirecta

En el ámbito de la tributación indirecta se contemplan las siguientes especialidades:

Se incorpora una bonificación del 95% en la modalidad TPO [13] del ITPyAJD en la adquisición de viviendas y terrenos para la promoción de viviendas, condicionándose al cumplimiento de los requisitos de mantenimiento los inmuebles.

Aplicación de la exención en la modalidad de Operaciones Societarias del ITPyAJD en la constitución y aumento, así como en el supuesto de aportaciones no dinerarias de las SOCIMI.

Se introduce una modificación en la normativa del IVA (aplicable con alcance general), consistente en la reducción del tipo impositivo a los contratos de arrendamiento con opción de compra destinados exclusivamente a viviendas. Esta modificación se analizará posteriormente.

B) FISCALIDAD DE NO RESIDENTES E INVERSIÓN EXTRANJERA EN ESPAÑA

INTRODUCCIÓN

Cuando alguien se plantea invertir en otro país uno de los aspectos más importantes a tener en cuenta son las consecuencias fiscales que se pueden derivar de esa inversión. Por ello, mediante el presente estudio hemos pretendido dar una visión global de la fiscalidad que debe de tener en cuenta todos aquellos inversores que mediante diferentes formas jurídicas pretendan invertir en España. Así, al inversor le interesará saber como van a ser gravados sus beneficios, que obligaciones formales deberá afrontar, etc.

Uno de los primeros aspectos a tener presente es la residencia fiscal del inversor ya que la forma en que una persona física o una entidad debe tributar en España se determina en función de si la misma es o no residente en este país.

2. LA RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

2.1. La residencia de las personas físicas

Una persona física tiene su residencia habitual en España cuando cumple alguna de las siguientes circunstancias:

• Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

• Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Además, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal seguirán teniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tanto en el período impositivo en el que efectúen el cambio de residencia como en los cuatro períodos impositivos siguientes. Sin embargo, no se aplicará esta disposición a las personas físicas residentes en Andorra que acrediten su condición de trabajadores asalariados, siempre que cumplan ciertos requisitos.

La residencia fiscal se acredita mediante certificado expedido por la Autoridad Fiscal competente del país de que se trate. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año.

En caso de ser considerado residente a este contribuyente le será de aplicación el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), regulado por Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y que se constituye como un tributo directo, de naturaleza personal y progresiva, que grava la renta o capacidad económica del contribuyente y es exigible en todo el territorio español, sin perjuicio de los convenios económicos con el País Vasco y Navarra. Decir, igualmente, que el objeto del impuesto esta constituido por la totalidad de la renta del contribuyente, esto es, la totalidad de los rendimientos, ganancias y perdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta que se establecen por Ley.

Debe destacarse que no pierde la condición de contribuyente por el IRPF la persona que traslada su residencia habitual a un paraíso fiscal, durante el año de traslado y los cuatro siguientes.

El empresario individual se encuentra sujeto a este impuesto y debe tributar en función de los ingresos que obtenga a través de su empresa. El tipo impositivo de este impuesto es progresivo y varia del 15% al 43%, de acuerdo con los ingresos obtenidos en el ejercicio.

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

2.2. La residencia de las personas jurídicas o sociedades

Una entidad se considerará residente en España cuando cumpla cualquiera de los siguientes criterios:

• Que se hubiese constituido conforme a la Ley española.
• Que tenga su domicilio social en territorio español.
• Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español. Se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Una persona jurídica acreditará su residencia fiscal en un determinado país mediante certificado emitido por la Autoridad Fiscal. El plazo de validez de dichos certificados se extiende a un año.

Cuando la sociedad o entidad sea considerada como residente estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades (IS), Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas calificadas como sujeto pasivo por las leyes, siendo exigible en todo territorio nacional sin perjuicio de los convenios históricos en vigor del País Vasco y Navarra.

El tipo general de gravamen es del 30%. Para las PYMES el tipo de gravamen será del 25% (hasta 120.202,41€) y el 30% en adelante. Su base imponible, en el régimen de estimación directa, se calcula corrigiendo el resultado contable de la sociedad.

Cuando al aplicar las normas internas de España y de otro Estado, una persona es residente en ambos Estados, se deberá acudir al Convenio suscrito por aquéllos, si existe. En estos convenios se establecen normas para evitar que, a efectos fiscales, una persona pueda ser considerada residente en los dos Estados. Por lo general, según dichas normas será residente:

1. Del Estado donde tenga una vivienda permanente. Si tuviera una vivienda permanente en ambos Estados, será residente de aquél con el que tenga relaciones personales y económicas más estrechas.

2. Si así no pudiera determinarse, será residente del Estado donde viva habitualmente.

3. Si vive habitualmente en ambos o en ninguno, será residente del Estado del que sea nacional.

4. Si es nacional de ambos o de ninguno, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

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

3. RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La tributación de los no residentes en España varía notablemente en función de la existencia o no de un Establecimiento Permanente (EP) en territorio español, por lo que su concepto tiene especial trascendencia. Así, se considera que una persona física o entidad opera mediante EP cuando disponga en territorio español de:

- Sedes de dirección
- Sucursales
- Oficinas
- Fábricas
- Talleres
- Almacenes, tiendas u otros establecimientos
- Las minas
- Los pozos de petróleo o gas
- Las canteras
- Las explotaciones agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses

3.1. Base imponible, tipo de gravamen, deducciones, período impositivo, devengo e imposición complementaria

Los no residentes que obtengan rentas mediante EP en España tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención y su base imponible del EP se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas (quince años), con algunas especialidades:

El tipo general de gravamen es del 30%, mientras que para la Actividad de investigación y explotación de hidrocarburos es del 35%.

Respecto de las deducciones y bonificaciones, los EP podrán aplicar a su cuota íntegra, en las mismas condiciones que los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades (IS) aplicable a las sociedades residentes en España.

El período impositivo coincide con el ejercicio económico que declare, sin que pueda exceder de doce meses. El impuesto se devenga el último día del período impositivo.

Los EP están obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las entidades residentes.

Es importante destacar una imposición complementaria que consiste en que cuando los EP de entidades no residentes transfieran rentas al extranjero, les será exigible una imposición complementaria del 19% sobre las cuantías transferidas. No obstante, este gravamen no será aplicable a aquellos EP cuya casa central tenga su residencia fiscal en otro Estado de la UE ni, a condición de reciprocidad, a los residentes en Estados con los que España tenga suscrito Convenios para evitar la doble imposición que no establezca expresamente otra cosa. El gravamen complementario debe declararse en el modelo 210 y en el plazo de un mes desde la fecha de la transferencia de las rentas al extranjero.

3.2. Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

Los EP están sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al IS por las rentas que perciban. Asimismo, los EP están obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS, es decir, los 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre y mediante el Modelo 202. Cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado, no será obligatoria la presentación del modelo 202.

3.3. Declaración

Los EP deberán presentar declaración por el Impuesto en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades, es decir, los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo y mediante el modelo 200, 201.

3.4. Otros elementos personales: representante, responsables solidarios y el retenedor

Vienen obligados a designar representante los no residentes que:

• Operan en España mediante establecimiento permanente, o

• Entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España, o

• Realizan en España una actividad económica.

El no residente, en su caso, viene obligado a designar representante antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España y a comunicarlo a la Administración en el plazo de 2 meses.

El incumplimiento de la obligación constituye infracción tributaria grave. El importe de la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 €.

En el caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento, en el caso de que se trate de un establecimiento permanente o de una entidad en atribución de rentas que tenga la consideración de contribuyente del impuesto, la Administración tributaria podrá considerar representante a quien figure inscrito en el Registro Mercantil.

Además, la Administración tributaria podrá considerar como representante a quien esté facultado para contratar en nombre del establecimiento permanente o de la entidad en atribución de rentas.

Por su parte, serán responsables solidarios del ingreso de las deudas correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o de las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de EP y el depositario o gestor de los bienes o derechos no afectos a un EP, respectivamente. No obstante, la responsabilidad solidaria del pagador no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener.

También tiene la consideración de responsable solidario el representante del establecimiento permanente o de las entidades con presencia en España.

El retenedor está obligado a retener e ingresar el importe del impuesto del no residente respecto de las rentas sujetas al IRNR que satisfagan o abonen. La retención debe ser una cantidad equivalente a la deuda tributaria que se derive del propio impuesto.

No obstante, el retenedor no deberá tener en cuenta los siguientes gastos o deducciones (que sí son aplicables al calcular el impuesto): los gastos de personal, aprovisionamiento y suministro en los casos de actividades económicas sin EP, la cuota del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes y la deducción por donativos. El retenedor deberá presentar declaración y efectuar el ingreso correspondiente a través del modelo 216. Asimismo, está obligado a presentar un resumen anual, modelo 296.

4. RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

4.1. Base imponible, tipo de gravamen, deducciones

Las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen.

La tributación debe ser operación por operación, por lo que no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales.

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

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas cuando dichas actividades sean realizadas en territorio español.
- Rendimientos derivados de prestaciones de servicios utilizados en territorio español (es decir, realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión).
- Rendimientos del trabajo cuando deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Intereses, cánones u otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.

- Rendimientos derivados de valores emitidos por entidades residentes en España.
- Rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a los mismos (la normativa sobre no residentes recoge además las rentas imputadas a contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español y no afectos a actividades económicas).
- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español o de valores emitidos por entidades residentes.

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

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

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

Asimismo, quedan exentas las ganancias derivadas de la transmisión de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en mercados secundarios oficiales de valores en España, y obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en territorio español que sean residentes en un Estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, salvo que se obtengan a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

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

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

Asimismo, están exentos los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo

intercambio de información tributaria, con el límite de 1500 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural.

Por último, los beneficios distribuidos por una sociedad filial residente en España a su matriz residente en otro Estado Miembro de la Unión Europea están exentos cuando concurran ciertos requisitos (fundamentalmente poseer un 15% de participación durante un año).

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

Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno. En los casos de prestaciones de servicio, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin EP, será la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros.

La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, en general, a cada alteración patrimonial, las normas del IRPF.

Tratándose de ganancias patrimoniales (derivadas de derechos o participaciones en una entidad cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español o que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español), las procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes. Los bienes inmuebles situados en territorio español quedarán afectos al pago del impuesto.

Las ganancias patrimoniales se calculan en general sobre la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, a los cuales se les aplican las mismas reglas que las establecidas para los contribuyentes personas físicas residentes (esta ley se remite a la Legislación del IRPF sobre determinación de la base imponible en las ganancias patrimoniales). Los adquirentes a no residentes sin establecimiento permanente de bienes inmuebles situados en España están obligados a retener e ingresar el 3% del precio de adquisición en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre el incremento de patrimonio del vendedor.

La base imponible correspondiente a la renta imputada de bienes inmuebles situados en territorio español (en el caso de personas físicas no residentes) se determinará con arreglo a la normativa del IRPF.

Tipo de gravamen

1) Con carácter general, el 24%

2) Rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, el 2 por 100.

3) Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de una entidad. El tipo de gravamen será del 19%.

4) Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. El tipo de gravamen será del 19%.

5) Cánones satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la UE o a un establecimiento permanente de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, el

10 por 100, siempre que se cumplan determinados requisitos

6) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción

serán gravadas de acuerdo con una escala

7) Rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes del IRPF, que presten sus servicios en Misiones Diplomáticas y Representaciones Consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de Tratados Internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por 100.

8) Rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5 por 100.

9) Las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, el 4 por 100.

10) Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o el patrimonio de las instituciones de inversión colectiva que tributarán al tipo vigente del 19%

11) Otras ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales distintas de las incluidas en el número anterior, el 19%.

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

Deducciones

De la cuota tributaria sólo podrán deducirse:

• Las deducciones por donativos, en los términos previstos en la Ley de IRPF y en la Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

• Las retenciones que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

5. LA SOCIEDAD HOLDING ESPAÑOLA

5.1 Acceso al régimen y objeto social de la ETVE

Según la normativa española, pueden acogerse al régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) o Sociedades Holding Española las entidades que cumplan los siguientes requisitos:

- Que su 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.
- Los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la entidad deben ser nominativos.
- Que se comunique al Ministerio de Hacienda la opción por dicho régimen. El régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique al Ministerio de Hacienda la renuncia al régimen.
- Es incompatible con los regímenes especiales de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas o de sociedades patrimoniales.

La entidad Holding española puede presentarse como una importante opción si analizamos otros regímenes similares vigentes en alguno de los países de nuestro entorno, principalmente si el inversor reside fuera de España ya que el régimen fiscal de estas entidades consiste en la exención de los dividendos y plusvalías derivados de su participación en filiales. Por ello, los socios no residentes de una entidad de mera tenencia de valores se encuentran exentos de tributación por los dividendos percibidos, salvo que residan en un paraíso fiscal.

Así, el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) o Sociedades Holding Españolas, puede ser beneficioso para ciertos inversores o grupos empresariales extranjeros, destacando, entre otros, los siguientes aspectos ventajosos:

- La participación en filiales de la Unión Europea a través de la Holding Española por parte de un grupo inversor residente fuera de la UE y no residente en territorio considerado como paraíso fiscal. De este modo se aprovecharían tanto las propias

ventajas que ofrece el régimen español de Holding a la vez de las posibilidades de planificación fiscal que se derivan de la directa matriz- filial de la UE, canalizando los dividendos procedentes de las filiales europeas al accionista o la sociedad matriz no comunitaria sin que queden gravados por el camino.

- La participación conjunta en el capital de la sociedad Holding por parte de varios grupos inversores de la UE los cuales no podían acogerse individualmente a la directiva matriz-filial, permitiendo de este modo que perciban dividendos sin que queden sometidos a retención.

- Algunos regímenes de otros estados europeos no permiten la deducción de los costes de financiación a los que pueda estar sometida la Holding si estos están relacionados con la toma de participaciones o la inversión en las filiales. El régimen español permite dicha deducción si no se supera una determinada relación entre el capital y la deuda de la sociedad Holding.

- Posibilidad de depreciar la cartera de participaciones de la Holding si la filial participada esta generando perdidas. Sin embargo, dicha depreciación no se aplica si se deriva de la distribución de un dividendo por parte de la filial.

- Posibilidad de aplicar los tratados internacionales que haya suscrito España, así como la posibilidad de realizar otras actividades, a parte de la propia dirección y gestión de participaciones, como pueden ser la financiación del grupo o la coordinación y prestación a las filiales de servicio de apoyo a la gestión. Algunos regímenes europeos no permiten la realización de dichas actividades o no les son de aplicación los tratados internacionales suscritos por su país.

- Los dividendos y participación en beneficios no se integraran en la Base Imponible siempre que:

- El valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, o bien que se mantenga un porcentaje de participación directa o indirecta de al menos el 5% durante un plazo ininterrumpido de 1 año antes o después de la distribución del dividendo.
- La entidad participada debe haber estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idénitca o análoga al Impuesto sobre Sociedades, es decir, aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.
- Que los beneficios repartidos procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero. (Al menos el 85% de los ingresos de la entidad participada).

- No olvide que para aplicar este régimen lo tiene que solicitar a la Administración tributaría.

5.2. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LA ETVE PROVENIENTES DE LAS PARTICIPACIONES EN LAS ENTIDADES NO RESIDENTES

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

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

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

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

5.3. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS DISTRIBUIDAS POR LA ETVE

Si el perceptor de estos beneficios es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español, los beneficios percibidos darán derecho a la deducción por doble imposición interna. En el caso de que el perceptor sea una persona sujeta al IRPF español, el beneficio distribuido se considerará renta general y se podrá aplicar la deducción por los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos fijados en la propia normativa reguladora del IRPF, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos. Finalmente, si el perceptor es una persona o entidad no residente en territorio español, se entiende que el beneficio distribuido no se ha obtenido en territorio español, considerándose a estos efectos que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

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

5.4. TRATAMIENTO DE LAS PLUSVALÍAS OBTENIDAS POR LA TRANSMISIÓN DE LAS PARTICIPACIONES EN LA ETVE

En el caso de que el socio sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español, podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición internacional por la parte de la

renta que corresponda a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos allí establecidos, y la deducción por doble imposición interna de plusvalías por el resto de la renta obtenida, en los términos exigidos por la regulación de la deducción por doble imposición interna.

Si el socio es una persona o entidad no residente en territorio español, no se entenderá obtenida en España la renta que se corresponda con reservas dotadas con cargo a rentas exentas o con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes. Para el socio residente persona física, no existe regla especial, por lo que está sujeto al régimen del IRPF.

6. PRESTAMOS ENTRE SOCIEDADES VINCULADAS

El principio básico a tener en cuenta es que todas las operaciones que se realicen entre entidades vinculadas deberán valorarse por su valor de mercado.

1. Entidades Vinculadas
    a. Una entidad y sus socios o partícipes.
    b. Una entidad y sus consejeros o administradores.
    c. Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
    d. Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
    e. Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
    f. Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
    g. Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas sociedades pertenezcan a un grupo.
    h. Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
    i. Dos entidades en las cuales los mismos socios partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente, en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.
    j. Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
    k. Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
    l. Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.
2. En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. Existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de

decisión según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

El primero de los aspectos aludidos supone, quizás, la cuestión esencial sobre la que descansa la totalidad del régimen, pues la valoración de las transacciones efectuadas entre partes vinculadas debe efectuarse, en todo caso, por su valor normal de mercado, con independencia de los resultados de carácter tributario que puedan ponerse de manifiesto como consecuencia de la aplicación de valores distintos. En efecto, y consistentemente con la normativa contable, el sujeto pasivo (no la Administración Tributaria) valorará las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado, sin que proceda considerar si de la valoración acordada resulta una menor tributación o un diferimiento en la misma.

Para la determinación del valor normal de mercado se aplicará alguno de los siguientes métodos:

a. Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
b. Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
c. Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

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

d. Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las

condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e. Método del margen neto del conjunto de operaciones, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

f. Obligación de Documentación

Como se ha señalado anteriormente, otros de los aspectos especialmente novedosos en el régimen de las operaciones vinculadas viene determinado por la obligación de documentar las citadas transacciones. En este sentido, y sin perjuicio de todo lo señalado hasta ahora, el ejercicio 2009 constituye quizás el primer período impositivo en cual el nuevo régimen de operaciones vinculadas va a desplegar todos sus efectos. En efecto, el 19 de noviembre de 2008 entró en vigor el Real Decreto 1793/2008, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el cual pasó a concretar el contenido de las obligaciones de documentación señaladas por el art. 16.2 de la Ley del Impuesto y la fecha a partir de la cual dicha documentación debe estar a disposición de la Administración Tributaria: 19 de febrero de 2009.

A este respecto, la Dirección General de Tributos ha evacuado recientemente la Consulta Vinculante número 1567-09, de 30 de junio de 2009, en relación con la obligación de documentar las operaciones realizadas entre entidades vinculadas en los términos exigidos por el art. 16.2 y 18 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el Reglamento del Impuesto, respectivamente.

La Consulta anterior viene a precisar el alcance temporal de la obligación de documentar las operaciones vinculadas introducida por la Ley 36/2006; en particular, en lo relativo a cuáles son las operaciones que deben ser objeto de documentación en los términos señalados por el Real Decreto 1793/2008.

En primer lugar, es del todo necesario reiterar que la obligación de valorar las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado está en vigor desde 1 de enero de 2007. Por lo tanto, todas aquellas transacciones efectuadas entre partes vinculadas en el sentido del art. 16.3 de la Ley del Impuesto deberán ser valoradas por su valor normal del mercado desde la fecha mencionada, esto es, desde 1 de enero de 2007.

No obstante lo anterior, en lo que concierne al régimen de documentación, las operaciones efectuadas con anterioridad a 19 de febrero de 2009 no deberán ser documentadas en los términos introducidos por el Real Decreto 1793/2008; de igual forma, a estas

transacciones no les resultará de aplicación del régimen sancionador previsto en el art. 16.10 de la Ley del Impuesto.

Por supuesto, y de conformidad con el criterio de la Administración Tributaria, expuesto en el Informe interno de la AEAT, de fecha 24 de abril de 2008, todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la necesidad de que el contribuyente esté en disposición de acreditar que la valoración aplicada a las operaciones vinculadas realizadas con anterioridad a 19 de febrero de 2009 obedece al principio de libre concurrencia exigido por el art. 16 de la Ley del Impuesto. Asimismo, a las transacciones realizadas con anterioridad a la fecha indicada les resultará aplicable, en su caso, el régimen sancionador general resultante de la Ley 58/2003 General Tributaria.

A las operaciones vinculadas realizadas con posterioridad a dicha fecha les resulta de aplicación el régimen de valoración, documentación y sanciones contenido en el art. 16 de la Ley del Impuesto. En lo que se refiere al régimen sancionador, el mismo puede resultar plenamente aplicable exista o no regularización administrativa en la cuota del Impuesto. En este sentido, el incumplimiento de la obligación de documentar las operaciones vinculadas se configura como el factor decisivo para la imposición de sanciones.

Por lo tanto, la preparación y tenencia de la documentación exigida por el Reglamento evitará la imposición de cualquier sanción tributaria, incluso en el caso de que de la valoración aplicada por la partes pudiera derivarse algún ajuste administrativo en la cuota del Impuesto.

A tenor de lo anterior, en primer lugar, cabe especificar la información exigida por el Reglamento del Impuesto. A estos efectos, el Reglamento prevé la preparación de dos bloques distintos de documentación:

Documentación del grupo (Master file): comprensivo de la documentación de la totalidad de entidades y personas pertenecientes al grupo. Tiene como fundamento ofrecer una visión global de la actividad del mismo.

Documentación del obligado tributario: bloque correspondiente a una sociedad concreta, en el que se incluirán las operaciones realizadas por esta sociedad con las distintas entidades vinculadas.

A fin de preparar la documentación anterior será preciso, tener en cuenta los siguientes aspectos:

A. Alcance de la obligación

La obligación de documentar las operaciones vinculadas consiste en mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación anteriormente relacionada, por lo que no será preciso remitirla, por ejemplo, junto con la declaración del Impuesto sobre

Sociedades de la entidad considerada, sin perjuicio de las obligaciones específicas de facilitar cierta información en la declaración del Impuesto.

La documentación deberá estar a disposición de la Administración a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración (en términos generales, el 25 de julio).

Asimismo, el Reglamento señala que la documentación deberá prepararse teniendo en cuenta la complejidad y el volumen de operaciones, de forma que la Administración pueda comprobar que la valoración aplicada corresponde al valor de mercado.

La documentación deberá hacer referencia a las operaciones realizadas en el período impositivo. Si la documentación confeccionada en un ejercicio en particular resulta válida para los siguientes, bastará efectuar las correcciones o adaptaciones que puedan ser necesarias, sin que resulte preciso volver a preparar la totalidad de la documentación reglamentaria.

La obligación de documentar estas transacciones debe entenderse sin perjuicio de la facultad de la Administración de solicitar toda aquella documentación o información adicional que considere necesaria.

B. Conservación de la documentación

La entidad dominante podrá optar por preparar y conservar la documentación relativa a todo el grupo. Cuando esta entidad no sea residente en España deberá designar una entidad residente en territorio español para conservar la documentación.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio del deber de cualquiera de las entidades pertenecientes a un grupo de aportar, a requerimiento de la Administración, toda la documentación relativa a dicho grupo.

C. Grupos y entidades de reducida dimensión

Aquellos grupos que cumplan los requisitos del art. 108 (régimen especial de entidades de reducida dimensión) quedarán exonerados de la confección del bloque de documentación del grupo del obligado tributario.

Asimismo, en relación con la documentación exigible al obligado tributario, la Ley del Impuesto prevé una serie de requisitos abreviados de documentación aplicable a las entidades que cumplan los requisitos del art. 108 de la Ley del Impuesto, y que variarán en función de las personas o entidades que intervienen en la operación y del tipo de transacción llevada a cabo.

Por ejemplo, en el caso de que una sociedad de reducida dimensión efectúe una operación inmobiliaria con su socio único persona física,

únicamente será necesario documentar la operación en los siguientes términos: identificación de los sujetos que intervienen en la operación; descripción del método de valoración escogido para la transacción, así como las razones que justifican su aplicación; y cualquier otro aspecto que el sujeto pasivo considere relevante en la determinación del valor de mercado de la transmisión.

D. Dispensas en la obligación de documentar

Adicionalmente a lo expuesto en el apartado inmediato anterior, la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una serie de exenciones en la obligación de documentar las operaciones desarrolladas entre entidades vinculadas. Dichas exenciones se concretan en lo siguiente:

Las realizadas entre entidades que formen parte de un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

Las realizadas con sus miembros por Agrupaciones de Interés Económico, Uniones Temporales de Empresas y Sociedades de Desarrollo inscritas en el Registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

Las realizadas en el ámbito de Ofertas Públicas de Venta y Ofertas Públicas de Adquisición de valores.

En relación con la incidencia de la actual normativa de operaciones vinculadas en los grupos que hayan optado por la aplicación del régimen de consolidación del Impuesto sobre Sociedades cabe destacar, sin embargo, que a dichos grupos les resulta igualmente aplicable la obligación de valorar las referidas operaciones por su valor normal de mercado.

No obstante, a tenor de la exención aludida, puede resultar conveniente valorar los beneficios que puede ofrecer este régimen especial en un entorno en cual nos encontremos frente a un grupo en cual se efectúe un gran número de operaciones internas, dada la simplificación que podría comportar en la gestión administrativa de aquél.

En este sentido, este análisis deberá efectuarse en todo caso durante el año anterior al que se pretenda aplicar el régimen, puesto que la adopción de los correspondientes acuerdos debe llevarse a cabo con anterioridad al inicio del período impositivo en el cual dicho régimen surta efectos. Por ejemplo, si se pretende la aplicación del régimen de grupos para el ejercicio iniciado el 1 de enero de 2010, deberá optarse por aplicar dicho régimen y comunicarlo a la AEAT durante el año 2009.

E. Información a incluir en la declaración del Impuesto sobre Sociedades

El nuevo modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades contiene un apartado específico de información de las operaciones realizadas con

entidades vinculadas. En la declaración deberá incluirse la información correspondiente a las operaciones realizadas a partir de 19 de febrero de 2009 cuyo importe, a valor de mercado, supere los 100.000 €.

La información a incluir en la declaración es la siguiente:

Identificación de la entidad vinculada con la que se realiza la operación.

Tipo de relación de vinculación, según se definen en el art. 16.3.

Tipo de operación realizada y si constituye ingreso o gasto.

Método de valoración aplicado, según se definen en el art. 16.4.

Importe de la operación.

F. Deducibilidad de los servicios prestados por entidades vinculadas

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una serie de requisitos particulares a la deducibilidad de los servicios recibidos de entidades vinculadas. Básicamente, estos requisitos se concretan en que los servicios recibidos produzcan o puedan producir un beneficio efectivo a la sociedad que los recibe. Para verificar tal circunstancia, deberemos cuestionarnos, entre otros aspectos, si la entidad beneficiaria hubiera adquirido los servicios a una entidad no vinculada y si tales servicios recibidos están de alguna manera relacionados con su actividad.

G. Acuerdos de reparto de costes

La deducción de los gastos soportados en el marco de un acuerdo de reparto de costes queda condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

Las personas o entidades que participen en el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que sean objeto de aquél.

La aportación de cada persona o entidad deberá prever el beneficio o utilidad que racionalmente se espere obtener.

El acuerdo deberá prever las variaciones en sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los ajustes y pagos compensatorios necesarios.

El acuerdo suscrito deberá cumplir los siguientes requisitos:

Identificación de las entidades participantes.

Actividades y proyectos cubiertos por lo acuerdos.

Duración del acuerdo.

Criterios de cuantificación del reparto de los beneficios esperados entre los partícipes.

Cálculo de las respectivas aportaciones.

Especificación de las tareas y responsabilidades asumidas por los partícipes.

Consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes, así como cualquier otra disposición que prevea adaptar las condiciones del acuerdo a cualquier modificación de las circunstancias económicas de dicho acuerdo.

H. Operaciones realizadas con paraísos fiscales

Debe tenerse en cuenta que el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades impone obligaciones de documentación específicas a las operaciones realizadas con paraísos fiscales, en los casos en los que no exista relación de vinculación entre las partes.

No será exigible la obligación anterior respecto de servicios y compraventas internacionales, incluidas las comisiones de mediación, cuando:

Existan motivos económicos válidos para operar con paraísos fiscales.

Se acredite que el valor convenido se corresponde con el aplicado por el sujeto pasivo en operaciones equiparables realizadas con personas o entidades no vinculadas que no residan en paraísos fiscales.

I. Tramitación de acuerdos previos de valoración

En aquellos casos en los que la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas pueda ofrecer una especial dificultad, por ejemplo, por carecer de operaciones comprables, puede valorarse la posibilidad de presentar a la Administración una solicitud de acuerdo previo de valoración. Con ello, se conseguirá dotar de mayor seguridad jurídica a las operaciones vinculadas llevadas a cabo.

Con carácter general, la normativa del Impuesto dispone que los acuerdos previos de valoración surtirán efectos en las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se aprueben y se extenderán a los períodos impositivos indicados en el propio acuerdo, hasta un máximo de cuatro. No obstante, la Ley del Impuesto también prevé que los acuerdos puedan tener efectos sobre las operaciones del período impositivo corriente y el anterior, si no hubiera expirado el plazo de liquidación.

Documentación del Grupo

De acuerdo con las disposiciones reglamentarias, este bloque deberá incluir la siguiente información:

1. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo. Conjunto de datos.
2. Identificación de las diferentes entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas que afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario. La información correspondiente a cada una de las personas o entidades tendrá la consideración de dato.
3. Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en la medida que afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario. Conjunto de datos.
4. Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las diferentes entidades del grupo en la medida que afecten, directa o indirectamente, las operaciones realizadas por el obligado tributario. Conjunto de datos.
5. Relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y otros activos intangibles en la medida que afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario y sus operaciones vinculadas y contraprestaciones derivadas de su uso. La información correspondiente a cada una de las personas, entidades e importes tendrá la consideración de dato.
6. Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método de fijación de precios adoptado por el grupo y justifique su adecuación al principio de libre competencia. Conjunto de datos.
7. Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo cuando afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario. Cada uno de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios tendrá la consideración de dato.
8. Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos, celebrados o en curso, relativos a las entidades del grupo cuando afecten, directa o indirectamente, al obligado tributario. Cada uno de los acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos tendrá la consideración de dato.
9. Memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente. Conjunto de datos.

Documentación del obligado tributario

De acuerdo con las disposiciones reglamentarias, este bloque deberá incluir la siguiente información:

10. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado

tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe. La información correspondiente a cada una de las personas o entidades tendrá la consideración de dato.

11. Análisis de comparabilidad en los términos del art. 16.2 del Reglamento respecto a la determinación del valor de mercado. Conjunto de datos.

    b. Análisis de comparabilidad en los términos del art. 16.2 del Reglamento respecto a la determinación del valor de mercado. Conjunto de datos.
    - Características de los bienes o servicios considerados.
    - Las funciones asumidas por las partes que intervienen en la operación, identificando los riesgos asumidos y considerando los activos utilizados.
    - Los términos contractuales acordados en las operaciones consideradas: responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte.
    - Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, así como otros factores de índole económica que puedan resultar relevantes.
    - Cualquier otra circunstancia relevante, como las estrategias comerciales.
12. Método de valoración escogido, así como su forma de aplicación y la especificación del valor o intervalos de valores derivados del mismo. Conjunto de datos.
13. Criterios de reparto de servicios prestados conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes. Conjunto de datos.
14. Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios. Conjunto de datos.

7. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

En el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que, en algunos casos, la tributación es inferior, y, en otro, las rentas, si concurren determinadas circunstancias, no pueden someterse a imposición en España. En estos casos en que las rentas no se gravan en España o se gravan a un tipo impositivo inferior, el contribuyente no residente deberá justificar que es residente en el país con el que España tiene suscrito el Convenio, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las Autoridades Fiscales de su país.

7.1. Países con convenio de doble imposición con España en materia de Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio

UNIÓN EUROPEA		
PAÍS	FECHA	BOE
Alemania	05-12-1966	08-04-1968
Austria	20-12-1966	06-01-1968
Bélgica	14-06-1995	04-07-2003
Bulgaria	06-03-1990	12-07-1991
República Checa	08-05-1980	14-07-1981
Dinamarca	03-07-1972	28-01-1974
República Eslovaca	08-05-1980	14-07-1981
Eslovenia	23-05-2001	28-06-2002
Estonia	03-09-2003	03-02-2005
Finlandia	15-11-1967	11-12-1968
Francia	10-10-1995	12-06-1997
Grecia	04-12-2000	02-10-2002
Hungría	09-07-1984	24-11-1987
Irlanda	10-02-1994	27-12-1994
Italia	08-09-	22-12-
Letonia		
Lituania		
Luxemburgo		
Malta		
Países Bajos		
Polonia		

Portugal	1977	1980
Reino Unido	04-09-2003	10-01-2005
Rumania	22-07-2003	02-02-2004
Suecia	03-06-1986	04-08-1987
	08-11-2005	07-09-2006
	16-06-1971	16-10-1972
	15-11-1979	15-06-1982
	26-10-1993	07-11-1995
	21-10-1975	18-11-1976
	24-05-1979	02-10-1980
	16-06-1976	22-01-1977

RESTO EUROPA		
País	Fecha	BOE
Croacia	19-05-2005	23-05-2006
Islandia	22-01-2002	18-10-2002
Macedonia	20-06-2005	03-01-2006
Noruega	06-10-1999	10-01-2001
Federación Rusa	16-12-	06-07-2000
Turquía		19-01-2004

Antigua	1998	22-09-1986
URSS		
Suiza	05-07-2002	03-03-1967
Serbia	01-03-1985	25-01-2010
	26-04-1966	
	09-03-2009	

AMÉRICA		
País	Fecha	BOE
Argentina	21-07-1992	
Bolivia	30-06-1997	09-09-1994
Brasil	14-11-1974	10-12-1998
Canadá	23-11-1976	31-12-1975
Chile	07-07-2003	06-02-1981
Cuba	03-02-1999	02-02-2004
Ecuador	20-05-1991	10-01-2001
Estados Unidos	22-02-1990	05-05-1993
México	24-07-1992	22-12-1990
Venezuela	08-04-2003	27-10-1994
Colombia	31-05-	15-06-2004
Jamaica		28-10-2008
El Salvador		12-05-2009
Trinidad Tobago		05-06-2009
		09-12-2009

	2005 08-07-2008 07-07-2008 17-02-2009	

ASIA		
País	Fecha	BOE
China	22-11-1990 17-01-1994	25-06-1992
Corea	05-03-2006	15-12-1994
Emiratos Árabes	14-03-1989	23-01-2007
Filipinas	08-02-1993	15-12-1994
India	30-05-1995	07-02-1995
Indonesia	19-07-2003	14-01-2000
Irán	30-11-1999	02-10-2006
Israel	13-02-1974	10-01-2001
Japón	14-10-1997	02-12-1974
Tailandia	07-03-2005 19-06-	09-10-1998
Vietnam		10-01-2006
Arabia Saudí		14-07-2008
Malasia		13-02-2008

	2007 24-05-2006	

ÁFRICA		
País	Fecha	BOE
Argelia Egipto Marruecos Túnez Sudáfrica	07-10-2002 10-06-2005 10-07-1978 02-07-1982 23-06-2006	22-07-2005 11-07-2006 22-05-1985 03-03-1987 15-02-2008

OCEANÍA		
País	Fecha	BOE
Australia Nueva Zelanda	24-03-1992 28-07-2005	29-12-1992 y 10-03-1993 11-10-2006

8. PARAÍSOS FISCALES

En la normativa española existe un amplio abanico de normas penalizadoras que pretenden disuadir del uso de paraísos fiscales. Así, a diferencia de lo visto hasta ahora, cuando el contribuyente reside u opera en o desde un territorio que fiscalmente sea calificado como paraíso fiscal su estatuto fiscal se deteriora.

Así, las operaciones realizadas por personas jurídicas y físicas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales se valoran por el precio acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Además no serán deducibles en el IS los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, salvo que el gasto en cuestión responda a una operación realizada por motivos económicos validos.

De forma similar al régimen de operaciones vinculadas, hay unas obligaciones de documentación exigibles a quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales. Para estos supuestos, y siempre que no tengan la consideración de personas o entidades vinculadas, se establecen las siguientes obligaciones de documentación:

o. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe. También deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación.
p. Análisis de comparabilidad.
q. Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.
r. Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades residentes en paraísos fiscales, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes.
s. Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones.

Estas obligaciones de documentación no son exigibles en los servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

t. Motivo económico válido: El obligado tributario debe probar que la realización de la operación a través de un país o territorio considerado como paraíso fiscal responde a la existencia de motivos económicos válidos.
u. Valor convenido en operaciones equiparables: El obligado tributario que realiza operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en países o territorios considerados como paraísos fiscales, debe acreditar que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables.

A los países incluidos en la lista se les aplica un régimen muy estricto, sujetándose al tramite administrativo de la verificación previa de las inversiones con origen y/o destino en los mismos y sin derecho a invocar convenio de doble imposición. Estos países son los siguientes:

1. Principado de Andorra
2. Antillas Neerlandesas
3. Aruba
4. Emirato del Estado de Bahrein
5. Sultanato de Brunei
6. República de Chipre
7. Emiratos Árabes Unidos
8. Gibraltar
9. Hong-Kong
10. Anguilla
11. Antigua y Barbuda
12. Las Bahamas
13. Barbados
14. Bermuda
15. Islas Caimanes
16. Islas Cook
17. Republica de Dominica
18. Granada
19. Fiji
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)
21. Jamaica
22. República de Malta
23. Islas Malvinas
24. Isla de Man
25. Islas Marianas
26. Mauricio
27. Montserrat
28. República de Nauru
29. Islas Salomón
30. San Vicente y las Granadinas
31. Santa Lucía
32. República de Trinidad y Tobago
33. Islas Turks y Caicos
34. República de Vanuatu
35. Islas Vírgenes Británicas
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
37. Reino Hachemita de Jordania
38. República Libanesa
39. República de Liberia
40. Principado de Liechtenstein
41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986
42. Macao

43. Principado de Mónaco
44. Sultanato de Omán
45. República de Panamá
46. República de San Marino
47. República de Seychelles
48. República de Singapur

9. RÉGIMEN OPCIONAL PARA LOS CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA

Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que sean personas físicas, que acrediten ser residentes en otro Estado miembro de la UE y que, al menos, el 75 % de la totalidad de su renta en el período impositivo esté constituida por la suma de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos durante el mismo en territorio español, cuando estas rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR, podrán solicitar la aplicación de este régimen opcional, cuya finalidad es que la tributación efectiva en España se calcule en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pero sin perder por ello su condición de contribuyentes por el IRNR.

10. INVERSIONES EN INMUEBLES DE LOS NO RESIDENTES

10.1. Tributación del propietario no residente de una vivienda destinada a su uso propio

Una persona que no sea residente fiscal en España y sea propietario de algún inmueble urbano situado en este país, estará sometido al Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio, por obligación real, así como a un tributo de carácter local, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

10.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

v. Rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos de uso propio.

El rendimiento a declarar será la cantidad resultante de aplicar al valor catastral del inmueble, que figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), los porcentajes siguientes:

Con carácter general, el 2 por 100.

En caso de inmuebles con valores catastrales revisados o modificados a partir del 1 de enero de 1994, el 1,1 por 100.

Este rendimiento se entiende devengado una vez al año, el día 31 de diciembre.

Se declarará la parte proporcional de dicho importe si no se ha sido propietario del inmueble durante todo el año o si durante algún período de tiempo ha estado arrendado.

Modelo de declaración: 210, utilizando el apartado general 210-A y consignando como tipo de renta el 02.

Plazo de declaración: Durante todo el año natural siguiente a la fecha de devengo.

Lugar de presentación: ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o Administraciones dependientes de la misma correspondientes al lugar donde esté situado el inmueble.

Tipo impositivo: el 24 por 100.

w. Rendimientos de inmuebles arrendados.

El rendimiento a declarar será el importe íntegro que se recibe del arrendatario, sin deducir ningún gasto.

Este rendimiento se entiende devengado cuando resulte exigible por el arrendador o en la fecha de cobro si es anterior. Se tributa de forma separada por cada devengo de renta y, por tanto, se efectuarán tantas declaraciones como devengos de rentas se produzcan.

No obstante, podrán efectuarse declaraciones de carácter colectivo en las que se pueden incluir varios devengos de rendimientos de un mismo contribuyente o de varios contribuyentes, producidos en un trimestre natural. En el caso de que la declaración colectiva contenga rendimientos de distintos contribuyentes, el presentador debe ser un representante común, un mismo responsable solidario de las deudas tributarias (pagador, depositario o gestor) de todos ellos o un mismo retenedor (en el supuesto de arrendamiento de locales a empresarios o profesionales).

Modelo de declaración: En concordancia con lo anterior, se admiten dos posibilidades:

Modelo 210, Declaración ordinaria, utilizando el apartado general 210A y consignando como tipo de renta el 01.

Modelo 215. Declaración colectiva. También se consignará como tipo de renta el 01.

Plazo de declaración: si la declaración es ordinaria (modelo 210) el plazo será de un mes a partir de la fecha de devengo de la

renta. Si son declaraciones colectivas (modelo 215), referidas a un trimestre, dentro de los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre o enero, según correspondan al primer, segundo, tercer o cuarto trimestre natural, respectivamente.

Lugar de presentación: ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o Administraciones dependientes de la misma correspondientes al lugar en que esté situado el inmueble.

Tipo impositivo: el 24%

x. Ganancias derivadas de la venta de inmuebles.

Constituye una renta sometida a gravamen la obtención de una ganancia patrimonial como consecuencia de la venta de un inmueble. Esta renta se entiende devengada cuando se produce la alteración patrimonial.

Con carácter general, la ganancia se determinará por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

El valor de adquisición estará formado por el importe real por el que se adquirió el inmueble objeto de transmisión, al que se sumarán el importe de los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que se hubiesen satisfecho por el ahora transmitente. En función del año de adquisición, este valor se corregirá mediante la aplicación de unos coeficientes de actualización que se establecen, de forma anual, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Si el inmueble que ahora se transmite hubiese estado arrendado, el valor así determinado deberá minorarse en el importe de las amortizaciones correspondientes al período de arrendamiento. Estas amortizaciones también se actualizan atendiendo al año al que correspondan.

El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se haya efectuado, minorado en el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hayan sido por cuenta del vendedor.

Pues bien, la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición así determinados será la ganancia que se someta a tributación.

No obstante, si el inmueble que ahora se transmite por una persona física que lo adquirió con anterioridad al 31 de diciembre

de 1994, la ganancia previamente hallada puede ser reducida al resultar aplicable un régimen transitorio.

Si el transmitente ha adquirido el inmueble en dos fechas distintas o el inmueble ha sido objeto de mejora, habrá que efectuar los cálculos como si se tratara de dos ganancias.

y. Retención a cuenta

La persona que adquiere el inmueble, sea o no residente, está obligada a retener e ingresar en el Tesoro Público el 3 por 100 de la contraprestación acordada. Esta retención tiene para el vendedor el carácter de pago a cuenta del impuesto que corresponda por la ganancia derivada de la transmisión. Por tanto, el adquirente entregará al vendedor no residente un ejemplar del modelo 211 (con el que se ha ingresado la retención), a fin de que este último pueda deducir la retención de la cuota a ingresar resultante de la declaración de la ganancia. Si la cantidad retenida es superior a la cuota a ingresar, se podrá obtener la devolución del exceso.

En el caso de que la retención no se ingrese, el inmueble quedará afecto al pago del importe que resulte menor entre la retención y el impuesto correspondiente.

z. Modelo, plazo y lugar de presentación de la declaración

Modelo: 212 Cuando el inmueble objeto de transmisión sea de titularidad compartida por un matrimonio en el que ambos cónyuges sean no residentes, excepcionalmente se podrá realizar una única declaración.

Plazo: tres meses contados a partir del término del plazo que tiene la persona que adquirió el inmueble para ingresar la retención (este plazo es, a su vez, de un mes desde la fecha de la venta).

Lugar: ante la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al lugar donde esté situado el inmueble.

Tipo impositivo: el 18 por 100

10.1.2. Impuesto sobre el Patrimonio

Se ha suprimido el gravamen por este impuesto, con efectos desde el período impositivo 2008.

10.1.3. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Se trata de un impuesto local, es decir, exigido por los Ayuntamientos, que deben pagar los propietarios de bienes inmuebles.

Todos los bienes inmuebles de cada municipio están incluidos en un censo y tienen asignado un valor (valor catastral). Partiendo del valor catastral y aplicando el tipo de gravamen que establece el Ayuntamiento, se obtiene el importe a pagar.

Anualmente, por cada inmueble incluido en el censo, se emite un recibo para efectuar el pago del Impuesto. Normalmente, los Ayuntamientos establecen la posibilidad de domiciliar el pago del recibo en una cuenta bancaria, con lo que se facilita que éste se efectúe dentro del plazo de pago fijado y se eviten los recargos.

El plazo para efectuar el pago varía en cada municipio, si bien normalmente es en torno a los meses de septiembre, octubre y noviembre de cada año.

11. RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

Canarias ha disfrutado históricamente de un tratamiento económico y fiscal diferenciado al objeto de compensar el efecto de la insularidad. La adhesión de España a la UE ha supuesto una modernización de esa singularidad económica, reflejada en las nuevas bases del Régimen Económico y Fiscal, que mantiene a las islas en unas condiciones excepcionales para el fomento del comercio y conversión.

11.1. Incentivos Fiscales en el REF

11.1.1. La Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

Incentivo fiscal que posibilita una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de hasta un 90% del beneficio no distribuido a través de la dotación de una Reserva Especial para Inversiones (RIC). El beneficio no distribuido debe proceder de establecimientos situados en Canarias sin que, en ningún caso, la aplicación de la reducción pueda determinar que la base imponible sea negativa. Esta inversión deberá cumplir una serie de requisitos:

1. Materializar la reserva en alguna de las inversiones siguientes:

- Adquisición de activos fijos.

- Suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de Deuda Pública Canaria.

- Suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que inviertan en Canarias y Creación de empleo.

A partir del 2007 se restringen estos beneficios tributarios respecto del suelo y las actividades inmobiliarias. El objetivo primordial es reorientar, en la medida de lo posible, las inversiones empresariales productivas hacia sectores de la economía menos intensivos en el consumo de suelo. No obstante, su disfrute se mantendrá respecto de las inversiones en terrenos afectas a la promoción de viviendas protegidas en Canarias, al desarrollo de actividades industriales, a determinadas actividades turísticas y cuando su adquisición tenga por objeto la rehabilitación de un establecimiento turístico situado en un área cuya oferta turística se encuentre en declive, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

2. El plazo máximo para esta materialización es de 3 años, a contar desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio de la dotación.

3. Los activos fijos deberán permanecer en la empresa durante 5 años, o durante la vida útil del elemento si ésta fuera inferior. El resto de las inversiones deberá permanecer en la empresa durante 5 años. 4. La RIC debe figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado.

5. La forma de pago de la materialización puede ser la que el sujeto pasivo desee: al contado, financiación ajena o leasing, siempre y cuando, en este último caso, no quepa duda sobre el ejercicio de la opción de compra.

Pueden acogerse a este incentivo fiscal las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades en relación con sus establecimientos situados en Canarias.

Igualmente, las personas físicas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en relación con las actividades empresariales y profesionales realizadas mediante establecimientos situados en Canarias, siempre que determinen sus rendimientos netos por estimación directa.

5. Las entidades que tengan por actividad principal la prestación de servicios financieros o la prestación de servicios a entidades que pertenezcan al mismo grupo de sociedades en el sentido del apartado 3 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), únicamente podrán realizar dotaciones a la RIC cuando la materialicen en alguna de las inversiones iniciales a las que se hará referencia posteriormente.

A estos efectos se establecen las siguientes precisiones:

- Se considerará que tienen como actividad principal la prestación de servicios financieros las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las entidades aseguradoras, las sociedades y fondos de inversión colectiva, financieras o no financieras, los fondos de pensiones,

los fondos de titulización, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, de fondos de pensiones o de fondos de titulización, las sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo, las entidades cuya actividad principal sea la tenencia de acciones o participaciones, emitidas por entidades financieras, las sociedades de garantía recíproca y las entidades extranjeras, cualquiera que sea su denominación o estatuto, que, de acuerdo con la normativa que les resulte aplicable, ejerzan las actividades típicas de las anteriores.

- Sólo se considerará que una entidad tiene como actividad principal la prestación de servicios intragrupo cuando, en el período impositivo en el que obtiene las rentas con cargo a las cuales efectúa la dotación a la reserva por inversiones, más del 50% de su cifra de negocio proceda de servicios prestados a otras sociedades del mismo grupo.

Recordamos que estas entidades cuando realicen dotaciones a la RIC únicamente podrán realizar inversiones que tengan la consideración de inversión inicial en los términos definidos en la Ley 19/1994, concepto que desarrolla el Reglamento.

Adicionalmente podrán materializar las dotaciones a la RIC que hubieran efectuado en la adquisición de acciones emitidas por una sociedad, con ocasión de su constitución o su ampliación de capital siempre que se cumplan todas las condiciones establecidas en el articulo 27.4.D.1º) de la Ley 19/1994 y éstas realizasen a su vez las inversiones iniciales señaladas en las letras A y B del apartado 4 del citado artículo 27.

6. Se considerarán beneficios procedentes de establecimientos permanentes situados en Canarias sobre los que se puede realizar la dotación de la RIC los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al mismo que cierren un ciclo mercantil que determine resultados económicos.

No formará parte del beneficio que se puede destinar a dotar la RIC:

-El destinado a nutrir las reservas de carácter legal.

-El generado en la transmisión de elementos patrimoniales, cuando la renta correspondiente se acoja a la deducción por reinversión establecida en el artículo 42 del TRLIS.

-El que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIC que se hubiera dotado con beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007. En el caso de mejoras introducidas en elementos patrimoniales, no formará parte del beneficio que se puede destinar a la RIC la parte proporcional del mismo que corresponda al valor de adquisición que hubiera supuesto la materialización de dicha reserva.

- El procedente de los valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, así como de la cesión a terceros de capitales propios, excepto que se trate de entidades que presten servicios financieros.

- El procedente de elementos patrimoniales no afectos a la realización de actividades económicas.

7. Condiciones generales de las inversiones para el disfrute de los incentivos fiscales

a) Inversiones en aeronaves que contribuyen a mejorar las conexiones de las Islas Canarias

De acuerdo con lo establecido en el Reglamento, las aeronaves en que se materializa la RIC contribuyen a mejorar las conexiones de las Islas Canarias cuando más del 50% de sus vuelos tenga por objeto prestar servicios de transporte entre la Islas del Archipiélago o entre éstas y otros territorios durante el periodo de mantenimiento de la inversión a que se refiere el artículo 27.8 de la Ley 19/1994.

Cuando no se alcance dicho volumen de vuelos, se considerará que se ha producido la materialización de la RIC en el importe de la inversión en la aeronave que se corresponda con el porcentaje que representen los vuelos entre la Islas del Archipiélago o entre éstas y otros territorios respecto del total de sus vuelos durante el citado período de mantenimiento de la inversión.

b) Inversiones en largometrajes y cortometrajes

La RIC se podrá materializar en la producción de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y series audiovisuales de ficción, animación o documental, así como en el desarrollo de programas, cuando todas ellas se hayan efectuado en Canarias, estableciéndose las siguientes presunciones al respecto:

- Cuando las obras sean realizadas por una persona o entidad con domicilio social y sede de dirección efectiva en la Comunidad Autónoma de Canarias.

- Las realizadas por personas o entidades no residentes fiscales en dicho territorio con establecimiento permanente en el mismo que cumplan los siguientes requisitos:

- La persona o entidad productora o coproductora deberá estar inscrita en el Registro de Empresas Audiovisuales de Canarias.

- La aportación del productor canario supere el 20% del coste de la misma.

- Cuando puedan ser certificados como proyectos de coproducción canarios por existir una participación limitada a una aportación financiera, siempre que se admitan una o varias participaciones minoritarias limitadas al ámbito financiero, conforme al contrato de coproducción, que no sean inferiores al 10% ni superiores al 25% del coste de producción.

- En términos artísticos la aportación del coproductor canario deberá comportar una participación técnica o artística con, por lo menos, un elemento considerado creativo, un actor en papel principal o, en su defecto, un actor en papel secundario o un técnico especializado jefe de equipo, entendiéndose como técnico o artista canario a aquella persona con residencia o domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Canarias.

- Las producciones deberán de tener en todo caso un mínimo de 2 semanas de rodaje en interiores o exteriores en las Islas Canarias, salvo que por circunstancias, debidamente justificadas, no pudieran realizarse en el ámbito de las mismas.

- Aquéllas a cuyas obras les sea otorgado el certificado de obra canaria por la Consejería competente del Gobierno de Canarias. Dicho certificado será vinculante para la Administración tributaria competente.

Sólo será apta la materialización de la reserva para inversiones en Canarias en largometrajes y cortometrajes producidos por terceros si aquellos son objeto de reproducción y distribución exclusivamente en el archipiélago canario.

c) Transmisión “mortis causa” de explotaciones económicas

El Reglamento señala que en los casos de transmisión “mortis causa” de la totalidad o parte de los activos afectos a una explotación económica o de una rama de actividad, la persona o entidad adquirente se subrogará en la posición de la persona transmitente y asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio fiscal disfrutado por esta última. En el caso de que la RIC no estuviera materializada en el momento de la transmisión, el adquirente deberá cumplir con las obligaciones de materialización del transmitente en el plazo que le restara a éste último para el cumplimiento de tal obligación.

d) Fecha de la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en la suscripción de acciones

Establece el Reglamento que en los casos de materialización de la RIC mediante la suscripción de acciones o participaciones en sociedades que desarrollen en Canarias su actividad, en entidades ZEC o acciones o participaciones emitidas por sociedades y fondos de capital riesgo o en fondos de inversión (números 1°, 2° y 3° del artículo 27.4 de la Ley 19/1994), se considerará que se ha producido la materialización desde la

fecha en que la sociedad emisora de los mismos haga entrar en funcionamiento los elementos patrimoniales adquiridos.

e) Condiciones para el arrendamiento de bienes inmuebles

Tal y como establecía la Ley 19/1994, tanto en el artículo 25.4 f) (con relación a la exención en la imposición indirecta en la adquisición de bienes de inversión) como en el artículo 27.8 (RIC) únicamente se podrán aplicar estos incentivos fiscales en la adquisición de bienes inmuebles para su arrendamiento si estos se afectan a alguna de las siguientes actividades:

- Al arrendamientos de vivienda protegida por la entidad promotora de las mismas

Con relación a este supuesto, el Reglamento introduce como novedad que las viviendas deberán ser objeto de cesión en arrendamiento durante, al menos, cinco años ininterrumpidos precisando que no se entenderá interrumpida la cesión cuando se proceda a un nuevo arrendamiento de una misma vivienda en el plazo de seis meses desde su desocupación. No obstante, el plazo de mantenimiento de la inversión afecta a una actividad económica se ampliará por un período equivalente a aquel durante el cual el inmueble hubiera estado desocupado.

-A las actividades turísticas a que se refiere la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, con independencia del lugar donde se encuentre situado el bien inmueble.

-Al desarrollo de las actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990.

- Al desarrollo de actividades en zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive.

f) Inversiones en suelo afecto a actividades industriales

Se considera que en los supuestos de materialización en suelo afecto las actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE, éstas se desarrollan en las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como en las superficies cubiertas o sin cubrir, que se utilicen para el almacenaje de las materias primas, elementos de producción y transporte, de los productos terminados y semiterminados, así como los recintos administrativos, los destinados al uso del personal y los destinados a la actividad fabril, y aquellos donde se encuentren situados la maquinaria, las instalaciones, y los elementos requeridos o convenientes para la seguridad e higiene en el trabajo.

g) Delimitación de zonas comerciales y de áreas cuya oferta turística se encuentra en declive

Se consideran zonas comerciales (mencionadas en los supuestos de adquisición de suelo y arrendamiento de inmuebles) los centros, galerías comerciales o locales de negocio individualmente considerados, incluidas las zonas de aparcamientos, áreas comunes y las de equipamiento, que se hallen ubicados en un área cuya oferta turística se encuentre en declive.

Por su parte, se considerará que las áreas cuya oferta turística se encuentra en declive son aquellas que precisan intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas de acuerdo con las Directrices de Ordenación General de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril, y que coinciden con los núcleos turísticos a que hace referencia la directriz 21 de las Directrices de Ordenación del Turismo de Canarias, ya sean los enumerados en el anexo de las citadas directrices o por el correspondiente planeamiento insular.

h) Condiciones particulares para la aplicación de los incentivos fiscales regulados en el artículo 25 de la Ley 19/1994

El artículo 25.2 de la Ley 19/1994 establece que podrán estar exentas del IGIC los sujetos pasivos en los términos anteriormente expuestos que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en el IGIC (este requisito no se establece con relación a los supuestos en los que la adquisición de los bienes de inversión estuviera sujeta al ITP-AJD) entendiéndose que se cumple este requisito cuando "el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de la entrega o importación del bien de inversión o la prestación de servicios de elementos del inmovilizado inmaterial es inferior al cien por cien, incluso en el supuesto de pagos anticipados".

11.1.2. Bonificación por Producción de Bienes Corporales en Canarias

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aplicarán una bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago. Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

La bonificación anterior también será aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan las mismas actividades y con los mismos requisitos exigidos a los sujetos pasivos del

Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa.

La bonificación se aplicará sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de las actividades de producción señaladas.

11.1.3. Deducción por Inversiones en Canarias

Esta deducción consiste en una minoración de la cuota íntegra posterior a la aplicación de las deducciones por doble imposición y las posibles bonificaciones. El importe de la deducción se calcula, en cada caso, aplicando el porcentaje de deducción estipulado legalmente para cada modalidad de inversión sobre el importe total de las inversiones realizadas. Podrán acogerse al régimen especial de Deducción por Inversiones en Canarias:

· Las sociedades y demás entes jurídicos sujetos al Impuesto sobre Sociedades con domicilio fiscal en Canarias, en relación con las inversiones que realicen y permanezcan en Canarias.
· Las sociedades y demás entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en el Archipiélago Canario, siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en las islas.
· Las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales en Canarias, siempre que cumplan las restricciones y condicionantes impuestos por la normativa del IRPF.

Otras exenciones:

El REF reconoce exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para las sociedades domiciliadas en Canarias. Estas exenciones se aplicarán a las sociedades de nueva creación, o ya constituidas, que en el plazo de 3 años desde su constitución o ampliación, y siempre que los bienes de inversión estén situados en Canarias, decidan: ampliar su capital, o modernizar, ampliar o trasladar sus instalaciones.

11.2. Zona Especial Canaria

La Zona Especial Canaria es un régimen de baja tributación, que se crea en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias con la finalidad de promover el desarrollo económico y social del archipiélago y diversificar su estructura productiva.

La Zona Especial Canaria fue autorizada por la Comisión Europea el mes de enero de 2000 y prorrogada en diciembre de 2006, procediéndose, por parte del Gobierno Español, a la adaptación de la normativa Régimen Económico y Fiscal de Canarias en lo relativo a la ZEC, según los

términos de dichas autorizaciones (Título V de la Ley 19/1994 (modificada por Real Decreto-Ley 12/2006)).

El disfrute de los beneficios de la Zona Especial Canaria tiene inicialmente vigencia hasta el 31 de diciembre del año 2019. La autorización de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades ZEC (ROEZEC) tendrá como límite temporal inicial el 31 de diciembre del año 2013.

11.2.1. Régimen Fiscal

Impuesto sobre Sociedades

Las Entidades ZEC estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades vigente en España a un tipo impositivo del 4%. El tipo impositivo aplicable en España se establece, a partir del año 2008, en un porcentaje que oscila entre el 25% y el 30%. El tipo especial del 4% se aplicará a un importe máximo de la base imponible, dependiendo del número de empleos creados y del tipo de actividad desarrollada por la Entidad ZEC.

Escala de gravamen

El tipo de gravamen especial se aplicará exclusivamente a la parte de la base imponible que coincida con la menor de las siguientes cuantías:

a) El importe que resulte de aplicar a la base imponible el porcentaje determinado en la regla anterior.

b) El importe que, en función de la creación de empleo y la actividad desarrollada, resulte del cuadro siguiente:

Creación neta de empleo	Actividades Industriales - euros	Actividades de Servicios - euros
Entre 3 y 8 trabajadores	1.800.000	1.500.000
Más de 8 y hasta 12 trabajadores	2.400.000	2.000.000
Más de 12 y hasta 20 trabajadores	3.600.000	3.000.000
Más de 20 y hasta 50 trabajadores	9.200.000	8.000.000
Más de 50 y hasta 100 trabajadores	21.600.000	18.000.000
Más de 100 trabajadores	120.000.000	100.000.000

No obstante lo anterior, se aplicarán los siguientes límites cuando se trate de las actividades de: comercio al por mayor e intermediarios del comercio (excepto de vehículos de motor y motocicletas); agencias de viajes, mayoristas y minoristas de turismo y otras actividades de apoyo turístico; actividades informáticas, actividades jurídicas, de contabilidad, teneduría de libros, asesoría fiscal, estudios de mercado y realización de encuestas de opinión pública; consulta y asesoramiento sobre dirección y

gestión empresarial; gestión de sociedades de cartera, y servicios de publicidad y relaciones públicas:

Creación neta de empleo	Actividades mencionadas - euros
Entre 3 y 8 trabajadores	1.125.000
Más de 8 y hasta 12 trabajadores	1.500.000
Más de 12 y hasta 20 trabajadores	2.250.000
Más de 20 y hasta 50 trabajadores	6.000.000
Más de 50 y hasta 100 trabajadores	13.500.000
Más de 100 trabajadores	75.000.000

A estos efectos, se entiende por creación neta de empleo el número de puestos de trabajo netos creados en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria desde la autorización de la entidad de la Zona Especial Canaria, excluidas, en su caso, las incorporaciones de una plantilla anterior.

Las variaciones en la creación neta de empleo surtirán efecto en el ejercicio impositivo en que se produzcan.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Las Entidades ZEC estarán exentas de tributación por este impuesto en los siguientes casos:

· La adquisición de bienes y derechos destinados al desarrollo de la actividad de la Entidad ZEC en el ámbito geográfico de la ZEC.
· Las operaciones societarias realizadas por las Entidades ZEC, salvo su disolución.
· Los actos jurídicos documentados vinculados a las operaciones realizadas por dichas entidades en el ámbito geográfico de la ZEC.

IGIC

El IGIC es el impuesto indirecto canario que grava el consumo final, sustituyendo al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) comunitario. La naturaleza del IGIC es similar a la del IVA, aunque con diferencias importantes, como la de unos tipos impositivos menores, siendo el tipo general del IGIC del 5%. En el Régimen de la ZEC estarán exentas de tributación por el IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Entidades ZEC entre sí, así como las importaciones de bienes realizadas por las mismas.

Convenios de Doble Imposición, Directiva Matriz-Filial e Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Las Islas Canarias forman parte del territorio español y comunitario. En consecuencia:

• Las Entidades ZEC podrán acogerse a los Convenios para evitar la Doble Imposición, suscritos por España.
• Las Entidades ZEC podrán acogerse a la Directiva Matriz-Filial de la Unión Europea, de forma que los dividendos distribuidos por filiales Entidades ZEC a sus sociedades matrices residentes en otro país de la UE, quedarán exentos de retención.
• La normativa ZEC contempla que las exenciones que se describen a continuación serán también de aplicación a las rentas obtenidas por residentes en Estados no miembros de la UE cuando tales rentas sean satisfechas por una Entidad ZEC y procedan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC.

Personas físicas: los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.

Personas jurídicas: los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices.

No se aplicarán estas exenciones cuando las rentas sean obtenidas a través de paraísos o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria ni cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en uno de esos países o territorios.

12. RÉGIMEN FISCAL DEL PAIS VASCO Y NAVARRA

12.1. País Vasco

Principales Características

El sistema tributario y de financiación del País Vasco, derivado de los derechos históricos de los Territorios Forales, presenta unas características propias. Su singularidad, reconocida en la Disposición Adicional Primera de la Constitución, es recogida en el Estatuto de Autonomía que establece que las relaciones de orden tributario y financiero entre el Estado y el País Vasco se regularán mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios.
El Concierto Económico actual (Ley 12/2002, de 23 de mayo, BOE 24/05/2002), recoge en su Capítulo I los aspectos correspondientes a las relaciones tributarias, dedicando el Capítulo II a las relaciones financieras. En Septiembre 2008, la Corte de Luxemburgo ha ratificado la plena vigencia del Concierto Económico del País Vasco y la capacidad de éste para fijar los impuestos vigentes en Euskadi, aunque sean diferentes a los establecidos en el resto de España.

El Sistema Tributario Vasco

El sistema de Concierto Económico determina que Euskadi cuente con un régimen tributario propio con la capacidad normativa y de gestión que habitualmente detentan las administraciones tributarias de los Estados. Ello no es óbice para que el propio Concierto recoja las oportunas normas de armonización fiscal que garantizan el desarrollo armónico de los distintos sistemas tributarios, los del País Vasco y los del resto del Estado español.

La competencia tributaria de Euskadi reside en las Instituciones de sus tres Territorios Históricos, Álava, Vizcaya y Guipúzkoa. No obstante, corresponde al Parlamento Vasco aprobar las normas relativas a la coordinación, armonización y colaboración fiscal. En uso de estas atribuciones el Parlamento Vasco aprobó la Ley 3/1989, donde se desarrollan estos principios y donde se crea el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, con representación de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, que trata de impulsar estos principios de coordinación, colaboración y armonización del régimen tributario de los tres Territorios Históricos del País Vasco.

Todos los impuestos que componen el sistema tributario son gestionados y recaudados por las Haciendas Forales en los términos del reparto contenido en la propia normativa del Concierto

Desde un punto de vista normativo, y en lo que se refiere a la imposición directa, el País Vasco cuenta con su propio **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** , su propio Impuesto sobre Sociedades y sus propios Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones. Asimismo, el Concierto Económico confiere a las Haciendas Forales la competencia para la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, debiendo aplicar la misma normativa del Estado, salvo si se trata de no residentes con establecimiento permanente en el País Vasco, en cuyo caso disponen de capacidad normativa y aplican las mismas reglas establecidas en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la imposición indirecta, el grado de armonización en las dos grandes figuras tributarias, **Impuesto sobre el Valor Añadido** e Impuestos Especiales, es prácticamente total, derivado de la propia naturaleza de estos impuestos, armonizados asimismo en el conjunto de la Unión Europea. De este modo las competencias de las Haciendas Forales quedan restringidas a aspectos concretos de la gestión del impuesto. Por el contrario, la tercera figura de la imposición indirecta en orden a su potencial recaudatorio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puede ser regulado de forma autónoma por las Instituciones vascas.

De la relevancia que los denominados tributos concertados tienen en el conjunto de la política fiscal es prueba suficiente la cuantía de su recaudación.

El Sistema de Financiación del País Vasco

La característica principal del sistema de financiación del País Vasco es su capacidad de recaudar la práctica totalidad de los impuestos que conforman su propio sistema tributario, contribuyendo a financiar los gastos del Estado en aquellas materias cuya competencia no ha sido transferida a las instituciones del País Vasco. Esta contribución del País Vasco al Estado se denomina Cupo.

El Capítulo II del Concierto Económico regula las Relaciones Financieras con la Administración del Estado, que se rige por los principios generales siguientes:

1.- Autonomía fiscal y financiera de las instituciones del País Vasco.

2.- Respeto de la solidaridad.

3.- Coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria.

4.- Contribución del País Vasco a las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.

5.- Tutela financiera de la Entidades Locales. Corresponde a las instituciones del País Vasco.

En relación al cálculo del Cupo, el Concierto Económico prevé que cada cinco años, mediante ley, se proceda a determinar la metodología para su señalamiento.
Así, la Ley 13/2002, de 23 de mayo, aprueba la metodología de señalamiento del cupo para el quinquenio 2002-2006.

12.1.1. Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. El Concierto Económico dedica a este impuesto la sección 3ª de su primer capítulo (artículos 14 a 20), y lo califica como un tributo concertado de normativa autónoma. Por tanto, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos pueden regular sin limitaciones este impuesto, respetando los principios de armonización establecidos en el propio Concierto.

La normativa vasca de este Impuesto se aplica a las entidades cuyo domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco. Si el volumen total de operaciones de la entidad en el ejercicio anterior supera los 6 millones de euros anuales, se exige además que la entidad realice en el País Vasco, en los términos especificados en el propio Concierto Económico, más del 25% de sus operaciones. Este punto de conexión normativo del Impuesto implica, obviamente, que una entidad estará sujeta únicamente a una normativa, la foral o la común.

El Concierto incluye además el punto de conexión relativo a la exacción del impuesto. La exacción del impuesto corresponde en su integridad a las Haciendas Forales cuando el domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el año anterior no exceda de 6 millones de euros, cualquiera que sea el lugar en que realizan sus operaciones.

En este Impuesto, al igual que el Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece la posibilidad de que una entidad, aplicando una sola normativa, reparta entre varias Administraciones tributarias el resultado de su liquidación, en la medida en la que el hecho imponible gravado, se haya producido en más de un ámbito territorial. Esta circunstancia se produce cuando una entidad opere en ambos territorios y su volumen de operaciones exceda de 6 millones de euros. En este caso, la tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

Características del Impuesto sobre Sociedades

Durante 2007 Álava y Vizcaya han aprobado sendas Normas Forales que modifican parcialmente las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y cuya medida más destacada es la disminución del tipo de gravamen general que se reduce del 32,6% al 28% y el aplicable a las pequeñas empresas que queda establecido en el 24%.

Como medidas complementarias a la anterior, se racionalizan y actualizan los incentivos fiscales con el fin de conseguir que sean lo más eficaces posible, concentrando el gasto fiscal en aquellas actividades que se consideran fundamentales para la competitividad empresarial. Entre éstas cabe destacar las relacionadas con la investigación, desarrollo e innovación tecnológica, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía y las que contribuyen a la inserción laboral de colectivos con especiales dificultades para ello.

Por último, se procede a una nueva regulación de las operaciones vinculadas, convirtiendo en obligatoria la valoración a precios de mercado y de las sociedades patrimoniales.
No obstante, las tres Normas Forales continúan siendo muy similares, si bien algunos de los aspectos en los que difieren se espera sean corregidos en breve plazo, de modo que se alcance un mayor grado de armonización entre las normativas de los tres Territorios Históricos.
Sin perjuicio del acceso a una información más detallada a través de la propia normativa reguladora del Impuesto de Sociedades en cada uno de los Territorios Históricos, las principales características que, con carácter general, contienen estas Normas son las siguientes:

1.- Hecho imponible: Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto pasivo, cualquiera que sea su fuente u origen.

2.- Base imponible: La base imponible se calcula partiendo del resultado contable, corrigiendo éste con los ajustes previstos en la Norma Foral y minorado, en su caso, por la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

2.1.- Amortización.

Las Normas Forales incluyen una tabla de amortizaciones sencilla y práctica en el uso.

- Se reconoce con carácter general la libertad de amortización a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias de los activos nuevos afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante de la empresa y a los elementos del inmovilizado material e intangible relacionados con la limpieza de suelos contaminados.
- Gozarán de libertad de amortización los elementos del inmovilizado material e intangible, excepto edificios, afectos a I+D, así como los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible.
- Posibilidad de amortizar el Fondo de Comercio y otros activos intangibles con un límite anual máximo de la quinta parte de su importe.

2.2.- Reglas de valoración: corrección monetaria:

Se establece un sistema sencillo de corrección de las plusvalías para la eliminación del efecto de la inflación en las rentas obtenidas en las transmisiones de elementos patrimoniales del inmovilizado, material e intangible.

2.3.- Compensación de bases imponibles negativas:

Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los años sucesivos.

2.4.- Reinversión en beneficios extraordinarios

- Podrán no integrarse en la base imponible del impuesto:
    - Las rentas obtenidas en la transmisión de los activos fijos materiales e intangibles de la entidad si están afectos a explotaciones económicas y el importe de la transmisión se invierte en nuevos activos fijos.
    - En el caso de transmisión de la cartera de valores, el 60% de la renta obtenida si los valores transmitidos otorgaban una participación de al

menos el 5% y se hubiesen poseído, al menos, con 1 año de antelación.

- Se establece como plazo de reinversión el comprendido entre el año anterior a la entrega o puesta a disposición del elemento en el que se reinvierte y los 3 años posteriores.

3.- Base liquidable: La base liquidable es el resultado de aplicar a la base imponible las reducciones previstas en la Norma Foral , y en ningún caso puede ser negativa.

4.- Tipo impositivo: Tipo general: 28%

5.- Deducciones

Deducciones para incentivar inversiones en activos no corrientes

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos: 10% del importe de la inversión.
- Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Cultural, así como por inversiones en producciones cinematográficas y en edición de libros:
  - Patrimonio Cultural: 15% del importe de las inversiones o gastos incurridos.
  - Producciones cinematográficas: 20% para el productor y 5% para el coproductor.
  - Edición de libros: 5% de la inversión en la edición de los libros.

Deducciones para incentivar la financiación de las empresas

- Reserva para Inversiones Productivas: deducción del 10% por las dotaciones realizadas a esta reserva especial.
- Adquisición de valores de renta variable: deducción del 5% por la adquisición de valores de renta variable (únicamente en Gipuzkoa).

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

- Deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo:
  - El 30% de los gastos efectuados por este concepto y del 50% por el exceso de los gastos de la media efectuada en los dos años anteriores.

        - El 10% de las inversiones en elementos del inmovilizado (excepto inmuebles y terrenos afectos exclusivamente a estas actividades.
    - Deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica:
        - El 15%/20% de los gastos correspondientes a la obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad y proyectos que se encarguen a Universidades o determinados organismos.
        - El 10%/15% de los gastos en diseño industrial, ingeniería de procesos de producción y adquisición de tecnología avanzada.
    - Deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente y aprovechamiento más eficiente de las fuentes de energía:
        - El 30% de las inversiones en equipos incluidos en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.
        - El 15% de las inversiones en activos fijos materiales nuevos afectos a la reducción y corrección del impacto contaminante.
    - Deducción por actividades de exportación: 6% de las inversiones incurridas en la realización de determinadas actividades de exportación (esta deducción se aplica hasta 2011 mediante unos porcentajes que disminuyen anualmente hasta dicho año en el que quedará suprimida).
    - Deducción por gastos de formación profesional: 10% de los gastos de formación profesional del personal de la empresa (15% adicional si los gastos exceden a la media efectuada en los dos años anteriores).
    - Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, planes de previsión social empresarial, mutualidades de previsión social o entidades de previsión social voluntaria que actúen como instrumento de previsión social empresarial: 10%.
    - Deducción de 3.000 euros (4.600 euros en Gipuzkoa) por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido respecto del ejercicio inmediato anterior, siempre que dicho incremento se mantenga durante dos años; adicionalmente a los importes anteriores 3.000 euros (4.000 euros en Gipuzkoa) si la persona contratada está incluida

en colectivos de especial dificultad de inserción laboral.

6.- Régimen especial de las pequeñas y medianas empresas:

La Norma Foral pretende potenciar las pequeñas y medianas empresas, a través del establecimiento de un régimen especial consistente en:

Tipo especial de gravamen para las pequeñas empresas: 24%

Libertad de amortización a las pequeñas empresas y aplicación de una amortización resultante de multiplicar por 1,5 los coeficientes máximos establecidos en tabla para las medianas.

12.1.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Definición y puntos de conexión en el Concierto Económico

El IRPF es un tributo de carácter directo y de naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas. El Concierto Económico lo contempla como un tributo concertado de normativa autónoma, siendo el punto de conexión la residencia habitual del contribuyente. Es decir, se exigirá por la Diputación Foral competente por razón del territorio a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el País Vasco. Su regulación se encuentra contenida en la sección segunda del capítulo primero, artículos 6 a 13 ambos inclusive.

Características del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Este impuesto ha sufrido una importante modificación en 2007, entrando en vigor la nueva normativa desde el 1 de enero. La reforma ha conseguido un alto grado de armonización entre los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de los Territorios Históricos del País Vasco.

Uno de los aspectos más novedosos del nuevo impuesto es la eliminación de las diferencias existentes hasta ahora en la tributación de las rentas procedentes del ahorro. Así, se les otorga el mismo tratamiento fiscal tributando todas ellas al mismo tipo impositivo.

La renta del contribuyente la componen los rendimientos del trabajo, de las actividades económicas y del capital (mobiliario e inmobiliario), además de las ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta. Además, se contemplan una serie de rentas exentas de la aplicación del Impuesto.

A los efectos de la determinación de la base imponible, la renta se clasifica en renta general y renta del ahorro, integrando ésta última los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, la mayoría de los rendimientos de capital mobiliario, además de las ganancias patrimoniales obtenidas en las transmisiones de elementos patrimoniales. El resto componen la renta general.

Con carácter general la imputación de los ingresos y gastos se realiza al periodo impositivo en que se devengan los ingresos y se producen los gastos.

El cálculo de la base imponible general y del ahorro se obtendrá, primero mediante la cuantificación de los rendimientos íntegros y los gastos deducibles correspondientes a cada fuente de renta, junto a la aplicación de los tratamientos específicos (bonificaciones a los rendimientos del trabajo, número de años en los que fueron generados, actualización del valor de adquisición, reinversión en vivienda habitual, ...), y posteriormente, tras la realización de la integración y compensación entre los distintos tipos de rentas según pertenezcan a uno u otro tipo de renta (general o del ahorro).

Una vez obtenida la base imponible general se obtiene la base liquidable general, resultado de practicar las reducciones por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, así como por tributación conjunta. Por su parte, la base liquidable del ahorro se obtiene de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción por abono de pensiones compensatorias y anualidades de alimentos.

A la base liquidable general se le aplica la escala del Impuesto para obtener la cuota íntegra, mientras que a la base liquidable del ahorro se le aplica el tipo de gravamen único del 18%.

La escala del Impuesto contiene cinco tramos que oscilan entre el 23% de tipo marginal mínimo y el 45% de tipo marginal máximo para las rentas más altas.

Calculada la cuota íntegra se practican las deducciones a las que hubiere lugar: deducción general, deducciones familiares y personales (por descendientes a cargo, por abono de anualidades por alimentos a los hijos, por ascendientes que convivan con el contribuyente, por discapacidad, por edad), deducciones por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, deducción para inversiones y financiación de la adquisición de la vivienda habitual, deducción por alquiler de la vivienda habitual, deducciones para el fomento de actividades económicas (por inversiones y otras actividades, por participación de los trabajadores en la empresa y por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica), deducciones por donativos, y otras deducciones (doble imposición internacional y cuotas de sindicatos).

Dos novedades importantes en el capítulo de deducciones son, por una parte la creación de la deducción general que se practicará por cada autoliquidación, y por otra, que la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual se realiza individualmente por cada contribuyente, en lugar de por cada vivienda.

La cantidad resultante de disminuir la cuota íntegra en el importe de las deducciones que procedan es la cuota líquida, es decir, el importe a abonar por el contribuyente.

Por último, el resultado de la liquidación será igual a la diferencia entre esta cuota líquida y las cantidades ingresadas a cuenta de la misma.

ESQUEMA BÁSICO DEL IRPF	
RENTA DEL CONTRIBUYENTE	
• rendimientos del trabajo, • rendimientos de las actividades económicas, • rendimientos del capital, • ganancias y pérdidas patrimoniales, • imputación de rentas	
BASE IMPONIBLE	
Base imponible	**Base imponible**

general	del ahorro
Reducciones: ▪ por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, ▪ por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, ▪ por tributación conjunta	Reducciones: ▪ por abono de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos (si tras reducir la BI general hubiera quedado remanente sin aplicar)
BASE LIQUIDABLE	
Base liquidable general	**Base liquidable del ahorro**
Aplicación de la escala del impuesto	Aplicación del tipo del 18%
CUOTA ÍNTEGRA	
Deducciones: • deducción general, • deducciones familiares y personales, • deducciones por discapacidad, • deducciones por vivienda habitual (adquisición y arrendamiento), • deducciones para el fomento de las actividades económicas, • deducciones por donativos, y • otras deducciones: doble imposición internacional y sindicatos.	
CUOTA LÍQUIDA	
Pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados)	
RESULTADO DE LA LIQUIDACIÓN	

12.2. Navarra

Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario en virtud de su régimen foral. Tal potestad ha sido históricamente ejercida por la Comunidad Foral y, en el vigente ordenamiento jurídico,

se encuentra expresamente recogida en el artículo 45 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

12.2.1. Impuesto sobre Sociedades

a) Deducciones por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias.

Las inversiones que se realicen en elementos nuevos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, sin que se consideren como tales los terrenos, darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10 por 100 del importe de dichas inversiones.

Podrán acogerse a la deducción prevista en el párrafo anterior los bienes adquiridos en virtud de contratos de arrendamiento financiero.

Serán acogibles a la deducción prevista en el párrafo anterior los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero .

b) Deducciones por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica.
La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 40% de los activos fijos nuevos y de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

Además de la deducción a que se refiere el párrafo anterior, se practicará una deducción adicional del 10 por 100 del importe de los siguientes gastos del periodo:

a. Los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

b. Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los Centros de Innovación y Tecnología, o que previamente hayan sido reconocidos, a estos efectos, por el Gobierno de Navarra.

La realización de actividades de innovación tecnológica no incluidas en el apartado anterior dará derecho a

practicar una deducción de la cuota íntegra del 10 por 100 de los gastos efectuados en el periodo impositivo en las condiciones establecidas en este apartado.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del periodo en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

a) Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, definición y orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.

b) Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

c) Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "know-how" y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al sujeto pasivo. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de un millón de euros anuales.

d) Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

c) Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
Dan derecho a una deducción en la cuota íntegra del 15 por 100 las inversiones y los gastos del periodo relacionados con la mejora de la capacidad de acceso y manejo de información de transacciones comerciales a través de internet, así como con la mejora de los procesos internos mediante el uso de tecnologías de la información y de la comunicación, que se especifican a continuación:

a) Acceso a internet
b) Presencia en internet
c) Comercio electrónico
d) Incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales.

d) Deducción por actividades de exportación.

Esta deducción ha sido derogada con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, siendo el importe de deducción del 3% para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

e) Deducción por gastos de formación profesional.
La realización de actividades de formación profesional dará derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 15% de los gastos efectuados en el período impositivo. La deducción también se aplicará para aquellos gastos efectuados por la entidad con la finalidad de habituar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías. Se incluyen entre dichos gastos los realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su software y periféricos asociados, incluso cuando el uso de los mismos por los empleados se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo. Los gastos a que se refiere este número tendrán la consideración, a efectos fiscales, de gastos de formación del personal y no determinarán la obtención de un rendimiento de trabajo para el empleado.

f) Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.
El sujeto pasivo podrá deducir de la cuota líquida el 10 % de las contribuciones empresariales imputadas a favor de aquellos trabajadores a los que remunere por su trabajo con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo. También darán derecho a la deducción las contribuciones empresariales para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones regulados en la Ley 8/1987, de 8 de junio, incluidas las pensiones causadas.

Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe reseñado en el párrafo anterior.

g) Deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente.
Darán derecho a una deducción de la cuota líquida del 15 por 100 las inversiones en elementos del activo fijo material afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa, siempre que dichas inversiones se realicen para mejorar las exigencias establecidas en la normativa medioambiental.

h) Deducción por inversiones en la actividad de edición de libros, producciones cinematográficas y Bienes de Interés Cultural.
Las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción de la cuota líquida del 5%. Las inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción de la cuota líquida del 20%. Las inversiones en Bienes de Interés Cultural darán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del 10% de las inversiones que efectivamente se realicen en bienes declarados expresa e individualizadamente Bienes de Interés Cultural al amparo de lo dispuesto en el Decreto Foral 217/1986, de 3 de octubre, así como de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, o de bienes incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

i) Deducción por creación de empleo.
Aplicación una deducción de 4.207,08 euros de la cuota por cada persona-año de incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido experimentado durante el ejercicio, respecto de la plantilla media del ejercicio inmediato anterior con dicho tipo de contrato.

En el supuesto de que, manteniéndose el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior, se produzca un incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido que sea superior al incremento del promedio de la plantilla total de la entidad, por la diferencia entre ambos incrementos se aplicará una deducción de 1.502,53 euros por persona-año.

Las empresas que acuerden en un convenio colectivo, junto a una reducción de al menos un 10% del tiempo de trabajo, un incremento de al menos un 10% de la plantilla

total y de la plantilla con contrato de trabajo indefinido con el compromiso de mantenerlo durante los 5 años siguientes, tendrán derecho a aplicar los siguientes beneficios fiscales:

1.º Libertad de amortización para el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias afectos, existentes y de nueva adquisición.
2.º Elevación al 25 por 100 del porcentaje de deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias.
3.º Incremento en un 25 por 100 de la deducción. La plantilla de referencia a efectos de evaluar el aumento de empleo será la correspondiente al año anterior al de la entrada en vigor del convenio en el que se haya acordado la reducción y reparto del tiempo de trabajo.
4º. Las entidades que deseen acogerse a estos beneficios fiscales habrán de presentar a la Administración tributaria un plan de implantación que recogerá el programa de inversiones y creación de empleo, así como el proyecto técnico de reparto y reorganización del tiempo de trabajo. Los beneficios fiscales establecidos en este número se aplicarán durante los periodos impositivos que se inicien en el año de la entrada en vigor del convenio y en los cuatro años siguientes.

j) Deducción por reinversión en la transmisión de valores. Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por 100 del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de valores, e integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en los términos y con los requisitos establecidos en este artículo.

Esta deducción será del 10 por 100, del 7 por 100 y del 5 por 100 cuando la renta integrada en la base imponible tribute a los tipos del 28 por 100, del 25 por 100 y del 23 por 100 respectivamente.

La Ley Foral señala que se consideran aptos a efectos de la deducción, como elementos cuya transmisión da derecho a la misma y como elementos en que pueden reinvertirse, los valores que correspondan a entidades que tengan elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según balance del último ejercicio cerrado, en un porcentaje superior al 15 por ciento del activo, aplicándose la deducción (o entendiéndose materializada la reinversión) sobre la parte de la renta obtenida en la transmisión (o sobre el valor materializado), que se

corresponda con el porcentaje imputable a los elementos afectos a actividades económicas.

A los efectos del cómputo, se tomará en cuenta el balance consolidado cuando los valores transmitidos (o adquiridos) sean los de la sociedad dominante de un grupo según los criterios del artículo 42 del Código de comercio. Se podrá determinar dicho porcentaje según los valores de mercado

Se consideran elementos no afectos las participaciones, directas o indirectas, en las entidades siguientes, y los elementos patrimoniales que constituyan el activo en ellas:

- Los valores que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.

- Los valores representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 62 de la Ley Foral del IS.

- Los valores representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

- Los valores representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 33.1.B) de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Estas exclusiones se incorporaron ya por la Ley Foral 18/2006, de 27 de diciembre y se mantienen ahora con la única salvedad ya mencionada de la supresión de esta categoría de los valores representativos de entidades donde más de la mitad de su activo no esté compuesto principalmente por elementos del inmovilizado material, inmaterial o valores no aptos a efectos de la deducción, por lo que se amplía el ámbito de esta deducción.

Tratándose de rentas integradas en la base imponible de los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, la deducción por reinversión se regulará por lo establecido en este artículo según redacción vigente a 31 de diciembre de 2008, cualquiera que sea el periodo en el que se practique la deducción

k) Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidadEl sujeto pasivo podrá deducir de la cuota líquida el 10 por 100 de las contribuciones empresariales imputadas a favor de aquellos trabajadores a los que remunere con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se hagan a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, o a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social, de los cuales sea promotor el sujeto pasivo. También darán derecho a la deducción las contribuciones empresariales para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones contemplados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, incluidas las pensiones causadas, siempre y cuando se instrumentalicen según lo dispuesto en dicho Texto Refundido.

Asimismo, el sujeto pasivo podrá deducir de la cuota líquida el 10 por 100 de las aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos de los trabajadores con retribuciones inferiores a 27.000 euros anuales, o de sus parientes en línea directa sin limitación de grado o bien colateral hasta el tercer grado inclusive, de sus cónyuges o de las personas que, en régimen de tutela, del acogimiento regulado en los artículos 172 y siguientes del Código Civil o del prohijamiento regido por las Leyes 73 y 74 de la Compilación del Derecho Civil Foral de Navarra o de otras instituciones de igual naturaleza contempladas por el ordenamiento jurídico civil de otra Comunidad Autónoma, se encuentren a cargo de dichos trabajadores; y esta deducción se hallará sometida a las siguientes reglas:

1) Las aportaciones no podrán exceder de 8.000 euros anuales por cada trabajador o persona discapacitada.

2) Los excesos que se produzcan sobre el límite previsto en la letra anterior darán derecho a practicar la deducción en los cuatro periodos impositivos siguientes hasta

alcanzar, en su caso, en cada uno de ellos el correspondiente límite máximo de deducción.

l) Deducción por determinadas inversiones a favor de personas discapacitadas
Darán derecho a una deducción de la cuota íntegra del 15 por 100 las inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas o en anclajes de fijación de sillas de ruedas, que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.

Tipo de gravamen

1. Los tipos generales de gravamen serán:

a) El 30 por 100.

b) El 27 por 100 para las pequeñas empresas.

Se entenderá por pequeña empresa aquella que reúna los siguientes requisitos:

• Que el importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a nueve millones de euros.

Que no se halle participada directa o indirectamente en más de un 25 por 100 por entidades que no reúnan el requisito de la letra a') anterior, excepto que se trate de Sociedades o Fondos de capital-riesgo o sociedades de promoción de empresas, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas entidades. No obstante lo dispuesto en esta letra el tipo de gravamen será del 24 por 100 cuando el importe neto de la cifra de negocios habida en el ejercicio inmediato anterior haya sido igual o inferior a un millón de euros.

2. Tributarán al tipo del 25 por 100:

uu. Las mutuas de seguros generales, las entidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
vv. Las Sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento reguladas en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, inscritas en el Registro Especial del Banco de España.

ww. Las Sociedades Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general.

xx. Los Colegios Profesionales, las asociaciones empresariales, las Cámaras Oficiales y los sindicatos de trabajadores.

yy. Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro siempre que los cargos de representantes legales sean gratuitos y rindan cuentas, en su caso, al órgano correspondiente, en cuanto que dichas entidades no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen tributario establecido en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.

zz. Los Fondos de Promoción de Empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.

aaa. Las Uniones, Federaciones y Confederaciones de Cooperativas.

3. Tributarán al 17 por 100:

bbb. Las Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general que corresponda de los señalados en el número 1 de este artículo.

ccc. Las Sociedades Laborales reguladas por la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, que destinen, al menos, un 25 por 100 de los beneficios obtenidos al Fondo Especial de Reserva, excepto por lo que se refiere a las rentas derivadas de elementos patrimoniales que no se encuentren afectos a las actividades específicas de la sociedad, que tributarán al tipo general que corresponda de los señalados en el número 1 de este artículo.

Será de aplicación, en su caso, el tipo impositivo del 17 por 100 en aquellos supuestos en los que el resultado contable sea negativo y la base liquidable sea positiva.

4. Tributarán al 10 por 100 las entidades que reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.

5. Tributarán al tipo del 1 por 100:

ddd. Las Sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea como mínimo el previsto en el apartado cuarto del artículo 9 de dicha Ley.

eee. Los Fondos de inversión de carácter financiero previstos en la Ley mencionada, siempre que el número de partícipes requerido sea como mínimo el previsto en el apartado cuarto del artículo 5 de dicha Ley.

fff. Las Sociedades de inversión inmobiliaria y los Fondos de inversión inmobiliaria regulados en la citada Ley, distintos de los previstos en la letra d) siguiente, siempre que el número de accionistas o partícipes requerido sea como mínimo el previsto en los apartados cuarto de los artículos 5 y 9 de dicha Ley y que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento.

La aplicación del tipo de gravamen previsto en este número requerirá que los bienes inmuebles que integren el activo de las instituciones de inversión colectiva a que se refiere el párrafo anterior no se enajenen mientras no hayan transcurrido al menos tres años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

La transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del periodo mínimo a que se refiere esta letra c) determinará que la renta resultante de dicha transmisión tribute al tipo general de gravamen del Impuesto. Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del periodo impositivo en que transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes al inmueble en cada uno de los periodos impositivos anteriores en que hubiera resultado de aplicación el régimen previsto en esta letra c), la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada periodo y el tipo del 1 por 100, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

Lo establecido en esta letra c) está condicionado a que los estatutos de la sociedad prevean la no distribución de dividendos.

ggg. Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, que, además de reunir los requisitos previstos en la letra c), desarrollen exclusivamente la actividad de promoción de viviendas para destinarlas a su arrendamiento y cumplan las siguientes condiciones:

1ª. Las inversiones en bienes inmuebles afectas a la actividad de promoción inmobiliaria no podrán superar el 20 por 100 del total del activo de la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria.

2ª. La actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento deberán ser objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan, sin perjuicio del cómputo de las inversiones en el total del activo a efectos del porcentaje previsto en la letra c).

3ª. Los inmuebles derivados de la actividad de promoción deberán permanecer arrendados u ofrecidos en arrendamiento por la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria durante un periodo mínimo de siete años. Este plazo se computará desde la fecha de terminación de la construcción. A estos efectos, la terminación de la construcción del inmueble se acreditará mediante el certificado final de obra a que se refiere el artículo 6 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación.

La transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del periodo mínimo a que se refiere esta letra d) o la letra c) anterior, según proceda, determinará que la renta derivada de dicha transmisión tribute al tipo general de gravamen del Impuesto. Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del periodo impositivo en que se transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes

al inmueble en cada uno de los periodos impositivos anteriores en que hubiera resultado de aplicación el régimen previsto en esta letra d), la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada periodo y el tipo del 1 por 100, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria que desarrollen la actividad de promoción de viviendas para su arrendamiento estarán obligados a comunicar dicha circunstancia a la Administración tributaria en el periodo impositivo en que se comience la citada actividad.

hhh. El fondo de regulación del mercado hipotecario, establecido en el artículo 25 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.

6. Tributarán al tipo del 0 por 100 los Fondos de Pensiones regulados por la Ley 8/1987, de 8 de junio.

13. EL IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido constituye la figura central de la imposición indirecta española, constituye el hecho imponible de esta impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en la península española e Islas Baleares por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, las adquisiciones intracomunitarias e bienes e las importaciones. No se aplica en Canarias, Ceuta, Melilla y Zonas Francas.

El impuesto se devenga, con carácter general, en el momento en que se realiza la puesta a disposición del adquirente o cuando se prestan las operaciones gravadas. Igualmente, la base imponible la constituye por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, procedente del destinatario o terceras personas (incluyendo tributos y gravámenes).

El tipo impositivo general es del 16%, existiendo un tipo reducido del 7% para viviendas, medicamentos veterinarios, material sanitario o

ciclomotores, entre otros, y un tipo supereducido del 4% que incluye alimentos, libros, medicinas, viviendas de protección oficial, vehículos para minusválidos, etc.

13.1. Devoluciones a personas no establecidas en el ámbito espacial del Impuesto

La actual normativa de IVA regula en su art. 119 el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto. Dicho régimen es común tanto para los empresarios o profesionales que estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, como en otros territorios terceros; todo ello sin perjuicio de algunas especialidades que pueden tener los establecidos en la Comunidad.

Las novedades que se introducen en el nuevo sistema de devolución, y que afecta exclusivamente a empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, tiene como objetivo principal mejorar un procedimiento de devolución que se va a utilizar de una forma más intensiva que hasta ahora. En cambio, para los empresarios o profesionales establecidos en territorios o países terceros no existen novedades relevantes; el sistema de devolución pasa a regularse en el nuevo art. 119 bis presentando las mismas características vigentes actualmente, es decir, necesidad de nombrar representante y aplicación del principio de reciprocidad en el estado de residencia del no establecido.

Volviendo a las novedades introducidas para los empresarios y profesionales establecidos en la Comunidad, el nuevo procedimiento de devolución se basa en un sistema de ventanilla única, en el cual los solicitantes deberán presentar las solicitudes de devolución del Impuesto soportado en un Estado miembro distinto de aquél en el que estén establecidos por vía electrónica; para ello, utilizarán los modelos alojados en la página Web correspondiente a su Estado de establecimiento. Concretamente para España, por medio de la página Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el nuevo art. 117 bis prevé las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de

aplicación del Impuesto correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en dicho territorio.

Se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido incorporando al Derecho interno las disposiciones de las Directivas 2008/8/CE y 2008/9/CE, en la parte que afecta al Reglamento del Impuesto, así como la casi totalidad de la Directiva 2008/117/CE. Con ello concluye la transposición del denominado "Paquete IVA" en la parte que debe entrar en vigor en 2010, 2011 y 2013.

De las citadas Directivas se derivan dos reformas importantes del Reglamento del Impuesto:

- Devolución a no establecidos: la relativa al nuevo sistema de ventanilla única, a fin de que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto soliciten la devolución de las cuotas soportadas en el mismo.
- Modelo 349: la correspondiente a la revisión del contenido y plazos de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

A. Devolución a no establecidos

Respecto de la devolución a no establecidos, se desarrollan los nuevos arts. 117 bis, 119 y 119 bis de la Ley del Impuesto. En particular, tales preceptos legales pasan a corresponderse con los arts. 30 ter, 31 y 31 bis del Reglamento, respectivamente:

- Procedimiento para los ESTABLECIDOS en el TAI: el art. 30 ter del RIVA establece uno de los aspectos más novedosos del nuevo sistema, la forma en que los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto solicitarán, por medio de los formularios dispuestos en la página Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, las cuotas a devolver por operaciones

localizadas en otros Estados de la Comunidad.

En concreto, la solicitud electrónica, recibida por la citada Agencia, se remitirá sin demora al Estado de devolución si bien deberá realizarse previamente una comprobación de determinados aspectos de su contenido, muy especialmente que el solicitante realiza operaciones generadoras del derecho a la deducción. La aplicación de este artículo se realizará, por tanto, por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto en España.

- Procedimiento para los NO ESTABLECIDOS residentes en la Comunidad: el art. 31 del RIVA (desarrollo del art. 119 de la LIVA) se refiere a los supuestos en los que España es el Estado de devolución y, por tanto, su contenido incumbe a quienes no estando establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, hayan soportado cuotas por operaciones realizadas en el mismo.

  De dicho precepto deben destacarse aspectos tales como una mayor precisión en el contenido de la solicitud a través de un formulario prácticamente idéntico entre todos los Estados miembros, la no petición de facturas originales salvo que se abra un procedimiento de comprobación solicitando información adicional o ulterior y aquélla se estime necesaria, la posibilidad de presentar las solicitudes trimestral o anualmente con umbrales revisados o la sustancial reducción de plazos para resolver, fijándose en cuatro meses con carácter general o hasta un máximo de ocho si debiera realizarse la citada comprobación. Transcurridos dichos plazos, la Ley del Impuesto prevé, como ya ocurría en España pero no así en todos los Estados miembros, el devengo automático de intereses de demora, devengo preceptivo con arreglo al nuevo sistema.

- Procedimiento para los NO ESTABLECIDOS residentes en países terceros: las novedades en el art. 31 bis (desarrollo del art. 119 bis de la LIVA), son mucho más reducidas y tienen por único objeto actualizar su contenido y acomodar determinados requisitos cuantitativos, temporales y formales a los que se introducen en el art. 31, manteniendo en todo caso los requerimientos específicos de nombramiento de representante y existencia de reciprocidad, elementos distintivos de este sistema de devolución.

B. Modelo 349

La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, declaración más conocida por el modelo a través del cual se presenta, el modelo 349; constituye el eje central del sistema de intercambio de información (VIES) entre los Estados miembros en relación con los tráficos intracomunitarios de bienes. A partir de 1 de enero de 2010 presenta las siguientes novedades:

- Servicios intracomunitarios: el modelo 349, además de las «entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes», y las «entregas subsiguientes» a las operaciones triangulares en otros Estados miembro, como novedad también deberá recoger la información sobre las denominadas «prestaciones intracomunitarias de servicios» y «adquisiciones intracomunitarias de servicios», operaciones que se localizan y gravan en el Estado en donde está establecido el destinatario de las mismas.
- Plazos de presentación: se establece un plazo general mensual de presentación, si bien, en la medida en que no se supere el umbral de 100.000 € durante 2010 y 2011 (50.000,00 € desde 2012) respecto

del volumen de entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter intracomunitario, la presentación tendrá frecuencia trimestral.

De acuerdo con el apartado Décimo de la Resolución de la DGT 23-12-2009, la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349) se realiza a través de un formulario que deberá reunir los requisitos y las especificaciones técnicas determinadas por la AEAT que se encontrará alojado en su página Web.

Se consideran prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurran los siguientes requisitos (Directiva 2006/112/CE art.262.c):

3. Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el TAI.
4. Que estén sometidas efectivamente a gravamen en otro Estado miembro.
5. Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.
6. Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

El período de declaración y los plazos para la presentación de la declaración recapitulativa son los siguientes (Dir. 2006/112/CE art.263; RIVA art.81):

7. Con carácter general, la declaración recapitulativa debe presentarse por cada mes natural durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente, salvo la correspondiente a julio, que podrá presentarse durante agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre.
8. Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban consignarse en la declaración recapitulativa sea superior a 100.000 €, excluido el IVA, la declaración recapitulativa debe presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral. Si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe señalado, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los veinte primeros días naturales inmediatos siguientes.

La declaración recapitulativa correspondiente al último período del año debe presentarse durante los treinta primeros días naturales de enero.

El Ministro de Economía y Hacienda puede autorizar que la declaración recapitulativa se refiera al año natural respecto de aquellos empresarios o profesionales en los que concurran las dos circunstancias siguientes:

9. Que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el IVA, realizadas durante el año natural anterior no supere 35.000 €.

10. Que el importe total de las entregas de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, exentas del impuesto de acuerdo con la Ley del IVA (art.25.uno y tres), realizadas durante el año natural anterior, no supere 15.000 €.

La novedad que incorpora esta última previsión de la Resolución de la DGT simplemente se ciñe a reconocer la periodicidad anual en la presentación del modelo 349 cuando se incorporen en el mismo las prestaciones y adquisiciones de servicio intracomunitarios.

C) ASPECTOS LABORALES A TENER EN CUENTA PARA DAR DE ALTA UNA EMPRESA EN ESPAÑA POR INVERSOR EXTRANJERO

1. INTRODUCCIÓN

Todo inversor extranjero que va a crear en España una empresa, deberá conocer los principios laborales básicos impuestos por nuestra normativa laboral.

En primer lugar, si el inversor extranjero pretende permanecer o trabajar en España, bien para intervenir personalmente en los trámites de apertura, bien para trabajar en nuestro país, deberá tener en cuenta lo dispuesto en la Ley de extranjería, en cuanto a la entrada, permanencia y ejercicio de actividad en España.

Por otra parte, una vez obtenido el permiso o autorización correspondiente, el inversor deberá conocer cuales son los pasos a seguir para la apertura de un centro de trabajo en España, así como cuales son las principales obligaciones impuestas a las

empresas por la legislación laboral española para el desarrollo de una actividad.

A tal fin, pasamos a desarrollar en varios apartados los aspectos laborales básicos que debe conocer cualquier empresario para el ejercicio de una actividad en España, como: cuál ha de ser la documentación que obligatoriamente deberá disponer la empresa, cuáles son los trámites a seguir para el alta de los trabajadores y de las empresas en la Seguridad Social, qué tipos de contratos podrá formalizar con los trabajadores que contrate para el ejercicio de esa actividad, cuáles son las bonificaciones a la contratación existentes en la actualidad, cuales son los importes de las cuotas a abonar a la Seguridad Social, cuándo y cómo se liquidan, cuantía, forma y plazos para el abono del salario a los trabajadores contratados, cuál es la normativa aplicable en materia de seguridad y salud, etc.

Con carácter general, nos referimos a la normativa aplicable a los trabajadores por cuenta ajena, excluyendo, por tanto, a los trabajadores por cuenta propia, que se rigen por el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, donde existen especialidades en cuanto a cotización y prestaciones, si bien, hacemos una breve referencia en un último apartado de esta exposición.

No desarrollamos aquí las prestaciones de la Seguridad Social (asistencia sanitaria, incapacidad temporal, incapacidad permanente, desempleo, maternidad, pensiones, etc.), que requieren un estudio individualizado.

2. ASPECTOS LABORALES BÁSICOS DE LA LEY DE EXTRANJERÍA 4/2000 REFORMADA POR LO 8/2000

2.1. Entrada y permanencia en España

El extranjero que quiera entrar en España deberá hacerlo por los puestos habilitados al efecto, provisto de pasaporte o documento de viaje que acredite su identidad, y acreditar medios de vida suficientes para el tiempo que pretenda permanecer en España.

Deberá ir provisto de visado, expedido por las misiones diplomáticas y oficinas consulares de España en el extranjero, salvo que se encuentre en España y cumpla los requisitos para obtener un permiso de residencia.
Situaciones de los extranjeros en España:

1) Estancia, por un periodo no superior a 90 días, se podrá prorrogar por 90 días más.
2) Residencia Temporal, autoriza a permanecer en España entre 90 días y cinco años. Las autorizaciones inferiores a 5 años podrán prorrogarse.
3) Residencia Permanente, autoriza a permanecer en España indefinidamente y trabajar en igualdad de condiciones que los españoles. Se obtiene tras un periodo de residencia temporal continuada de 5 años.
4) Supuestos especiales: apátridas y refugiados, menores, reagrupación familiar, etc.

2.2. Acceso al empleo

Los extranjeros pueden acceder al empleo por una de las siguientes vías:

- Sistema de contingentes establecido por el Gobierno.
- Sistema de libre acceso mediante solicitud individualizada.
- Proceso de regularización singular permanente.
- Concesión de permiso de residencia por motivos humanitarios, circunstancias excepcionales o situación de arraigo.
- Reagrupación familiar.
- Acuerdos bilaterales entre países.

Cuando reúnen los requisitos previstos por la Ley tienen derecho a una actividad remunerada por cuenta propia o ajena, así como a acceder al Sistema de a Seguridad Social. Los residentes en España pueden acceder en igualdad de condiciones que los nacionales de los estados miembros de la UE al servicio de las Administraciones Públicas como personal laboral.

2.3. Permisos para trabajar en España

Autorización administrativa: Será necesaria para la realización de actividades económicas por cuenta propia en calidad de comerciante, industrial, etc, reuniendo los mismos requisitos que la legislación vigente exige a los nacionales para la apertura y funcionamiento de la actividad proyectada.

Permiso de Trabajo: Autorización para realizar en España actividades lucrativas por cuenta ajena. Tendrá una duración inferior a 5 años y podrá limitarse a un territorio, sector o actividad. Podrá renovarse,

y a partir de su primera concesión, los permisos se concederán sin limitación alguna de ámbito geográfico, sector o actividad.

Transcurridos 5 años desde la concesión del primer permiso y prórrogas el permiso adquiere carácter permanente.

Los tipos de permisos tienen una vigencia limitada, se va ampliando el plazo de vigencia y la actividad a desarrollar, las profesiones a ejercer y el ámbito geográfico:

- Autorización Inicial de Residencia: Duración máxima de un año.

- Autorización de Residencia Renovada: Duración de dos años.

- Autorización de Residencia Permanente: Duración indefinida y se concede a partir de los cinco años de residencia legal, o en supuestos especiales como ser beneficiario de prestaciones públicas en España, haber nacido en España, ser español de origen entre otros.

La Ley prevé regímenes especiales, de estancia y residencia, para estudiantes, trabajadores de temporada y trabajadores transfronterizos.

Existen excepciones a la obligación de obtener permiso de trabajo, tanto por condiciones personales como por el tipo de actividad a realizar, así como autorizaciones especiales para trabajar para realizar prácticas profesionales, apátridas, refugiados, enrolados en buques españoles, etc.

No precisan la obtención del Permiso de Trabajo los extranjeros

que se encuentren en situación de residencia permanente, los ciudadanos de la Unión Europea y los ciudadanos de Austria, Finlandia, Islandia, Noruega, Suecia, y Liechtenstein. Los empleadores que contraten a un trabajador extranjero deben solicitar y obtener autorización previa del Ministerio de Trabajo y Asuntos sociales.

El que pretenda trabajar en España, si va a ejercer una profesión para la que se exija titulación específica o colegiación determinada, deberá obtener la homologación de su titulación y/o colegiación.

2.4. Derechos y libertades

La Ley de extranjería establece con carácter general que los extranjeros gozarán en España, de los derechos y libertades reconocidos en la constitución en los términos establecidos en los Tratados Internacionales, en la L 4/2000 modificada por Ley Orgánica 8/2000, y en las leyes que regulan el ejercicio de cada uno de ellos.

El derecho a sindicarse libremente, o afiliarse a una organización profesional en las mismas condiciones que los trabajadores españoles, se limita a que obtengan autorización de estancia o residencia en España, y el derecho de huelga se limita a la obtención de autorización para trabajar. Los extranjeros que reúnan los requisitos previstos en la normativa específica tienen derecho al acceso al sistema de la Seguridad Social:

- Asistencia sanitaria: asistencia sanitaria pública a todos los extranjeros que se encuentren en España si contraen enfermedades

graves o sufren accidentes, extranjeras embarazadas que se encuentren en España, y a los menores de 18 años empadronados en el Municipio en el que residan.

- Seguridad Social y servicios sociales: Cualquiera que sea la situación administrativa del extranjero tendrá acceso a los servicios y prestaciones sociales básicas. Si son residentes podrán acceder también a los servicios específicos.

- Prestaciones no contributivas: tienen derecho a invalidez, jubilación y asignación por hijo en las mismas condiciones que los españoles si son residentes legales en territorio español durante un mínimo de años que se establece para cada caso.

2.5. Infracciones

La utilización de extranjeros sin haber obtenido previamente el permiso de trabajo o su renovación, y el ejercicio en España de cualquier actividad lucrativa, por cuenta propia, por extranjeros, sin haber obtenido o renovado su permiso de trabajo, pueden constituir infracciones muy graves en el orden social, sancionables con multa de 3.005,07 euros a 90.151,82 euros, incrementada con la cuantía que resulte de calcular lo que hubiera correspondido ingresar por cuotas de Seguridad Social, desde el comienzo de la prestación del trabajo del trabajador extranjero, hasta el último día en que se constate dicha prestación de servicios, o bien, en el segundo caso, la expulsión del extranjero.

3. TRÁMITES LABORALES PARA LA APERTURA O

REAPERTURA DE UN CENTRO DE TRABAJO

3.1. Comunicación a la autoridad laboral

Después de efectuar los trámites de carácter civil, mercantil, fiscal, financiero, se procede a comunicar a la Autoridad Laboral competente la apertura de un centro de trabajo o reanudación de su actividad después de alteraciones, ampliaciones, o transformaciones de importancia, a efectos de seguridad e higiene en el trabajo cumpliendo la legislación social en general.

En el caso de que no se efectúe o se consignen inexactos los datos se calificará como infracción leve, y en empresas consideradas como peligrosas, insalubres o nocivas por los elementos, procesos o sustancias que se manipulen, será considerado como infracción grave.

PLAZO: 30 días desde la apertura o reanudación.
FORMA: Por cuadruplicado ejemplar en modelo oficial indicando: identificación de la empresa, emplazamiento, clase de centro y plantilla, datos de producción o almacenamiento,.., si la actividad a realizar es insalubre, molesta, nociva o peligrosa se debe acompañar proyecto técnico y memoria descriptiva de las características de la actividad. En supuestos de obras en construcción se presenta Plan de Seguridad y Salud en el Trabajo.

3.2. Inscripción de la empresa en la Seguridad Social

La debe realizar antes del inicio de su actividad toda persona natural o jurídica, pública o privada aunque su actividad no tenga ánimo de lucro, por cuya cuenta vayan a trabajar personas incluidas en el campo de aplicación del régimen general de la seguridad social en los modelos oficiales establecidos.

Se efectuará en la Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) o Administraciones de la misma en cuyo ámbito radique el domicilio del empresario.

Se asignará a cada empresario un código de cuenta de cotización.

Deberán especificar quien cubrirá las contingencias profesionales, así como la Incapacidad temporal (IT) derivada de contingencias comunes. Las variaciones de datos se deben comunicar dentro de los 6 días naturales desde que se produzcan. Si afectan al cambio de entidad que cubra las contingencias profesionales o prestación económica por IT derivada de contingencias comunes el plazo es de 10 días de antelación.

3.3. Afiliación de los trabajadores a la SS

Deben afiliarse todos los trabajadores incluidos en el campo de aplicación del Régimen General o Especiales que no la hayan hecho con anterioridad en el sistema de la SS, con anterioridad a la iniciación de la prestación de los servicios, sin que en ningún caso pueda efectuarse antes de los 60 días naturales anteriores al previsto para la iniciación.

Se efectuará preferentemente en la TGSS o Administración competente de la provincia donde esté domiciliada la empresa. Se emitirá una tarjeta de SS para el titular con un número de afiliación que será el mismo para toda su vida laboral y todo el sistema. La efectuará el empresario o en su defecto el trabajador directamente, pudiendo también realizarla de oficio la TGSS.

3.4. Formalización de la protección respecto a las contingencias profesionales del personal a su servicio, así como la prestación económica por IT derivada de contingencias comunes

Se puede escoger entre el INSS o Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales. En este caso la Mutua formalizará el documento de asociación.

La asistencia sanitaria, IT y prestaciones recuperadoras también pueden ser aseguradas a través de la propia empresa.

3.5. Adquisición y legalización de los Libros de Matrícula y de Visita

Libro de Matrícula

Desde el 1 de enero de 2002, quedó suprimida la obligación empresarial de llevar un libro de matrícula del personal de la empresa o centro de trabajo.

Libro de Visita

En cada centro de trabajo, se deberá disponer debidamente diligenciado un libro de visitas de la Inspección de Trabajo y SS, incluso los trabajadores por cuenta propia y titulares de centros o

establecimientos aunque no tengan trabajadores por cuenta ajena.

Será habilitado por el Jefe de la Inspección de Trabajo y SS donde radique el centro de trabajo y estará a disposición de los Inspectores de Trabajo y Subinspectores de Empleo.

Se conservarán durante cinco años después de la última diligencia.

En la actualidad, es posible solicitar la substitución del Libro físico por el alta en la aplicación informática Libro de Visitas Electrónico (Res. Inspecc. de Trbajo de 25-11-2008 BOE 02-12-2008)

3.6. Encuadramiento en la SS de administradores, altos directivos y socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas

Los trabajadores, socios y administradores de sociedades mercantiles capitalistas deben encuadrarse en:

1) En el campo de aplicación del Régimen General de la SS los socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas, aún cuando sean miembros del órgano de administración, en el caso de que no realicen funciones de dirección y gerencia ni posean el control efectivo de la sociedad, así como a los consejeros o administradores de sociedades mercantiles capitalistas, que no posean el control efectivo, si realizando funciones de dirección y gerencia son retribuidos por ello o por su condición de trabajador por cuenta ajena, si bien en este último caso quedan excluidos de la prestación por desempleo y el Fondo de Garantía Salarial.

2) En el campo de aplicación del RETA (Régimen Especial de Trabajadores Autónomos): quienes ejerzan funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otro servicio para una sociedad mercantil capitalista a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que, en ambos casos, posean el control efectivo de la sociedad directo o indirecto.

Se entiende que, en todo caso, posee el control efectivo el que posea al menos la mitad del capital social. Y se presume que posee el control efectivo cuando:

- Al menos la mitad del capital de la sociedad está distribuido entre socios con quienes conviva y esté unido por vínculo conyugal o parentesco por consanguinidad, afinidad u adopción hasta el segundo grado.
- Que la participación del capital social sea igual o superior a un tercio.
- Que sea igual o superior a un cuarto, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia.

4. RETRIBUCIÓN DE LOS TRABAJADORES. SALARIO

4.1. Salario

Son retribuciones salariales la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores en dinero o en especie por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, ya los

periodos de descanso computables como de trabajo.

Todos los conceptos retributivos salariales cotizan a la SS al estar incluidos en la base de cotización.

Se consideran retribuciones extrasalariales las que están excluidas de la base de cotización, y por tanto excluidas de cotización a la Seguridad Social, según cada caso, hasta una cuantía determinada que viene fijada legalmente, siendo cotizables las cuantías que excedan de las mismas.

Retribuciones extrasalariales:

a) Dietas y asignaciones para viajes, Gastos de locomoción y Plus de Transporte Urbano y de Distancia.
b) Indemnizaciones por fallecimiento, traslados, suspensiones y despidos.
c) Quebranto de moneda, desgaste de útiles y herramientas y adquisición y mantenimiento de ropas de trabajo.
d) Productos en especie concedidos voluntariamente por la empresa.
e) Percepciones por matrimonio: Exentas por su importe.
f) Prestaciones de la Seguridad Social y sus mejoras.
g) Asignaciones asistenciales.

4.2. Composición del salario

La estructura del salario se establece mediante negociación colectiva a través de su producto que son los denominados Convenios Colectivos, o en su defecto en contrato individual. Debe contener:

• Salario Base (retribución por unidad de tiempo o de obra).

• Complementos Salariales (retribución fijada en función de las condiciones personales del trabajador, del trabajo realizado o de la situación y resultados de la empresa).

Pueden ser objeto de pacto: la antigüedad, participación en beneficios, plus de distancia y transporte, complemento de puesto de trabajo, primas a la producción por cantidad o calidad de trabajo, manutención, alojamiento, etc.

Pagas extraordinarias

Debe haber al menos dos cuya cuantía será la pactada en Convenio Colectivo o acuerdo privado. Se hará efectiva una en Navidad y otra según CC o acuerdo privado normalmente coincidiendo con el verano –junio o julio-. Se puede fijar en CC que se prorrateen mensualmente la totalidad de las pagas extraordinarias.

4.3. Obligaciones del empresario respecto al salario

• Deberá abonarlo en el tiempo y lugar establecido, mediante recibo de salarios que se ajustará al modelo oficial, o al que establezca el Convenio Colectivo o por acuerdo entre el empresario y los representantes de los trabajadores manteniendo con claridad y separación las diferentes percepciones del trabajador, así como las deducciones que legalmente procedan.

• El recibo de salarios se referirá a meses naturales. Si se abona por periodos inferiores deberán documentar tales abonos como anticipos a cuenta de liquidación.

• El recibo será firmado por el trabajador cuando el empresario se lo abone en moneda de curso legal o mediante talón bancario o cheque. En el caso de abono mediante transferencia bancaria el comprobante de abono de la entidad bancaria sustituirá la firma del trabajador.

• La firma del recibo da fe de la recepción sin que ello suponga conformidad con la misma.

• El empresario efectuará de forma delegada la retención de cargas fiscales y de SS que legalmente procedan sobre las retribuciones de los trabajadores.

• Para el año 2009 el salario mínimo para cualquier actividad en el sector agrícola, industrial o de servicios, sin distinción por razón del sexo ni edad de los trabajadores, queda fijado por días o por meses en las siguientes cuantías:

	EUROS/DIA	EUROS/MES
Trabajadores sin distinción de edad	20,80	624,00

En el salario mínimo se computan tanto la retribución en dinero como en especie, y están referidos a la jornada legal de trabajo en cada actividad (debiendo prorratearse si se realiza jornada inferior), no estando incluidos en los salarios diarios la parte proporcional de los domingos y festivos.

• En caso de retrasos en los salarios el empresario deberá abonar el 10% de interés legal por mora.

IRPF: El empresario deberá proceder a retener e ingresar en

Hacienda a cada trabajador unos porcentajes de su salario que se calculan en base a la retribución total percibida y situación, familiar, y que se denomina retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que para el año 2009 se calcula a número enteros.

5. EL CONTRATO DE TRABAJO. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN

El contrato de trabajo es un negocio jurídico bilateral, a través del cual dos sujetos - empresario y trabajador - celebran un pacto, en el que se obligan a un intercambio continuado entre una prestación de trabajo dependiente y por cuenta ajena y una prestación salarial. Pueden ser realizados:

• Verbalmente.
• Por escrito: obligatoriamente el de Prácticas y para la Formación, los realizados para la realización de una Obra o Servicio Determinado, de Interinidad, a Tiempo Parcial, Trabajo Fijo-Discontinuo, de Relevo, a Domicilio, los contratos de Fomento de Empleo, los trabajadores contratados en España al servicio de empresas españolas en el extranjero, los contratos de inserción y cuando lo exija una disposición legal, y los contratos de duración superior a 4 semanas.

Si no se realizan por escrito se presumirá, salvo prueba en contrario, que es indefinido y a jornada completa.

Cualquiera de las partes podrá exigir que el contrato se formalice por escrito, incluso durante el transcurso de la relación laboral.

5.1. Información a los trabajadores

Cuando la relación laboral sea superior a cuatro semanas el empresario deberá informar por escrito al trabajador, sobre los elementos esenciales del contrato y principales condiciones de ejecución de la prestación laboral, si no figuran en el contrato escrito. Así como sobre cualquier modificación de los elementos y condiciones inicialmente establecidos.

La información general deberá facilitarse en el plazo de 2 meses desde que comenzó la relación laboral y las modificaciones de las condiciones de trabajo en el plazo de 1 mes.

En todo caso antes de la fecha de la extinción del contrato.

5.2. Información a los representantes de los trabajadores

En el plazo de 10 días se debe entregar una copia de los contratos formalizados por escrito, conocida como copia básica, las prórrogas y las denuncias efectuadas, salvo los especiales de alta dirección, a los representantes de los trabajadores.

Los documentos de finiquito: junto con la comunicación de denuncia o preaviso de cese o extinción del contrato, el empresario habrá de acompañar al trabajador afectado una propuesta de liquidación de las cantidades adeudadas.

El trabajador podrá solicitar la presencia de un representante de los trabajadores en el Acto de la firma de su finiquito.

5.3. Periodo de prueba

Se puede establecer su duración por convenio colectivo y en su defecto no podrá exceder de:

• 6 meses técnicos titulados.
• 2 meses demás trabajadores.

Siempre debe consignarse por escrito en el contrato de trabajo.

5.4. Comunicación al INEM

El empresario está obligado a comunicar en la oficina pública de empleo (INEM) las contrataciones efectuadas en la empresa, así como sus prórrogas en el plazo de los 10 días siguientes a su concertación, el contenido de los contratos de trabajo que se celebren o las prórrogas de los mismos, deban o no formalizarse por escrito.

5.5. Modalidades del contrato de trabajo atendiendo a su duración

En el Estatuto de los Trabajadores (ET) se establecen dos tipos de contratos atendiendo a su duración:

a) Contrato de Trabajo por Tiempo Indefinido o Permanente: Es el que las partes pactan para que sus prestaciones se prolonguen permanentemente en el tiempo, no se pacta un tiempo de duración determinado.

b) Contratos de Duración Determinada: Se trata de aquellos contratos donde está previsto el momento de finalización del mismo, por el cumplimiento de la causa que justifica la contratación temporal.

Con vigencia desde el 15-6-2006 se establece un límite a la concatenación de contratos temporales para el mismo puesto de

trabajo (ET art. 15.5-modif RDL 5/2006 art.12.Dos). La reforma impone que adquieren la condición de fijos los trabajadores que mediante dos o más contratos temporales hayan ocupado el mismo puesto de trabajo en la misma empresa durante un plazo de 24 meses, no necesariamente continuados, dentro de un período de 30 meses.

Este límite a la concatenación también afecta:

• A la Administración pública como empleadora (ET disp.adic.15ª-modif RDL 5/2005 art. 12. Trece y Ley 43/2006).

• A las empresas usuarias de los trabajadores de las ETTs que hubieran permanecido los plazos mencionados en un mismo puesto de trabajo.

Para el correcto cómputo de tales plazos que permiten adquirir al trabajador la condición de fijo, debe tenerse en cuenta que:

• No computan a estos efectos los contratos temporales formativos, de relevo o interinidad.

• Se han de computar los contratos temporales suscritos a partir del 15-6-2006.

• Respecto de los contratos temporales suscritos con anterioridad al 15-6-2006, únicamente se computa el último contrato temporal vigente en dicha fecha.

6. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN CON BONIFICACIONES PARA EL AÑO 2009

Más que realizar una enumeración de las modalidades de contratación existentes, creemos puede ser de mayor interés para el inversor conocer las bonificaciones en las cuotas a la Seguridad Social que otorgan algunas contrataciones formalizadas durante el año 2009.

La Ley 43/2006 viene a aprobar el Programa de Fomento del empleo que, en lo sustancial, no varía de las previsiones contenidas en el Real Decreto Ley 5/2006, para la mejora del crecimiento y el empleo, conocido popularmente, como "Reforma Laboral", cuyas principales características y bonificaciones señalamos a continuación:

6.1. Programa de fomento de empleo para el año 2009

Con efectos desde el 1-1-2008 y vigencia indefinida, las bonificaciones del programa se podrán aplicar al trabajador autónomo que contrate como trabajador por cuenta ajena a los hijos menores de 30 años, tanto si conviven o no con él.

Beneficiarios e incentivos:

6.1.1. Bonificaciones a la contratación indefinida

Se recogen las siguientes bonificaciones en la cuota empresarial a la seguridad social por contingencias comunes cuando se contrate de forma indefinida a tiempo completo o parcial a los siguientes colectivos:

a) Mujeres desempleadas, 850 euros anuales durante 4 años , si se trata de víctimas de violencia de

género la bonificación será de 1.500 euros anuales durante 4 años.

b) Mujeres contratadas en los 24 meses siguientes al parto, 1.200 euros anuales durante 4 años.

c) Mujeres contratadas después de 5 años de inactividad laboral, si, anteriormente a su retirada, han trabajado, al menos 3 años, 1.200 euros anuales durante 4 años.

d) Personas mayores de 45 años, 1.200 euros anuales durante toda la vigencia del contrato.

e) Jóvenes de 16 a 30 años de edad, 800 euros anuales durante 4 años.

f) Parados de al menos 6 meses y trabajadores en situación de exclusión social, 600 euros anuales durante 4 años.

g) Personas con discapacidad contratadas mediante contrato indefinido, en general la bonificación será de 4.500 euros anuales durante toda la vigencia del contrato, si bien en casos de mujeres discapacitadas dicha bonificación se eleva hasta los 5.350 euros anuales durante toda la vigencia del contrato, y cuando se trate de personas mayores de 45 años con discapacidad la bonificación se eleva hasta los 5.700 euros al año.

h) Personas con discapacidad severa contratadas mediante contrato indefinido, en general la bonificación será de 5.100 euros anuales durante toda la vigencia del contrato, si bien en casos de mujeres discapacitadas severas dicha bonificación se eleva hasta los 5.950 euros anuales durante toda la vigencia del contrato, y

cuando se trate de personas mayores de 45 años con discapacidad severa la bonificación se eleva hasta los 6.300 euros al año.

6.1.2. Bonificaciones a la transformación de la contratación temporal en indefinida

Conversiones en indefinidos de contratos formativos, de relevo y sustitución por jubilación, bonificación de 500 euros a las cuotas empresariales a la seguridad por contingencias comunes durante 4 años.

6.1.3. Bonificaciones aprobadas como medida urgente ante la crisis

El RD 1975/2008 de 28 de noviembre (BOE 02-12-2008) crea una nueva bonificación de las cuotas empresariales a la Seguridad Social, en cuantía de hasta 125 € al mes durante dos años, para aquellos empresarios que contraten de forma indefinida a trabajadores desempleados con cargas familiares (tener uno o más hijos a cargo). Finalizada la vigencia de dicha bonificación, se podrán aplicar las restantes bonificaciones por el plazo que reste y que no se haya consumido por esta bonificación.

6.1.4. Bonificaciones en supuestos excepcionales de contratación temporal

a) Personas con discapacidad contratadas mediante el contrato temporal de fomento del empleo, en general la bonificación será de 3.500 euros anuales durante toda la vigencia del contrato, si bien en casos de discapacidad severa dicha

bonificación se eleva hasta los 4.100 euros anuales durante toda la vigencia del contrato.

b) Cuando se trata de mujeres con discapacidad y personas mayores de 45 años con discapacidad en general la bonificación será de 4.100 euros anuales durante toda la vigencia del contrato, si bien en casos de discapacidad severa dicha bonificación se eleva hasta los 4.700 euros anuales durante toda la vigencia del contrato.

c) Cuando se trata de mujeres mayores de 45 años con discapacidad en general la bonificación será de 4.700 euros anuales durante toda la vigencia del contrato, si bien en casos de discapacidad severa dicha bonificación se eleva hasta los 5.300 euros anuales durante toda la vigencia del contrato.

d) Respecto las víctimas de violencia de género, la bonificación a la contratación temporal es de 600 euros anuales durante toda la vigencia del contrato.

e) Respecto las personas en situación de exclusión social, la bonificación a la contratación temporal es de 500 euros anuales durante toda la vigencia del contrato.

6.1.5. Bonificaciones para el mantenimiento del empleo indefinido

a) Contratos de carácter indefinido de trabajadores de 60 años o más años con una antigüedad en la empresa de 5 o más años de edad, 50% de la aportación empresarial por contingencias comunes excepto incapacidad temporal,

incrementándose anualmente un 10% y hasta alcanzar el 100%.

b) Mujeres con contrato suspendido (indefinido o temporal que se transforme a indefinido) reincorporadas tras la maternidad, 1.200 euros anuales durante 4 años.

6.1.6. Bonificaciones de cuotas de Seguridad Social para los trabajadores en períodos de descanso por maternidad adopción y acogimiento

A la cotización de las trabajadoras/es o socias/os sustituidas/os durante los períodos de descanso por maternidad, adopción y acogimiento, mediante los contratos de interinidad bonificados, celebrados con desempleados, a que se refiere el Real Decreto-ley 11/1998, de 4 de septiembre, les será de aplicación una bonificación del 100 por 100 en las cuotas empresariales de la Seguridad Social, incluidas las de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y en las aportaciones empresariales de las cuotas de recaudación conjunta.

6.1.7. Contrato para el fomento de la contratación indefinida

El contrato podrá concertarse con trabajadores incluidos en uno de los grupos siguientes:

a) Trabajadores desempleados siguientes:

- Jóvenes desde dieciséis hasta treinta años de edad, ambos inclusive.
- Mujeres desempleadas cuando se contraten para prestar servicios en profesiones u ocupaciones con menor índice de empleo femenino.

- Mayores de cuarenta y cinco años de edad.
- Parados que lleven, al menos, seis meses inscritos como demandantes de empleo.
- Minusválidos.

b) Trabajadores que, en la fecha de celebración del nuevo contrato de fomento de la contratación indefinida, estuvieran empleados en la misma empresa mediante un contrato de duración determinada o temporal, incluidos los contratos formativos, celebrado con anterioridad al 31 de diciembre de 2007.

Debe celebrarse por tiempo indefinido y se formalizará por escrito, en el modelo que se establezca.

En tal caso, cuando el contrato se extinga por causas objetivas y la extinción sea declarada improcedente, la cuantía de la indemnización a la que se refiere el artículo 53.5 ET, en su remisión a los efectos del despido disciplinario previstos en el artículo 56 del mismo texto legal, será de 33 días de salario por año de servicio, hasta un máximo de 24 mensualidades.

6.1.8. Bonificaciones para la contratación de personas con discapacidad por los centros especiales de empleo

Celebración de contratos temporales o indefinidos de personas con discapacidad por los centros especiales de empleo, beneficiándose de una bonificación del 100% de las cuotas empresariales a la Seguridad Social, incluidas las de accidentes de trabajo y enfermedad

profesional y las cuotas de recaudación conjunta.

Nota : EN GENERAL para acogerse a cada una de estas bonificaciones las empresas deberán reunir una serie de requisitos y no encontrarse en las situaciones expresamente excluidas por la Ley.

6.1.9. Reducción de cuotas para el mantenimiento del empleo

Los trabajadores de 59 o más años que tengan un contrato de trabajo indefinido, y una antigüedad en la empresa de cuatro o más años, tendrán derecho a la reducción del 40 % de la aportación empresarial en la cotización a la Seguridad Social por contingencias comunes, salvo por incapacidad temporal.

Se podrán beneficiar de dicha reducción las empresas, trabajadores autónomos, sociedades laborales y cooperativas, siempre que en estas últimas hayan optado por un régimen de Seguridad Social propio de trabajadores por cuenta ajena.

La duración de la reducción de las cotizaciones será de un año.

7. COTIZACIONES AL REGIMEN GENERAL. BASES Y TIPOS

Deben cotizar los trabajadores comprendidos dentro del Régimen General de la Seguridad Social y los empresarios por cuya cuenta trabajen, salvo por las contingencias de accidente de trabajo, enfermedad profesional y Fondo de Garantía Salarial, en cuyo caso toda la cotización corresponde al empresario. Éste es el

responsable de retener de las nóminas las cantidades que debe aportar cada trabajador y presentar la documentación e ingresar el importe de las cuotas por sus aportaciones y la de sus trabajadores. La parte de cuota que corresponde a éstos se les ha de descontar en el momento del cobro de sus retribuciones, si no el empresario deberá abonar la totalidad del importe a su cargo.

Nace la obligación desde que se inicia la relación laboral hasta el cese de la prestación de servicios realizada en tiempo y forma, se debe cotizar en maternidad e incapacidad temporal.

Se debe cotizar dentro del mes siguiente al del devengo, por mensualidades vencidas. Para obtener el importe a cotizar, a la BC se aplica el tipo de cotización, según cada contingencia.

7.1. Bases de cotización (BC)

La BC para todas las contingencias y situaciones protegidas por el Régimen General de la SS será la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba, de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena, salvo por los conceptos no computables legalmente establecidos y hasta las cantidades que en cada supuesto se señalan por Ley, como:

• Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, pluses de transporte urbano y de distancia,
• Indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes

a traslados, suspensiones, despido y cese.
• Las cantidades que se abonen por quebranto de moneda y las indemnizaciones por quebranto de útiles o herramientas y adquisición o mantenimiento de prendas de trabajo.
• Las prestaciones de la SS, así como sus mejoras y las asignaciones asistenciales concedidas por las empresas.
• Las horas extraordinarias, salvo para accidente de trabajo y enfermedades profesionales, etc….

Base máxima de cotización a la SS:
A partir del 1-1-2008, el tope máximo no podrá superar los 3.074,10 € mensuales.
Base mínima de cotización:

El tope mínimo no podrá ser inferior al salario mínimo interprofesional vigente en cada momento, incrementado en un sexto.

Por Ley se establecen anualmente unos topes máximos y mínimos por tarifa, según tengan retribución mensual o diaria. Topes máximos y mínimos por tarifa:

BASES MÁXIMAS

GRUPO DE COTIZACIÓN	CATEGORÍA	EUROS / MES
1	Ingenieros y Licenciados	3.166,20
2	Ingenieros Técnicos, Peritos y Ayudantes Técnicos Titulados	3.166,20
3	Jefes Administrativos y de Taller	3.166,20
4	Ayudantes no Titulados	3.166,20
5	Oficiales Administrativos	3.166,20

6	Subalternos	3.166,20
7	Auxiliares Administrativos	3.166,20
		EUROS / DÍA
8	Oficiales de primera y segunda	105,54
9	Oficiales de tercera y especialistas	105,54
10	Peones	105,54
11	Menores de 18 años	105,54

BASES MÍNIMAS para el año 2009

Para el año 2009 se incrementarán en el mismo porcentaje en que aumente el Salario Mínimo Interprofesional (SMI). Entre finales de enero o mediados de febrero, se publicará la Orden Ministerial que desarrolla las normas de cotización a la Seguridad Social, Desempleo, Fondo de Garantía Salarial y Formación Profesional.

7.2. Determinación de la BC mensual

1. Se computan las retribuciones devengadas en el mes a que se refiere la cotización.
2. A las retribuciones se adiciona la parte proporcional que corresponda en concepto de domingos y festivos, pagas extras y demás conceptos de devengo superior al mensual, o no tengan carácter periódico, y se satisfagan dentro del año 2009.
3. Si la base así calculada fuere inferior a las bases mínimas o superior a las máximas establecidas con carácter general para los distintos grupos de categorías

profesionales, se tomarán estas o aquellas, respectivamente, como bases de cotización

TIPOS DE COTIZACIÓN EN EL RÉGIMEN GENERAL PARA EL AÑO 2009

CONTRATO INDEFINIDO

(También contratos formativos, relevo, interinidad con minusválidos)

	CONTIN. COMUNES	DESEMPLEO	FOGASA	F. P.	TOTAL
EMPRESA	23,60 %	5,50 %	0,20 %	0,60 %	29,90 %
TRABAJADOR	4,70 %	1,55 %	---	0,10 %	6,35 %
	28,30 %	7,05 %*	0,20 %	0,70 %	36,25 %

CONTRATO TEMPORAL A TIEMPO COMPLETO

	CONTIN. COMUNES	DESEMPLEO	FOGASA	F. P.	TOTAL
EMPRESA	23,60 %	6,70 %	0,20 %	0,60 %	31,10 %
TRABAJADOR	4,70 %	1,60 %	---	0,10 %	6,40 %
	28,30 %	8,30 %	0,20 %	0,70 %	37,50 %

CONTRATO TEMPORAL A TIEMPO PARCIAL

	CONTIN. COMUNES	DESEMPLEO	FOGASA	F. P.	TOTAL
EMPRESA	23,60 %	7,70 %	0,20 %	0,60 %	32,10 %
TRABAJADOR	4,70 %	1,60 %	---	0,10 %	6,40 %
	28,30 %	9,30 %	0,20 %	0,70 %	38,50 %

HORAS EXTRAORDINARIAS

	EMPRESA	TRABAJADOR	TOTAL
Horas normales	23,60 %	4,70 %	28,30 %
Horas fuerza mayor	12,00 %	2,00 %	14,00 %

Durante el año 2009, la cotización por los trabajadores que hubieran celebrado un contrato para la formación, se realizará de acuerdo con lo siguiente:

COTIZACIÓN DE LOS CONTRATOS PARA LA FORMACIÓN

	EMPRESA	TRABAJADOR	TOTAL
Contingencias comunes	29,51 €	5,88 €	35,39 €
Acc. Trab. y Enferm. Prof.	4,06 €	---	4,06€
F.G.S.	2,25€	---	2,25€
F.P.	1,08€	0,15 €	1,23€
TOTAL	36,90 €	6,03 €	42,93 €

La cotización resulta diferente para determinados colectivos y para los distintos regímenes de la Seguridad Social: representantes de comercio, Autónomos, etc.

8. LIQUIDACIÓN DE CUOTAS. PLAZO DE INGRESO

Las cuotas a la Seguridad Social y demás conceptos que se recauden con aquella (Desempleo, FGS, FP, etc.) se ingresarán dentro del mes siguiente al que corresponda su devengo, salvo que se establezca otro plazo para los distintos regímenes del sistema de la seguridad social.

En caso de ingreso fuera de plazo se aplicarán los siguientes recargos:

a) Presentando los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:

-Recargo del 3% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del primer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
-Recargo del 5% de la deuda, si se abonasen las cuotas dentro del segundo mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
-Recargo del 10% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas dentro del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.
-Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario.

b) Sin haber presentado los documentos de cotización dentro del plazo reglamentario:

-Recargo del 20% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de deuda o acta de liquidación.
-Recargo del 35% de la deuda, si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso.

9. SEGURIDAD Y SALUD. PREVENCIÓN DE RIESGOS

A partir de la nueva Ley de Prevención de Riesgos laborales se han establecido una serie de obligaciones específicas a los empresarios y se han ido regulando algunas condiciones de seguridad e higiene para determinadas actividades específicas.

Medidas a adoptar por el empresario en materia de prevención de riesgos:

Con carácter previo al inicio de la relación laboral, los trabajadores deben someterse a un reconocimiento médico que deberá ser repetido periódicamente. Algunas actividades requieren certificados específicos (ej. alimentación , manipulación de alimentos, etc.)

El empresario, en primer lugar, debe realizar y mantener actualizada la evaluación de riesgos a los que pueden estar sometidos los trabajadores, y a partir de los resultados obtenidos deberá planificar la acción preventiva para conseguir una protección eficaz. Para ello deberá, además de organizar los recursos de que dispone para implantar una adecuada prevención, bien sea asumiendo personalmente la

actividad preventiva, designado a uno o varios trabajadores para ello, o constituyendo servicio de prevención propio o ajeno, por otra parte deberá procurar por la vigilancia de la salud, el control de las condiciones de trabajo y de las actividades de los trabajadores, así como facilitar la formación, información, consulta y participación de los trabajadores.

También compete al Empresario en materia de seguridad e higiene adoptar una serie de medidas de emergencia generales o en situaciones especiales de riesgo grave e inminente, así como cumplir las normas sobre señalización y reducción del riesgo en los lugares de trabajo o bien adoptar medidas preventivas hacia determinados grupos de trabajadores.

Debe tenerse en cuenta que desde el 1-1-2006 se encuentra prohibido fumar en cualquier centro de trabajo, así como también se prohíbe la habilitación de espacios específicos destinados a fumadores, salvo aquellos que se encuentren al aire libre.

El conjunto de actuaciones preventivas deberá plasmarse en una documentación específica que deberá conservarse a disposición de:

• Las autoridades competentes.
• Representantes de los trabajadores.
• Trabajadores designados para la actividad preventiva.
• Componentes de los servicios de prevención de la empresa.

10. RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES POR CUENTA PROPIA O AUTÓNOMOS

10.1. Personas encuadradas

- Españoles mayores de 18 años que realicen de forma habitual, personal y directiva una actividad lucrativa, sin sujeción a contrato de trabajo, aunque utilice servicio remunerado de otras personas.
- Cónyuge y parientes hasta tercer grado que colaboren de forma habitual.
- Socios de compañías regulares colectivas y de compañías comanditarias que trabajen en el negocio con tal carácter a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa.
- Se incluyen expresamente algunas actividades profesionales.
- Administradores, altos directivos y socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas, en determinados casos. Ver apartado 2.

10.2. Bases y tipos de cotización

Para los trabajadores autónomos (comerciantes, empresarios, etc.), la base máxima se establece en 3.166,20 €, y la base mínima en 833,40 € mensuales.

El Tipo de Cotización es el 29,80 %, lo que representa una cuota mensual a pagar por el autónomo de un mínimo de 248,35 €.

Cuando el interesado no se haya acogido a la protección por IT, el tipo de cotización será del 26,5 %, es decir, una cuota mensual de 220,85 €.

La elección de la base de cotización por los trabajadores autónomos

que, en 1 de enero del 2009, tuvieran 50 o más años cumplidos, estará limitada entre las cuantías de 859,30 y 1649,40 € mensuales, salvo que, con anterioridad a los 50 años, hubieran cotizado por una base superior, en cuyo caso podrán mantener dicha base de cotización o incrementarla, como máximo, en el mismo porcentaje en que se haya aumentado la base máxima de cotización a este Régimen.

En caso de fallecimiento del titular de negocio, si el cónyuge supérstite se pusiera al frente del mismo dándose de alta en este Régimen Especial con 45 o más años de edad, la elección de bases estará comprendida entre las cuantías de 833,40 € y 1.649,40 € mensuales.

Cotización adicional:

• Los trabajadores incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos que no hayan optado por dar cobertura, en el ámbito de la protección dispensada, a las contingencias derivadas de accidente de trabajo y enfermedades profesionales, efectuarán una cotización adicional equivalente al 0,1 %, aplicado sobre la base de cotización elegida, para la financiación de las prestaciones por riesgos durante el embarazo y riesgo durante la lactancia natural.

• Trabajadores incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, dedicados a la venta ambulante (CNAE-09. 4781 Comercio al por menor en mercados y mercadillos de alimentos, bebidas y tabaco; 4782 Comercio al por menor en mercados y mercadillos de textiles,

prendas de vestir y calzado; 4789 Otro comercio al por menor en mercados y mercadillos no mencionados anteriormente; y 4799 Comercio al por menor a domicilio y 4799 Comercio al por menor por medio de máquinas expendedoras o vendedores ambulantes): que podrán elegir como base mínima de cotización la que esté establecida en dicho Régimen (833,40) o una base equivalente con una cuantía, en el ejercicio 2009, de 714,00 euros mensuales.

• Trabajadores incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, dedicados a la venta a domicilio (CNAE 4799 Comercio al por menor a domicilio): podrán también elegir como base mínima de cotización durante el año 2009 la establecida con carácter general en dicho régimen (833,40), o una base de cotización de 458,40 euros mensuales.

• A tenor de la Ley 20/2007, desde el 1-1-2008, los trabajadores autónomos que no tengan derecho a la protección por IT, por haber realizado actividades en otro régimen de la Seguridad Social, deben acogerse obligatoriamente a la cobertura de IT. Además, los trabajadores autónomos dependientes de un cliente deberán asumir obligatoriamente la contingencia de accidente de trabajo y enfermedades profesionales.

10.3. Prestaciones

Con algunas diferencias respecto al régimen general el trabajador autónomo tiene derecho a las siguientes prestaciones:

- Maternidad
- Incapacidad temporal
- Jubilación
- Invalidez:

    -Incapacidad permanente total para la profesión habitual.
    -Incapacidad Permanente Absoluta para todo trabajo.
    -Gran Invalidez.

- Muerte y supervivencia: viudedad, orfandad, subsidio temporal a favor de familiares, subsidio por defunción.

11. PRESTACIONES ECONÓMICAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL POR HIJO A CARGO A PARTIR DEL 1-1-2009

Límite de ingresos (art. 182.1.c) párrafo primero de la LGSS): 11.264,01€ anuales.

Límite de ingresos (del art. 182.1.c) párrafo segundo de la LGSS): 16.953,05 € anuales, más 2.735,20 € por cada hijo a partir del cuarto, éste incluido.

Cuantía de las prestaciones por hijo a cargo, con 18 o más años de edad y un grado de minusvalía igual o superior al 65 %: 4.035,96€ anuales.

Si el hijo a cargo con 18 o más años tiene una minusvalía igual o superior al 75 % y necesita de otra persona para la realización de los actos esenciales de la vida: 6.054,00 € anuales.

Organismos y direcciones de interés:

TESORERIA GENERAL DE LA
S.S. Barcelona,
C/ Aragón, 273-275
T-93-4962000

Madrid,
C/ Agustín de Foxá , 28-30
T-91-3348500

INSTITUTO NACIONAL DE LA
S.S. Barcelona
San Antonio Mª Claret, 5-11
T-932849358

Madrid,
Padre Damian, 4
T-915688300

MINISTERIO DE TRABAJO Y
ASUNTOS SOCIALES Madrid,
Agustín de Betancourt , 4
T-915352000

- DIRECCION GENERAL DE
ORDENACION DE LAS
MIGRACIONES
- INSTITUTO DE
MIGRACIONES Y SERVICIOS
SOCIALES (IMSERSO)

MINISTERIO DEL INTERIOR:

- DELEGACION DEL
GOBIERNO PARA LA
MIGRACIÓN Y LA
EXTRANJERÍA

DIRECCION PROVINCIAL DE
TRABAJO, SEGURIDAD
SOCIAL Y ASUNTOS
SOCIALES DE BARCELONA
Travessera de Gracia, 302-311
T- 934013000

JEFATURA SUPERIOR DE
POLICIA DE CATALUÑA
Via Layetana, 43
08003 Barcelona
T-93-290 3000

CONSEJERIA LABORAL Y DE
ASUNTOS SOCIALES
REPRESENTACIÓN
PERMANENTE DE ESPAÑA
ANTE LA UNIÓN EUROPEA
Boulevard du Régent, 52
1000 BRUSELAS
T- 07/322-5119360

CONSEJERIA LABORAL Y DE
ASUNTOS SOCIALES DE LA
MISIÓN PERMANENETE DE
ESPAÑA ANTE LOS
ORGANISMOS
INTERNACIONALES 53,
Avenue Blanc 1202
GINEBRA
T- 07/4122-7312230