

## 5

### Rendimientos de actividades económicas

- 5.1 ¿Qué son los rendimientos de actividades económicas?
- 5.2 ¿A quién se atribuyen los rendimientos de las actividades económicas?
- 5.3 ¿Quiénes y cómo tributan en las “entidades en régimen de atribución de rentas”?
  - 5.3.1 ¿Quiénes tributan?
  - 5.3.2 ¿Cómo tributan?
- 5.4 ¿Cómo se calcula la base imponible y el rendimiento neto de las actividades económicas?
  - 5.4.1 ¿Cuáles son los métodos para calcular la base imponible?
  - 5.4.2 ¿Cómo se calcula el rendimiento neto de las actividades económicas?
  - 5.4.3 ¿Cuándo son incompatibles estos métodos, y cuándo son compatibles?
- 5.5 ¿Cómo se calcula el rendimiento por el método de estimación directa?
  - 5.5.1 ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad normal?
  - 5.5.2 ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad simplificada?
- 5.6 ¿Cómo se calcula el rendimiento por el método de estimación objetiva?
  - 5.6.1. ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad de convenios?
  - 5.6.2 ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad de signos, índices o módulos?
- 5.7 ¿Cuál es el tratamiento de los rendimientos irregulares?
- 5.8 ¿Qué elementos patrimoniales están afectos a actividades económicas, y cuáles no?
  - 5.8.1 ¿Qué son elementos patrimoniales afectos a actividades económicas?
  - 5.8.2 ¿Qué son elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas?
  - 5.8.3 ¿Cómo funciona la afectación y desafectación de elementos patrimoniales por el contribuyente?
  - 5.8.4 ¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales afectos?
  - 5.8.5 ¿Qué beneficio fiscal tiene la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos afectos?
- 5.9 ¿Cómo se calculan los rendimientos estimados?
- 5.10 ¿Con qué criterio se hará la imputación temporal?
- 5.11 Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas



## 5.1 ¿Qué son los rendimientos de actividades económicas?

En general, se consideran rendimientos de actividades económicas aquéllos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En consecuencia, para delimitar el concepto de rendimiento de actividades económicas hay que tener en cuenta:

1. Que debe existir una **organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos**.
2. Que el titular de esa actividad **actúa por su cuenta y en interés propio**.
3. Que su objetivo es **intervenir en la producción o en la distribución de bienes o servicios**.

En particular, se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas los rendimientos de las siguientes actividades empresariales:

- Actividades extractivas.
- Actividades de fabricación.
- Actividades de comercio.
- Actividades de prestación de servicios.
- Actividades de artesanía.
- Actividades agrícolas.
- Actividades forestales.
- Actividades ganaderas.
- Actividades pesqueras.
- Actividades de construcción.
- Actividades mineras.

También se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas los rendimientos de las actividades profesionales<sup>45</sup> (ingenieros, veterinarios, médicos, abogados, notarios, agentes y corredores de seguros, directores de música...).

Una de las cuestiones que siempre genera discusión es cómo se deben catalogar las **actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles**. Es decir, si se deben catalogar como actividad económica, como capital inmobiliario o como ganancia patrimonial. Las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles se considerarán actividad económica, únicamente si se cumplen al mismo tiempo estas dos condiciones:

- Que haya, al menos, un local exclusivamente destinado a desempeñar la actividad.
- Que se tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, para desempeñar la actividad.

Si no se cumple alguna de estas condiciones, los rendimientos derivados de estas actividades se considerarán como rendimientos del capital inmobiliario (en el caso de arrendamiento) o como ganancias o pérdidas patrimoniales (en el caso de compraventa).

<sup>45</sup> Las actividades profesionales son las que se recogen en las secciones segunda y tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

## 5.2 ¿A quién se atribuyen los rendimientos de las actividades económicas?

Los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por **quienes gestionen de forma habitual, personal, directa y por cuenta propia los medios de producción o los recursos humanos** afectos a estas actividades. Se considerará que la citada gestión la realizan quienes figuren como titulares de las actividades económicas, salvo que se pruebe lo contrario.

## 5.3 ¿Quiénes y cómo tributan en las “entidades en régimen de atribución de rentas”<sup>46</sup>?

### 5.3.1 ¿Quiénes tributan?

De forma general, en los casos de sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes<sup>47</sup>, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la renta obtenida se atribuirá, respectivamente, a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso. Si la Administración no tuviera constancia indudable de la existencia de tales normas o pactos, el rendimiento se atribuirá por partes iguales a cada uno de ellos. Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

**RESUMEN:** Tributan los socios, herederos, comuneros o partícipes.

### 5.3.2 ¿Cómo tributan?

Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto de Sociedades sino por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En particular, si una entidad en régimen de atribución de rentas desarrolla una actividad económica, entonces los rendimientos correspondientes a tal actividad tendrán esa misma naturaleza para los integrantes de la entidad que intervengan de forma habitual, personal y directa en gestionar por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad.

En cambio, para los socios, herederos, comuneros o partícipes que no realicen la mencionada intervención y su participación en la entidad se limite a la mera aportación de un capital, los rendimientos atribuidos se consideran como provenientes del capital. En este caso, se considerará que el rendimiento imputable es, como máximo, del 15% del capital aportado, salvo que se pruebe lo contrario.

Para aplicar, cuando proceda, el régimen tributario especial de las pequeñas y medianas empresas previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y con vista a cumplir los requisitos exigidos para calificar las “entidades en régimen de atribución de rentas” como pequeña y mediana empresa, se tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

<sup>46</sup> Véase el apartado 7.4, relativo a atribución de rentas.

<sup>47</sup> Herencias yacentes, son las que están pendientes de aceptación por los herederos.

## 5.4 ¿Cómo se calcula la base imponible y el rendimiento neto de las actividades económicas?

### 5.4.1 ¿Cuáles son los métodos para calcular la base imponible?

Existen tres regímenes o métodos para calcular la base imponible:

- Estimación directa.
- Estimación objetiva, para determinados rendimientos de actividades económicas.
- Estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral General Tributaria. En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva.

<b>RESUMEN: Métodos para calcular la base imponible</b>	
Método	Aplicación
Estimación directa	General
Estimación objetiva	Para determinados rendimientos
Estimación indirecta	Se tendrán en cuenta los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva

### 5.4.2 ¿Cómo se calcula el rendimiento neto de las actividades económicas?

Se establecen cinco sistemas para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas. Son los siguientes:

- Método de estimación directa. Tiene carácter general y comprende dos modalidades:
  - a) Modalidad normal (primer sistema).
  - b) Modalidad simplificada.
    - Modalidad simplificada (segundo sistema).
    - Modalidad simplificada: actividad forestal (tercer sistema).
- Estimación objetiva. Comprende dos modalidades:
  - a) Modalidad por convenios (cuarto sistema). No ha sido desarrollado reglamentariamente.
  - b) Modalidad por signos, índices y módulos (quinto sistema).

<b>RESUMEN: Sistemas para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas</b>			
Método	Modalidades	Sistema	
Estimación directa	Normal	1º	
	Simplificada	Simplificada	2º
		Simplificada: actividad forestal	3º
Estimación objetiva	Por convenios (No está desarrollado)	4º	
	Por signos, índices y módulos	5º	

### 5.4.3 ¿Cuándo son incompatibles estos métodos, y cuándo son compatibles?

#### 5.4.3.1 ¿Cuándo son incompatibles la modalidad simplificada y la modalidad normal del método de estimación directa?

- Modalidad normal: Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades por la modalidad normal del método de estimación directa, calcularán el rendimiento neto de todas sus actividades por esta misma modalidad, sin perjuicio de lo dispuesto sobre la compatibilidad con el método de signos, índices o módulos.

No obstante, si el contribuyente inicia durante el año alguna actividad económica, no tendrá efecto para ese año la citada regla, en lo que se refiere a la nueva actividad.

- Modalidad simplificada: Los contribuyentes que, reuniendo los requisitos para aplicar la modalidad simplificada, determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades por esta modalidad, calcularán el rendimiento neto de todas sus actividades por la misma modalidad sin perjuicio de lo dispuesto sobre la compatibilidad con el método de signos, índices o módulos.

#### 5.4.3.2 ¿Cuándo es compatible la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva con el método de estimación directa?

Los métodos de estimación objetiva y de estimación directa son compatibles, pero, para ello, deben cumplirse las siguientes condiciones:

- Que el contribuyente ejerza varias actividades económicas (por ejemplo, cinco).
- Que el rendimiento de alguna o algunas de las actividades económicas pueda calcularse por la modalidad de signos, índices o módulos (por ejemplo, dos).
- Que si el contribuyente opta por aplicar tal modalidad signos, índices o módulos, la aplique a todas sus actividades económicas susceptibles de aplicación (en este caso, dos).

Sin embargo, esa opción no supondrá ningún obstáculo para que el contribuyente determine el rendimiento neto de las demás actividades (en este caso, tres) por el método de estimación directa.

No obstante, si el contribuyente inicia durante el año alguna actividad económica, no tendrá efecto para ese año la citada regla, en lo que se refiere a la nueva actividad.

## 5.5 ¿Cómo se calcula el rendimiento por el método de estimación directa?

**ATENCIÓN:** La estimación directa supone calcular el rendimiento neto cuantificando los ingresos y gastos de la actividad económica que el contribuyente ha desarrollado. De esta forma el resultado responde a la realidad concreta de la actividad que ha desarrollado el contribuyente. Por el contrario, la estimación objetiva no tiene por qué coincidir con la realidad de tal actividad.

El método de estimación directa, que se aplica con carácter general, comprende dos modalidades:

- Normal.
- Simplificada.

Para el cálculo del rendimiento anual por este método, el contribuyente deberá utilizar el anexo 6 del modelo 109 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### 5.5.1 ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad normal?

Para calcular el rendimiento neto mediante esta modalidad, se tendrán en cuenta las reglas generales establecidas en el artículo 26 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, junto con las siguientes cuatro reglas especiales:

#### 1. Primera regla

No podrán deducirse como gasto las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las entidades donatarias como federaciones deportivas y clubes deportivos, en relación con las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos, ni las aportaciones que el propio empresario o profesional haga a mutualidades de previsión social, aunque sí se podrán reducir en la base imponible general<sup>48</sup>.

No obstante, podrán deducirse las cantidades que los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos hayan abonado en virtud de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social. Para esto, será necesario que se cumpla la siguiente condición: que, a efectos de cumplir con la obligación prevista en la Ley 30/1995<sup>49</sup> (es el caso, por ejemplo, de los notarios y de algunos abogados), estos contratos actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias cubiertas por la Seguridad Social con el límite anual de 4.500,00 euros.

#### 2. Segunda regla

Si el cónyuge del contribuyente, su pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o sus hijos menores de edad que convivan con él trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas del contribuyente, entonces a fin de calcular los rendimientos de la actividad, el contribuyente (como titular de la actividad) restará las retribuciones (sueldos, salarios...) estipuladas con cada uno de ellos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que exista el correspondiente contrato laboral.
- Que el cónyuge, pareja de hecho o sus hijos menores de edad estén afiliados al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Que las retribuciones estipuladas con el cónyuge, pareja de hecho o con sus hijos menores de edad no sean superiores a las que en el mercado corresponden a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por aquéllos.

<sup>48</sup> Véase, dentro del capítulo 10 "Base liquidable", el apartado 10.2.1.2 relativo a la reducción de la base imponible general por las aportaciones a mutualidades, planes de previsión asegurados, planes de pensiones, planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia y entidades de previsión social voluntaria.

<sup>49</sup> Obligación prevista en el apartado 3 de la disposición transitoria quinta y disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, del 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

Las retribuciones que el cónyuge del contribuyente, pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o sus hijos menores de edad hayan obtenido se considerarán rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

#### 3. Tercera regla

Si el cónyuge del contribuyente, su pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o sus hijos menores de edad que convivan con él realizan cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica del contribuyente, entonces, a fin de calcular los rendimientos de la actividad, el contribuyente (como titular de la actividad) restará la contraprestación estipulada con aquéllos, siempre que no exceda del valor de mercado. Si no se ha estipulado ninguna contraprestación, entonces se restará el valor de mercado.

La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge del contribuyente, su pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o de sus hijos menores de edad a todos los efectos tributarios.

Si los bienes y derechos son comunes a ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho que esté constituida conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, no es de aplicación esta regla, y por lo tanto no cabrá aplicar ningún gasto deducible.

#### 4. Cuarta regla

El contribuyente podrá deducir para determinar el rendimiento neto de su actividad económica las primas de seguro de enfermedad que haya abonado en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge, pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o hijos menores de treinta años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente.

### 5.5.2 ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad simplificada?

#### 5.5.2.1 ¿Qué requisitos tienen que cumplir los contribuyentes?

Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán aplicar la modalidad simplificada del método de estimación directa para calcular el rendimiento neto de sus actividades, siempre que cumplan los dos requisitos siguientes:

- El **volumen de operaciones** para el conjunto de las actividades económicas que desarrolla el contribuyente, excluidas aquellas en las que el rendimiento neto se determine por el método de estimación objetiva, no supere 600.000,00 euros.
- El contribuyente deberá **optar expresamente** por la modalidad simplificada para calcular el rendimiento neto de todas sus actividades sin perjuicio de la compatibilidad con la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva.

El importe del volumen de operaciones que se establece como límite para aplicar la modalidad simplificada será el del año inmediato anterior al que se ha de aplicar esta modalidad. En el supuesto de inicio en el ejercicio de la actividad, para computar la cifra de 600.000,00 euros, se tendrá en cuenta el volumen de operaciones realizadas en dicho ejercicio. Si la actividad se hubiera iniciado en el transcurso del año inmediato anterior, entonces el importe del volumen de operaciones correspondien-

te se elevará al año. Es decir, si en seis meses, por ejemplo, el volumen de operaciones ha sido de 60.000,00 euros, en ese caso el volumen de operaciones anual será de 120.000,00 euros.

### 5.5.2.2 ¿Cuándo se puede elegir la modalidad simplificada? ¿Cómo se puede renunciar a ella?

La opción a aplicar la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá realizarse en el plazo que se establezca para ello (antes del 1 de marzo) dentro del año natural en que deba surtir efecto. Si la actividad se hubiese iniciado, la opción se realizará en la declaración de alta en el censo.

Esta opción tendrá vigencia para los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que el contribuyente la revoque de modo expreso en el plazo establecido (antes del 1 de marzo) dentro del año natural en que deba surtir efecto.

Para optar por la modalidad simplificada del método de estimación directa o revocar dicha opción, el contribuyente deberá rellenar el modelo 036 de Declaración Censal<sup>50</sup>.

### 5.5.2.3 ¿Cuándo puede aplicarse la modalidad simplificada a las entidades en régimen de atribución?

#### a) ¿Qué requisitos tienen que cumplir?

La modalidad simplificada del método de estimación directa podrá aplicarse para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades en régimen de atribución, siempre que:

- Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- El volumen de operaciones de todas las actividades económicas de la entidad sea, como máximo, de 600.000,00 euros, excluidas aquellas actividades en las que el rendimiento neto se determine por el método de estimación objetiva.
- Se haya elegido esta modalidad simplificada para calcular el rendimiento neto de todas sus actividades sin perjuicio de la compatibilidad con la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva.

#### b) ¿Cómo se opta por la modalidad simplificada, y cómo se revoca?

Serán todos los socios, herederos, comuneros o partícipes los que deban optar por la modalidad simplificada, revocar dicha opción, así como escoger un determinado procedimiento para calcular el rendimiento neto en estimación directa simplificada.

La modalidad para calcular el rendimiento neto en estimación directa simplificada será el mismo para todos los socios, herederos, comuneros o partícipes. En caso contrario, se calculará por la modalidad normal del método de estimación directa.

Para aplicar la modalidad simplificada no se tendrán en cuenta las circunstancias individuales de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

#### c) ¿A quiénes se atribuyen los rendimientos?

El rendimiento neto de las entidades en régimen de atribución se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso. Si la Administración no tuviera constancia indudable de la existencia de

tales normas o pactos, el rendimiento se atribuiría por partes iguales a cada uno de ellos.

### 5.5.2.4 ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?

El rendimiento neto se calculará de la siguiente forma:

- Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos<sup>51</sup>, a excepción de las provisiones, las amortizaciones y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados en el punto anterior (cantidad inicial). La cantidad que resulte de esta diferencia se minorará en el 10% de la cantidad inicial (porcentaje fijo deducible). Este porcentaje se aplica por amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación.
- Finalmente, al resultado del punto anterior hay que sumarle las ganancias o restarle las pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

<b>RESUMEN: Modalidad simplificada</b>	
Cantidad inicial = Ingresos – Gastos	
Porcentaje fijo deducible = 10% de la cantidad inicial	
Cantidad inicial	
- Porcentaje fijo deducible (10% de la cantidad inicial)	
+ Ganancias de elementos afectos	
- Pérdidas de elementos afectos	
<b>Rendimiento neto</b>	

### Ejemplo

Usted es un empresario, y de su actividad se desprenden los siguientes datos:

Ventas	51.086,03 €
Compras	22.537,95 €
Amortizaciones	4.357,34 €
Dotaciones	1.202,02 €
Gastos de difícil justificación	150,25 €
Ganancia patrimonial por transmisión de bien afecto	3.005,06 €

En este caso, el rendimiento neto de su actividad por la modalidad simplificada del método de estimación directa será:

<b>Rendimiento Neto:</b>		
Ingresos	Ventas	51.086,03 €
Gastos	Compras	22.537,95 €
Diferencia	51.086,03 € - 22.537,95 €	28.548,08 €
Amortizaciones, provisiones y gastos de difícil justificación	10% de 28.548,08 €	2.854,81 €
Ganancia		3.005,06 €
<b>Rendimiento neto</b>	<b>(28.548,08 € - 2.854,81 € + 3.005,06 €)</b>	<b>28.698,33 €</b>

<sup>50</sup> Véase el Decreto Foral 75/2004, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

<sup>51</sup> Esta operación se realizará según lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y en las reglas previstas para la modalidad normal del método de estimación directa (véase dentro de este mismo capítulo el apartado 5.5.1).

#### 5.5.2.4.1 Regla especial para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa para la actividad forestal

El rendimiento neto, dentro de la modalidad simplificada del método de estimación directa para la actividad forestal, se calculará de la siguiente forma:

- Se calificarán y cuantificarán los ingresos excepto las ganancias derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- Se tomarán como gastos deducibles, en atención a su difícil justificación y valoración, exclusivamente el 58,5% de los ingresos citados en el punto anterior. Este porcentaje se elevará al 70 % cuando el contribuyente proceda a la repoblación de las superficies explotadas, de acuerdo con las condiciones y plazos previstos a continuación.
- Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados en los puntos anteriores. Dicha diferencia se multiplicará por los porcentajes 60% o 50%, en función de que el periodo de generación del rendimiento de la actividad forestal sea superior a dos ó a cinco años, y no se obtengan de forma periódica o recurrente.
- Finalmente, se sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, cuantificadas conforme a lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

#### Requisitos y plazos de repoblación de las superficies explotadas.

La repoblación de las superficies explotadas se deberá efectuar en el plazo de dos años desde la concesión del permiso de corta, y se justificará mediante la presentación del certificado correspondiente emitido por el Servicio Forestal y del Medio Natural del Departamento de Desarrollo del Medio Rural de la Diputación Foral del Gipuzkoa.

Cuando, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, la repoblación no se realice en el mismo año en que se efectúe la corta de la superficie explotada, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del impuesto del ejercicio en el que se realice la mencionada corta su intención de efectuar la repoblación en las condiciones y plazos señalados.

#### Incumplimiento de la circunstancia de la repoblación de las superficies explotadas.

El incumplimiento de las condiciones establecidas para efectuar la repoblación de las superficies explotadas determinará la obligación del contribuyente de practicar una declaración-liquidación complementaria correspondiente al año en el que se aplicó el porcentaje de gastos deducibles del 70% en vez del 58,5%.

A estos efectos, el contribuyente deberá proceder a recalcular el rendimiento neto de la actividad forestal correspondiente al año a que se refiere el párrafo anterior mediante la aplicación del porcentaje de gastos deducibles del 58,5%, y resultará obligado a ingresar la cuota resultante, con los intereses de demora correspondientes.

Esta declaración-liquidación complementaria deberá presentarse en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

RESUMEN: Estimación directa	
Modalidad	Características
Normal	Aplicación general
Simplificada	Los contribuyentes tienen que cumplir los requisitos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• El volumen de operaciones de las actividades en el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad, excluidas aquellas en las que el rendimiento neto se determine por la estimación objetiva, no supere 600.000,00 euros anuales.</li> <li>• El contribuyente deberá optar expresamente por la modalidad simplificada para calcular el rendimiento neto de todas sus actividades, sin perjuicio de la compatibilidad con la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva.</li> <li>• En las entidades en régimen de atribución, además de los dos requisitos anteriores, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes tienen que ser personas físicas y todos ellos deben optar por aplicar esta modalidad.</li> </ul>

### 5.6 ¿Cómo se calcula el rendimiento por el método de estimación objetiva?

**ATENCIÓN:** La estimación objetiva implica calcular el rendimiento a través de elementos, módulos, y porcentajes generales. Por lo que, aunque están relacionados con la realidad, no tienen por qué coincidir con el resultado de la actividad concreta que el contribuyente ha desarrollado. Por lo tanto, al contribuyente le conviene calcular si esta modalidad objetiva se ajusta a su realidad económica.

Como se ha dicho, el método de estimación objetiva comprende las siguientes modalidades:

- Modalidad de convenios.
- Modalidad de signos, índices o módulos.

#### 5.6.1. ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad de convenios?

La Diputación Foral, mediante acuerdo de Gobierno debidamente motivado, establecerá los límites, requisitos, sectores y condiciones para la aplicación del método de estimación objetiva a través de convenios, en virtud de los cuales se establezcan, previa aceptación por los contribuyentes, cifras individualizadas de rendimientos para varios períodos impositivos, que serán determinadas mediante Orden Foral del Diputado del Departamento de Hacienda y Finanzas. Por el momento, no se ha establecido ningún sistema de estimación objetiva de esta modalidad.

#### 5.6.2 ¿Cómo calcular el rendimiento por la modalidad de signos, índices o módulos?

##### 5.6.2.1 ¿Cuáles son los requisitos para poder aplicar la modalidad?

La modalidad de signos, índices o módulos se aplicará a cada una de las actividades económicas que se determinan en el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, siempre que los contribuyentes hayan optado por dicha modalidad.

##### 5.6.2.2 ¿Cuándo es compatible la modalidad de signos, índices o módulos con el método de estimación directa, y cómo se coordina con el Impuesto sobre el Valor Añadido?

La modalidad de signos, índices o módulos es compatible con la estimación directa, pero, para ello, deben cumplirse las siguientes condiciones:

- Que el contribuyente ejerza varias actividades económicas (por ejemplo, cinco).
- Que el rendimiento de alguna o algunas de ellas pueda calcularse por la modalidad de signos, índices o módulos (por ejemplo, dos).
- Que en el caso de que el contribuyente elija esta modalidad la aplique a todas sus actividades económicas a las que sea susceptible su aplicación (en este caso, dos).

Sin embargo, esa opción no supondrá ningún obstáculo para que el contribuyente determine el rendimiento neto de las demás actividades (en este caso, tres) por el método de estimación directa.

Cuando el contribuyente inicia durante el año alguna actividad económica, no tendrá efecto para ese año la citada regla, en lo que se refiere a la nueva actividad.

Si en el **Impuesto sobre el Valor Añadido** el contribuyente renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, esto supondrá la imposibilidad de optar o, en su caso la revocación de la opción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a aplicar la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

En cambio, el método, modalidad o procedimiento que el contribuyente utilice en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para calcular el rendimiento neto de sus actividades económicas, no afectará a las opciones que el mismo pueda realizar en relación con los regímenes para calcular el Impuesto sobre el Valor Añadido.

### 5.6.2.3 ¿Cómo elegir la modalidad de signos, índices o módulos, cómo revocar dicha opción, y cuáles son las causas de exclusión?

El contribuyente deberá manifestar que desea que se aplique esta modalidad en el plazo establecido (antes del 1 de marzo) al efecto durante el año natural en que deba surtir efecto. En el caso de que vaya a iniciarse la actividad, dicha opción se manifestará en la declaración de alta en el censo.

Esta opción tendrá vigencia para los años siguientes en que pudiera aplicarse la modalidad, salvo que el contribuyente la revoque de modo expreso en el plazo establecido (antes del 1 de marzo) durante el año natural en que deba surtir efecto.

Para elegir esta modalidad del método de estimación objetiva, así como para su revocación, el contribuyente deberá cumplimentar el modelo 036 de Declaración Censal<sup>52</sup>.

No podrán hacer la declaración por esta modalidad los contribuyentes que hayan superado los límites de las magnitudes que se indi-

can en el apartado 5.6.2.5 de este capítulo. Esta exclusión tendrá efectos el año siguiente a aquél en que se superen estos límites.

Cuando el contribuyente quede excluido de esta modalidad, deberá calcular el rendimiento neto de las actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, a no ser que elija la modalidad simplificada.

### 5.6.2.4 Modalidad de signos, índices y módulos, y entidades en régimen de atribución

#### a) ¿Qué requisitos tienen que cumplir?

Esta modalidad del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se podrá aplicar para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades en régimen de atribución, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

#### b) ¿Cómo se opta por la modalidad de signos, índices o módulos, y cómo se revoca?

Serán todos los socios, herederos, comuneros o partícipes los que deban elegir esta modalidad, así como revocar dicha opción según lo dispuesto en el apartado 5.6.2.3 anterior.

En el supuesto de que la opción, o la revocación de la opción, no la formulen todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, el rendimiento neto se calculará por la modalidad normal del método de estimación directa.

Para aplicar la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva no se tendrán en cuenta las circunstancias individuales de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

#### c) ¿A quiénes se atribuyen los rendimientos?

El rendimiento neto de las entidades en régimen de atribución se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso. Si la Administración no tuviera constancia indudable de la existencia de tales normas o pactos, el rendimiento se atribuirá por partes iguales a cada uno de ellos.

### 5.6.2.5 ¿Cuáles son las actividades incluidas en la modalidad de signos, índices o módulos para el ejercicio 2011?

Esta modalidad se aplicará, para el ejercicio 2011, a las siguientes actividades o sectores de actividad, siempre que no superen las magnitudes específicas que se establecen para cada una de ellas:

<sup>52</sup> Véase el Decreto Foral 75/2004, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

Epígrafe IAE	Actividad económica	Magnitud
0	Ganadería independiente. Servicio de cría, guarda y engorde de ganado. Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos que estén excluidos del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA. Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA.	10 personas empleadas
-	Pesca de bajura.	-----
647.1	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor.	3 personas empleadas
647.2	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 120 metros cuadrados.	3 personas empleadas
662.2	Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1.	3 personas empleadas
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.	2 personas empleadas
663.2	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.	2 personas empleadas
663.3	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero.	2 personas empleadas
663.4	Comercio al por menor fuera de un establecimiento permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.	2 personas empleadas
663.9	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías no clasificadas en otra parte, excepto cuando tengan por objeto artículos o productos a los que no sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.	2 personas empleadas
671.4	Restaurantes de dos tenedores.	10 personas empleadas
671.5	Restaurantes de un tenedor.	10 personas empleadas
672.1 672.2 672.3	Cafeterías.	8 personas empleadas
673.1	Cafés y bares de categoría especial.	8 personas empleadas
673.2	Otros cafés y bares.	8 personas empleadas
681	Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.	15 personas empleadas
682	Servicio de hospedaje en hostales y pensiones.	12 personas empleadas
683	Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes, así como el de alojamientos turísticos agrícolas que no sean declarados como actividad complementaria a una actividad agrícola, ganadera o forestal.	12 personas empleadas
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar.	3 personas empleadas
691.9	Reparación de calzado.	2 personas empleadas
691.9	Reparación de otros bienes de consumo no clasificados en otra parte (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).	2 personas empleadas
721.2	Transporte por autotaxis.	3 vehículos cualquier día del año
721.3	Transporte de viajeros por carretera	5 vehículos cualquier día del año
722	Transporte de mercancías por carretera.	5 vehículos cualquier día del año

Para calcular en cada actividad si la magnitud correspondiente a la misma supera o no las cantidades máximas indicadas en la anterior relación, deberán tenerse en cuenta las dos particularidades siguientes:

- La magnitud “personal empleado” comprenderá tanto el asalariado como el no asalariado.

Persona NO ASALARIADA es el empresario, siempre que efectivamente trabaje en la actividad, incluyéndose, a estos efectos, las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la actividad. También se considera persona no asalariada su cónyuge o pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, e hijos meno-

res que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad no sean asalariados.

Persona ASALARIADA es cualquier otra que trabaje en la actividad. En particular, tiene la consideración de personal asalariado el cónyuge o pareja de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho, y los hijos menores del contribuyente que convivan con él, siempre que existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al Régimen General de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo.

Su cuantía se calculará por la media ponderada correspondiente al periodo en que se haya ejercido la actividad

durante el año inmediato anterior. Para calcular la media ponderada se aplicarán las reglas siguientes:

1. Sólo se tomará en cuenta el número de horas trabajadas durante el periodo en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediatamente anterior.
2. Para que se compute a una persona no asalariada debe trabajar en la actividad al menos 1.800 horas/año.

**ATENCIÓN:** Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

El cómputo inferior a la unidad estará condicionada a la aportación, junto a la declaración del Impuesto de los documentos que en cada caso justifique de forma fehaciente la realización de un número de horas menor que 1.800 horas/año.

Tratándose del empresario, únicamente se admitirá el cómputo inferior a la unidad cuando se hubiese producido durante el ejercicio alguna de las siguientes circunstancias:

- Alta o baja de la actividad durante el año natural en el Impuesto sobre Actividades Económicas,
  - Realización por cuenta propia o ajena de otra actividad,
  - Situaciones determinantes de incapacidad temporal y,
  - Paralización de la actividad por circunstancias excepcionales no imputables al sujeto pasivo,
  - Jubilación. En este caso, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general las inherentes a la titularidad de la actividad, se computará al empresario 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.
3. Para que se compute a una persona asalariada debe trabajar el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en caso de que el convenio no haya establecido el número de horas, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre:
    - El número de horas efectivamente trabajadas.
    - Las fijadas en el convenio colectivo, y, en caso de que el convenio no haya fijado el número de horas, 1.800.
- La magnitud “vehículos” se refiere al número máximo de vehículos que se utilicen en cualquier día del año para desarrollar la actividad.

Para el cómputo de la magnitud correspondiente a la actividad de “transporte de mercancías por carretera” (epígrafe 722 del IAE) se deben considerar los vehículos que se utilicen para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier actividad accesoria. A estos efectos, se considera actividad accesoria aquella cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por 100 del volumen correspondiente a la actividad principal.

En el primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos al inicio de la misma.

### 5.6.2.6 ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?

Los contribuyentes calcularán el rendimiento neto que corresponde a cada actividad a la que resulte aplicable esta modalidad. El rendimiento neto será la suma de las cuantías correspondientes a los signos, índices o módulos previstos para la actividad. Para ello se operará como sigue:

- La cuantía de los signos, índices o módulos se calculará multiplicando la cantidad asignada a cada unidad de ellos por el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad.
- En el caso de la actividad de transporte de mercancías por carretera, se podrá minorar el rendimiento neto por los incentivos a la inversión correspondientes a la amortización del inmovilizado, según lo previsto en la Orden Foral 3/2011, de 11 de enero.
- El rendimiento obtenido se multiplicará por los índices correctores, en aquellas actividades que lo tengan establecido. El resultado será el rendimiento previo de la actividad.
- A continuación, se restarán, cuando proceda, las reducciones a las que se tenga derecho. Los agricultores jóvenes o asalariados agrarios pueden reducir el rendimiento neto correspondiente a su actividad agraria en un 25% durante los periodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria<sup>53</sup>.
- Finalmente, al rendimiento neto que resulte después de las reglas de esta modalidad del método de estimación objetiva, se le sumarán o restarán las ganancias o pérdidas derivadas de la transmisión de elementos afectos a las actividades económicas.

Para el cálculo del rendimiento anual, el contribuyente utilizará el anexo 5 del modelo 109 de Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

#### *Inicio o cese de la actividad durante el año*

Si el contribuyente ha iniciado una actividad después del 1 de enero o la ha cesado antes del 31 de diciembre, y desea acogerse a esta modalidad, entonces aplicará los signos, índices o módulos de forma proporcional al periodo de tiempo en que haya ejercido tal actividad durante el año natural. Esta regla no se podrá aplicar en las actividades de temporada.

#### *Reducción de los signos, índices o módulos y minoración del rendimiento neto por circunstancias excepcionales*

1. Cuando el desarrollo de las actividades económicas a las que se les aplique esta modalidad se viese afectado por incendios, inundaciones, u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa podrá autorizar, con carácter excepcional, que se reduzcan los signos, índices o módulos.
2. Cuando el desarrollo de las actividades económicas a las que se les aplique esta modalidad se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan anomalías graves en el desarrollo de la actividad, los interesados que

<sup>53</sup> La instalación como titulares de una explotación prioritaria debe estar realizada al amparo de lo previsto en el título II del Decreto Foral 109/1995, de 21 de noviembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las medidas tributarias recogidas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

deseen que se les reduzcan los signos, índices o módulos por razón de dichas alteraciones deberán presentar ante la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa, un escrito en el que manifiesten que dichas circunstancias excepcionales efectivamente se han producido. Junto con el escrito deberán aportar las pruebas que consideren oportunas, y mencionar, asimismo, las indemnizaciones a percibir por dichas alteraciones, si las hubiere.

**ATENCIÓN:** Para presentar el escrito el contribuyente tendrá 30 días, a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias excepcionales.

Una vez que se acredite su efectividad, se acordará la reducción de los signos, índices o módulos que proceda, indicándose el periodo de tiempo que resulte de aplicación.

El plazo para la concesión o denegación será de dos meses, a contar desde la fecha de presentación del escrito, sin que se tengan en cuenta los retrasos imputables al contribuyente.

Esta reducción surtirá efectos en los pagos fraccionados que deban efectuarse a partir del momento en que fuese autorizada y que correspondan al año en que se produjeron las alteraciones.

3. Cuando el desarrollo de las actividades empresariales a las que se les aplique esta modalidad se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que traigan como consecuencia gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de la actividad, los contribuyentes podrán restar del rendimiento neto resultante el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán presentar ante la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa un escrito en el que manifiesten que dichas circunstancias excepcionales efectivamente se han producido. Junto con el escrito deberán aportar las pruebas que estimen oportunas, y mencionar, asimismo, las indemnizaciones a percibir por razón de tales circunstancias excepcionales, si las hubiere.

**ATENCIÓN:** Para presentar el escrito el contribuyente tendrá 30 días, a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias excepcionales. La Administración Tributaria comprobará la causa para que se reduzca, así como la cantidad a reducir.

Este tercer punto es incompatible con el segundo. Es decir, el contribuyente no podrá aplicar a un mismo elemento patrimonial la reducción de este tercer punto, si también ha aplicado la reducción citada en el segundo punto.

**ATENCIÓN:** La aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva nunca podrá dejar sin someter a gravamen los rendimientos reales de la actividad económica. Si se produce diferencia entre el rendimiento real de la actividad económica y el derivado de aplicar esta modalidad, se procederá al ingreso o devolución de la cuota resultante, sin que se exija recargo por ingreso fuera de plazo, intereses de demora o sanciones.

## Ejemplo

Usted es el titular de un restaurante de dos tenedores (Epígrafe 671.4). Disponemos de la siguiente información para calcular el rendimiento de su actividad durante el año 2011:

Personal empleado:

- Un titular.
- Tres trabajadores asalariados fijos durante todo el año, uno de los cuales cumplió 19 años el 1 de diciembre de 2011. Estos tres empleados trabajan desde la apertura del negocio.
- El 1 de junio contrató a un empleado por un año.

Potencia eléctrica contratada en el año 2011: 20 Kw.

Número de mesas:

- En el interior:
  - 2 mesas con capacidad para 8 personas.
  - 3 mesas de 6.
  - 12 mesas de 5.
  - 4 mesas de 4.
- En el exterior: 10 mesas permanentes para 4 personas.

Máquinas recreativas: una del tipo A.

### 1. Cálculo del número de unidades de cada módulo.

Módulo 1. Personal asalariado:

2 fijos todo el año		2,00
1 fijo menor de 19 años hasta el 01-12-2011	334/365 x 0,60	0,54
1 fijo cumplidos 19 años a partir del 01-12-2011	31/365	0,08
1 temporal a partir del 01-06-2011	214/365	0,58
<b>Total personal asalariado</b>		<b>3,20</b>

Coefficiente de minoración por incremento del número de personas asalariadas:

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2011: 3,20 personas.

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2010: 2,60 personas.

Incremento del número de unidades del módulo "personal asalariado": 0,60 personas.

Coefficiente por incremento del número de personas asalariadas:  $0,60 \times 0,60 = 0,36$ .

Corrección módulo por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".

Excluyendo el incremento del 0,60 personal sobre el cual se aplicó el anterior coeficiente de minoración, el coeficiente por tramos se aplica sobre 2,6 unidades del módulo.

Corrección módulo según tramos				
Tramos		Coef	=	
1,00	X	0,90	=	0,90
<u>1,60</u>	X	0,85	=	<u>1,36</u>
2,60				2,26

Total personal asalariado:  $0,36 + 2,26 = 2,62$

Módulo 2. Personal no asalariado: 1

Módulo 3. Potencia eléctrica contratada: 20 kw.

Módulo 4. Mesas:

Como todas las mesas no son iguales, realizamos una ponderación; es decir, intentamos "traducir" el número de mesas desi-

guales que tenemos a mesas iguales (de 4 personas por mesa), sobre la base de la capacidad total que tenemos.

Capacidad por mesa	Nº mesas Interior			
8	x	2	=	16
6	x	3	=	18
5	x	12	=	60
4	x	4	=	<u>16</u>
				110 / 4 = 27,5

- 110 es el número de personas que entran en todas las mesas interiores.
- La unidad “mesa” se entiende referida a la susceptible de ser ocupada por 4 personas.
- 27,5 son las unidades del módulo “mesa” que hay en el interior, considerando que cada unidad “mesa” se determina cuando es susceptible de ser ocupada por cuatro personas.
- A esta última cifra se le suma el número de mesas que tenemos en el exterior (10), con lo que obtenemos el número de unidades total:

$$27,5 + 10 = 37,5 \text{ mesas}$$

Módulo 5. Máquinas recreativas tipo "A": 1.

2. *Trasladando al Anexo 5 del modelo 109 tendremos lo siguiente:*

Módulo	Nº unidades	Rendimiento neto Anual por unidad	Rendimiento neto Anual por módulo
01	2,62	3.764,84 €	9.863,88 €
02	1,00	17.703,78 €	17.703,78 €
03	20,00	205,94 €	4.118,80 €
04	37,50	594,61 €	22.297,87 €
05	1,00	1.277,37 €	<u>1.277,37 €</u>
		SUMA	55.261,70 €
		Índices especiales 3.1a), b), c)	
		Índice general 3.2	
		Índice de temporada 3.3	
		Exceso	
		Rendimiento Neto	55.261,70 €

Por lo tanto, el rendimiento de la actividad es: 55.261,70 €.

## 5.7 ¿Cuál es el tratamiento de los rendimientos irregulares?

**ATENCIÓN:** En general, deberán declararse los rendimientos netos de la actividad económica calculados conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores según cada uno de los regímenes y modalidades.

No obstante en los siguientes supuestos, para calcular el rendimiento neto de la actividad habrá que aplicar unos determinados porcentajes al importe total de estos rendimientos, de tal forma que el resto quedará fuera de la base imponible y, por lo tanto, al

margen del impuesto. Por ejemplo, si decimos que de los rendimientos de la actividad generados en más de dos años se integrará el 60%, queremos decir que el 40% restante no habrá que declararlo. Los porcentajes son los que se detallan a continuación:

### a) Rendimientos obtenidos en un periodo de generación superior a dos o cinco años

Cuando el rendimiento neto de la actividad económica se haya generado en más de dos años, y no se haya obtenido de forma periódica o recurrente, se integrará el 60% del rendimiento en la base imponible. Si el periodo de generación es más de cinco años, se integrará el 50%. Es el caso, por ejemplo, de los pinares madereros, que hasta que no se talan –después de transcurridos numerosos años desde que fueran plantados– no generan rendimiento, además de que el titular, en años anteriores, no recibe ningún adelanto a cuenta de la futura tala.

**ATENCIÓN:** Si el periodo en que se ha generado es superior a dos años pero es imposible calcularlo exactamente, se considerará que el periodo de generación es de tres años.

Periodo de generación	% de integración
+2 años	60
+5 años	50

Cuando los rendimientos de actividades económicas generados en más de dos años se perciban **en forma fraccionada**, dividiremos el número de años correspondiente al periodo de generación, contados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento:

$$x = \frac{\text{Nº de años en que se han generado los rendimientos}}{\text{Nº de periodos impositivos de fraccionamiento}}$$

- Si el resultado es **superior a dos años** se aplicará el porcentaje del **60%**.
- Si el resultado es **superior a cinco años**, se aplicará el porcentaje del **50%**.

### b) Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Cuando el rendimiento neto de la actividad económica se califique como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, se integrará el 50%.

Se consideran rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, únicamente los cuatro siguientes, siempre que se imputen en un único periodo impositivo:

- Subvenciones de capital para adquirir elementos de inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto<sup>54</sup>. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
- Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

<sup>53</sup> Véase, dentro del capítulo 1 “Introducción”, el apartado 1.7 relativo a las rentas que no hay que declarar.

**RESUMEN:**

- Se integra el 60% del rendimiento, cuando se den al mismo tiempo dos condiciones: haberse obtenido en más de dos años, y no haberse obtenido de forma periódica o recurrente. Es decir, no tributa el 40%.
- Se integra el 50% del rendimiento cuando se ha obtenido en más de cinco años. Es decir, no tributa el 50%.
- Se integra el 50% del rendimiento cuando se ha obtenido de forma “notoriamente” irregular y se cobre en un único periodo impositivo. No tributa el 50%.
- Existe una regla de cálculo en el caso que el rendimiento se cobre a plazos.

Cuando se habla de “rendimientos que no se han obtenido de forma periódica o recurrente” se habla siempre desde el punto de vista de la actividad, y no desde el punto de vista del individuo. Por ejemplo, un determinado abogado que obtuviera unos determinados rendimientos en más de dos años, no podría dejar de tributar ninguna cantidad, porque ese tipo de rendimientos se suelen obtener por lo general de forma periódica o recurrente.

## 5.8 ¿Qué elementos patrimoniales están afectos o no afectos a actividades económicas?

### 5.8.1 ¿Qué son elementos patrimoniales afectos a actividades económicas?

Como norma general, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente **utilice para los fines de la misma**.

En particular, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los tres siguientes:

- Los inmuebles donde se desarrolla la actividad económica.
- Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal (por ejemplo, el «comedor de la empresa»). En cambio, no se consideran afectos a la actividad los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- Cualquier otro elemento patrimonial necesario para obtener los rendimientos de la actividad económica. Sin embargo, no se considerarán elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos resulte común a ambos cónyuges en caso de matrimonio, o a los miembros de la pareja de hecho que esté constituida conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, reguladora de las parejas de hecho.

### 5.8.2 ¿Qué son elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas?

No se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los comprendidos en los apartados siguientes:

### 1. Bienes utilizados para actividades económicas y necesidades privadas

No se consideran elementos patrimoniales afectos a la actividad del contribuyente, aquellos bienes que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas. Se exceptúan los que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante aquellos bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para desarrollar la actividad económica, y que en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, el contribuyente los utilice para su uso privado. En tal caso, los bienes sí se considerarán afectos a la actividad.

**ATENCIÓN:** No obstante, existe una importante particularidad en los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo. Estos bienes únicamente se considerarán elementos patrimoniales afectos a la actividad económica si se utilizan exclusivamente para los fines de la misma. En cambio, no se consideran afectos si también se utilizan para necesidades privadas, aunque dicha utilización sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Como únicas excepciones, se admite utilizar para necesidades privadas (siempre que sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante) los siguientes vehículos, que se considerarán, por lo tanto, bienes afectos:

- Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
- Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.
- Los utilizados en servicios de vigilancia.

En relación con esto, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990<sup>55</sup>. También tendrán la misma consideración que los anteriores vehículos, los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo “jeep”.

**RESUMEN:** En general, no se consideran afectos los automóviles y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, los vehículos mixtos y los “todo terreno”. Sólo se consideran afectos en casos excepcionales.

### 2. Bienes que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica

Tampoco se consideran elementos patrimoniales afectos a la actividad del contribuyente, aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el

<sup>55</sup> Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial.

contribuyente, a no ser que el contribuyente pruebe que son afectos.

### 3. Bienes que sirvan parcialmente al objeto de la actividad

En el caso de que se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad (por ejemplo, es el caso del profesional que para la actividad utiliza parte de su vivienda: una habitación), la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice para la actividad (en el citado caso: la habitación). En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto (la habitación puede aprovecharse exclusivamente como “estudio”). En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles (por ejemplo, un camión).

### 5.8.3 ¿Cómo funciona la afectación y desafectación de elementos patrimoniales por el contribuyente?

Es fundamental saber si un elemento patrimonial se encuentra afecto o no a una actividad económica, ya que, en el supuesto en que se venda el elemento que se encuentra afecto, la pérdida o ganancia que se genera en la venta, constituye un “rendimiento” de la actividad económica y se calcula conforme la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Por el contrario, si el elemento transmitido no está afecto, entonces se produce una ganancia o pérdida patrimonial que se calcula conforme a las reglas contenidas para las ganancias y pérdidas de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>56</sup>, con las consecuencias que ello acarrea en las bases imponibles, en los tipos de gravamen, así como a la hora de aplicar el coeficiente de actualización al valor de adquisición y coeficientes reductores de la ganancia patrimonial por el transcurso del tiempo.

#### 5.8.3.1 ¿Qué es la afectación, y cómo funciona?

La afectación consiste en traspasar elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial del contribuyente.

La afectación de elementos patrimoniales que realice el contribuyente no alterará su patrimonio, es decir, no se produce ni ganancia ni pérdida patrimonial del contribuyente, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

El valor de los bienes a la hora de hacer la afectación, será el mismo valor por el que fueron adquiridos.

Si el elemento patrimonial afecto a una actividad económica se transmite, entonces la ganancia o pérdida patrimonial que se genere se sumará o restará al resto del rendimiento ordinario de la actividad económica del contribuyente, cualquiera que sea la modalidad o régimen mediante el que se determine dicho rendimiento.

Cuando se transmiten bienes o derechos afectos a actividades económicas, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial producida, se tomará como fecha de adquisición la fecha de afectación y como valor de adquisición, el valor neto contable.

**ATENCIÓN:** Se entenderá que no ha habido afectación, en el caso de que el contribuyente transmita los bienes antes de que pasen tres años desde su afectación y no haya reinvertido<sup>57</sup> el importe de esa transmisión.

<sup>56</sup> Véase el capítulo 6 “Ganancias y pérdidas patrimoniales”.

<sup>57</sup> La reinversión debe realizarse en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

#### 5.8.3.2. ¿Qué es la desafectación, y cómo funciona?

La desafectación es el proceso inverso a la afectación. Consiste en traspasar elementos patrimoniales del patrimonio empresarial al patrimonio personal del titular.

La desafectación que realice el contribuyente no alterará su patrimonio, es decir, no se produce ni ganancia ni pérdida patrimonial del contribuyente, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

El valor de los bienes a la hora de hacer la desafectación, a efectos de futuras alteraciones patrimoniales será el siguiente:

- Si el rendimiento neto de la actividad económica se calcula por la modalidad normal del método de estimación directa, el valor de los bienes será “el valor neto contable” que tuvieron en el momento de la desafectación.

#### Ejemplo

El 1 de enero de 2007 usted compró un pabellón de uso industrial nuevo para su actividad económica y, por lo tanto, pasó a formar parte de su patrimonio empresarial. El valor de adquisición de este pabellón ascendió a 60.101,21 euros, de los cuales 18.030,36 euros correspondieron al valor del suelo. Si el 1 de enero de 2011 lo desafecta por cese de la actividad, entonces el valor del local para su venta posterior (“valor neto contable”) será el siguiente:

Valor de compra del local (incluido el suelo)	60.101,21 €
Amortizaciones aplicadas en estimación directa normal [5% (60.101,21€ - 18.030,36 €)* x 4 años	8.414,16 €
Valor del bien para una futura venta (valor neto contable = 60.101,21 € - 8.414,16 €)	51.687,05 €

\* A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (18.030,36 €).

- En los demás casos, el valor de los bienes será “la diferencia” entre el precio de adquisición y las amortizaciones practicadas o que hubieran debido practicarse.

En los casos en que la modalidad de estimación de rendimientos aplicada por el contribuyente durante el tiempo de afectación de los elementos a su actividad económica no hubiese permitido, durante todo o parte de dicho periodo de tiempo, la deducción de la amortización de los citados bienes, se entenderá que, en dichos periodo de tiempo, se ha deducido la amortización que resulte de aplicar los coeficientes mínimos que resulten de los periodos máximos a que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

#### Ejemplo

El 1 de enero de 2007 usted compró un local nuevo para ejercer su actividad económica de comercio, y, por lo tanto, pasó a formar parte de su patrimonio empresarial. El valor de adquisición de este local ascendió a 60.101,21 euros, de los cuales 18.030,36 euros correspondieron al valor del suelo. Usted ha utilizado para determinar el rendimiento de su actividad el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos. Si el 1 de enero de 2011 lo desafecta por cese de la actividad, entonces el valor del local para su venta posterior (“valor neto contable”) será el siguiente:

Valor de compra del local (incluido el suelo)	60.101,21 €
Amortizaciones mínimas que hubiera debido practicarse [2% (60.101,21€ - 18.030,36 €)* x 4 años]	3.365,68 €
Valor del bien para una futura venta (valor neto contable = 60.101,21 € - 3.365,68 €)	56.735,53 €

\* A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (18.030,36 €).

**ATENCIÓN:** Como norma cautelar, se entenderá que no ha existido desafectación real si el contribuyente ha transmitido los bienes o derechos antes de pasar tres años desde la fecha de la desafectación. En tales casos, la ganancia o pérdida patrimonial se computa dentro de la actividad económica, puesto que se considera que no ha existido desafectación real.

No obstante, si el contribuyente ha cesado en la actividad (se ha dado “de baja”, por ejemplo), se entenderá que antes del cese se ha producido una desafectación de los elementos patrimoniales, a no ser que el contribuyente reanude cualquier actividad económica en los tres años siguientes a la fecha de cese en la actividad.

### ¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial en caso de que se transmita el bien desafecto?

Si el elemento transmitido no está afecto a la actividad económica, la ganancia o pérdida patrimonial que se produce se calcula conforme al régimen general previsto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no afectos a la actividad económica<sup>58</sup>, con las consecuen-

cias que ello tiene tanto a la hora de integrar y compensar en la base imponible del ahorro, como a la hora de aplicar los coeficientes de actualización del valor de adquisición y coeficientes de reducción de la ganancia patrimonial por transcurso del tiempo y establecer los tipos de gravamen.

Si un bien patrimonial se transmite después de haber sido desafectado, el valor de adquisición del bien se actualizará aplicando el coeficiente de actualización<sup>59</sup> que corresponda a la fecha de la desafectación.

Además, si el bien patrimonial transmitido después de haber sido desafectado lo hubiera adquirido el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994, el importe de las ganancias patrimoniales se determinará con arreglo a lo establecido en el Capítulo V, del Título IV de la Norma Foral 10/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2007, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reducirá de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 10/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo establecido en esta disposición transitoria no será de aplicación a las transmisiones de elementos patrimoniales que hayan estado afectos a una actividad económica del contribuyente cuando la misma actividad se continúe ejerciendo bajo otra titularidad.

RESUMEN: afectación-desafectación	
Ganancia o pérdida patrimonial DENTRO Del rendimiento de la actividad económica.	Ganancia o pérdida patrimonial AL MARGEN de la actividad económica.
a) Transmisión (venta, permuta...) de elementos afectos a actividades económicas.	a) Transmisión de elementos no afectos a actividades económicas.
b) Si se desafectan elementos patrimoniales y se transmiten antes de los tres años siguientes.	b) Si se afectan elementos patrimoniales y se transmiten antes de los tres años siguientes.
c) Transmisión de elementos patrimoniales cuando se ha cesado en la actividad económica, pero se ha reiniciado cualquier otra actividad económica dentro de los tres años siguientes al cese.	c) Transmisión de elementos patrimoniales cuando se ha producido el cese en la actividad económica.

#### RESUMEN:

- El “afectar” o “desafectar” bienes a la actividad económica del contribuyente no altera su patrimonio, siempre que dichos bienes continúen formando parte de su patrimonio. Por lo que, hay que transmitir los bienes para que exista ganancia o pérdida patrimonial.
- Para que se entienda que hay desafectación, se pueden transmitir los bienes a partir de los tres años de haber sido desafectados.
- Para que se entienda que hay afectación, se pueden transmitir los bienes tres años después de haber sido afectados o si se transmiten antes de los tres años debe reinvertirse el importe de la venta.
- Si se cesa en la actividad, se entenderá que antes se han desafectado los bienes. Sin embargo, no se entenderá de esa forma, si se reanuda el ejercicio de cualquier actividad en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha de cese.

### 5.8.4 ¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales afectos?

La transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica y pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial de la citada actividad puede originar ganancias o pérdidas patrimoniales que, junto con los rendimientos computables y los gastos deducibles, constituyen otro componente del rendimiento neto de la actividad.

El importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas se cuantificará conforme a lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

El cálculo de la ganancia o pérdida de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad, se realiza en las tres fases siguientes:

1. Calcular el resultado de la transmisión.

<sup>59</sup> Véase, dentro del capítulo 6 “Ganancias y pérdidas patrimoniales”, el apartado 6.2.2 en el que se indican los coeficientes de actualización del valor de adquisición. Estos coeficientes de actualización han sido fijados por el Decreto Foral 39/2010, de 23 de diciembre.

<sup>58</sup> Véase el capítulo 6 “Ganancias y pérdidas patrimoniales”.

2. Hacer la corrección monetaria del resultado de la transmisión, si éste es positivo.
3. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que hay que incluir en el rendimiento neto.

#### 5.8.4.1 Primera fase: ¿Cómo se calcula el resultado de la transmisión?

Con carácter general, el resultado positivo o negativo derivado de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad viene determinado por la diferencia entre estos dos valores:

- I. Valor de transmisión. Es el importe real por el que dicha transmisión se realice, deducidos los gastos inherentes a la transmisión, si hubiesen sido satisfechos por el transmitente.
- II. Valor neto del elemento patrimonial. Este valor está constituido por cuatro partidas positivas y una negativa, que son las siguientes:
  - a) PARTIDAS POSITIVAS
    - Coste de adquisición: Dicho coste será la suma de estos tres:
      - El importe real por el que se ha comprado el elemento transmitido.
      - Los gastos adicionales que se produzcan hasta que se ponga en funcionamiento.
      - Los gastos financieros efectuados antes de la entrada en funcionamiento del bien que, siendo susceptibles de activación según el Plan General de Contabilidad, hubieran sido capitalizados o activados.
    - Coste de producción: Si el elemento transmitido ha sido producido por la empresa, se tomará como valor de adquisición la suma de estos dos:
      - Coste de adquisición de las materias primas consumidas y demás elementos incorporados.
      - Parte proporcional de los costes directos e indirectos que deban imputarse a su producción.

Los impuestos indirectos inherentes a la adquisición del elemento patrimonial o a su producción sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no se puedan recuperar directamente de la Hacienda Pública.
    - Valor de afectación: Si la afectación de elementos patrimoniales a las actividades económicas se ha hecho después de adquirirlos, se tomará como valor de adquisición, el valor de compra.
    - Coste de las inversiones y mejoras realizadas en el elemento transmitido.
  - b) PARTIDA NEGATIVA
 

Cuando se trate de elementos patrimoniales amortizables, la partida negativa será el importe de las amortizaciones correspondientes.

#### RESUMEN

Coste de adquisición o coste de producción o valor de afectación
+ Inversiones y mejoras
- Amortizaciones
<hr/>
Valor neto del elemento patrimonial

#### 5.8.4.2 Segunda fase: ¿Cómo hacer la corrección monetaria del resultado de la transmisión, si éste es positivo?

Si la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial es positiva (ganancia patrimonial), se le restará, hasta el límite de dicha renta positiva (ganancia patrimonial), la depreciación monetaria originada por el tiempo transcurrido desde el momento de su adquisición o afectación hasta el día de su transmisión.

La corrección monetaria sólo puede aplicarse cuando se cumplan estas dos condiciones:

- Que el resultado de la transmisión sea positivo (ganancia patrimonial).
- Que dicha ganancia derive de una transmisión de elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad.

**ATENCIÓN:** Si la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial arroja un resultado negativo (pérdida patrimonial), entonces no se le restará la depreciación monetaria.

La corrección monetaria se realizará de acuerdo con las dos reglas siguientes:

- a) Aplicación de coeficientes de corrección monetaria.
- b) Cálculo del importe de la depreciación monetaria.

#### a) Primera regla: ¿Cuáles son los coeficientes de corrección monetaria para el año 2011?

Los coeficientes de corrección monetaria aplicables para las transmisiones realizadas en el ejercicio 2011 son:

Año de adquisición, producción, afectación del bien o realización de la mejora	Coefficiente
Antes del 1-01-1984	2,364
1984	2,147
1985	1,982
1986	1,866
1987	1,778
1988	1,698
1989	1,617
1990	1,554
1991	1,502
1992	1,457
1993	1,444
1994	1,416
1995	1,351
1996	1,303
1997	1,281
1998	1,334
1999	1,285
2000	1,200
2001	1,182
2002	1,162
2003	1,145
2004	1,131
2005	1,113
2006	1,091
2007	1,067
2008	1,034
2009	1,012
2010	1,010
2011	1,000

Los citados coeficientes se aplicarán sobre estas dos magnitudes:

1. Sobre el precio de adquisición o coste de producción o valor de afectación, teniendo en cuenta el año en que el contribuyente compró, produjo o afectó el elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que estas se hubieran realizado.
2. Sobre las amortizaciones contabilizadas, teniendo en cuenta el año en que se realizaron.

**ATENCIÓN:** Sin embargo, en aquellos periodos impositivos en los que los empresarios o profesionales no hubieran podido deducir expresamente la amortización por la modalidad de estimación de rendimientos utilizada, se tomará, a estos efectos, la amortización resultante de aplicar los coeficientes mínimos que resulten de los periodos máximos a que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

*b) Segunda regla: ¿Cómo se calcula el importe de la depreciación?*

Después de aplicar los coeficientes de corrección monetaria, se procederá a calcular el importe de la depreciación monetaria del elemento patrimonial transmitido. Dicho importe viene determinado por la diferencia entre las siguientes magnitudes:

- Valor neto actualizado del bien: Está constituido por la diferencia entre el valor actualizado del coste de adquisición (coste de producción o valor de afectación) y la suma de los importes actualizados de las amortizaciones correspondientes.
- Valor neto del bien: Está constituido por la diferencia entre el valor de adquisición del bien (coste de producción o valor de afectación) y el importe de la suma de las amortizaciones, ambos sin actualizar.

#### 5.8.4.3 Tercera Fase ¿Cual es el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que hay que incluir en el rendimiento neto?

La ganancia patrimonial que debe incluirse en el rendimiento neto de la actividad económica viene calculado por la diferencia entre el resultado de la transmisión y el importe de la depreciación monetaria.

La ganancia patrimonial resultante con la corrección monetaria debe ser siempre una cantidad positiva o cero. En caso de que existiera pérdida patrimonial la cantidad que debe incluirse en el rendimiento neto de la actividad económica es la que resulte de la diferencia negativa entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial al no ser aplicable la corrección monetaria.

Por lo tanto, el rendimiento neto de la actividad económica está compuesto por la suma de estos dos elementos:

- El rendimiento ordinario.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes afectos a la actividad.

A estos efectos, por rendimiento ordinario debe entenderse el resultado de aplicar las reglas establecidas para cada modalidad de estimación de rendimientos, antes de la sumarle las citadas ganancias y pérdidas patrimoniales.

#### 5.8.5 ¿Qué beneficio fiscal tiene la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos afectos?

Puede no integrarse en la base imponible las rentas positivas obtenidas, una vez corregidas en la depreciación monetaria, en

la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, afectos a la actividad económica. Para ello deben cumplirse estas condiciones:

- Que se produzca una reinversión del importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado, material o inmaterial, afectos también a la actividad económica. Esta reinversión se tiene que producir en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores a la misma. La reinversión se entenderá materializada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión da derecho a la exención de la parte de ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a la cantidad invertida.

- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer afectos a la actividad económica, salvo pérdidas justificadas, durante cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, desde que se materialice la reinversión, excepto que su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que se aplique, fuere inferior.

#### ¿Qué ocurre cuando se incumplen alguna de las condiciones?

Se pueden dar dos situaciones:

- Incumplimiento del plazo de reinversión.

Si no se realiza la reinversión en el plazo señalado, deberán ingresarse la cuota resultante de la declaración-liquidación correspondiente al ejercicio en que vence dicho plazo más la parte de la cuota íntegra que hubiese correspondido en el caso de que no se hubiera aplicado la exención más los intereses de demora procedentes.

Cuando se trate de entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, la parte de base imponible que hubiese correspondido a las rentas positivas obtenidas, deberá ser objeto de imputación a sus socios<sup>60</sup>, en el periodo impositivo en que venció el plazo para realizar la reinversión.

- Incumplimiento del mantenimiento de la reinversión.

La transmisión de los elementos patrimoniales antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no integrada, excepto que el importe obtenido sea objeto nuevamente de reinversión en los términos anteriormente expuestos.

#### Incompatibilidad de este régimen con cualquier otro beneficio fiscal

La aplicación de la exención por reinversión de beneficios extraordinarios será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión, excepto en lo que se refiere a la amortización acelerada.

<sup>60</sup> Véase la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

## 5.9 ¿Cómo se calculan los rendimientos estimados?

Cuando el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio bienes, derechos o servicios objeto de su actividad económica, para calcular el rendimiento neto de dicha actividad se tendrá en cuenta el valor normal en el mercado de los citados bienes, derechos o servicios.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes, derechos y servicios, se tendrá en cuenta el de mercado.

## 5.10 ¿Con qué criterio se hará la imputación temporal?

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, además de las especialidades contenidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### a) Criterio general de imputación fiscal: Principio del devengo

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

**ATENCIÓN:** El “principio del devengo”, quiere decir, que si el contribuyente realiza en el año 2011 la entrega del bien o la prestación de servicio, los ingresos que pudiera obtener tiene que incluirlos en la declaración fiscal correspondiente a ese año, con independencia del año en que cobre (pudiera ser que cobrase el año 2012).

No obstante lo anterior, los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o los ingresos imputados en la mencionada cuenta en un periodo impositivo anterior al que corresponda, se computaran en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del principio del devengo.

### b) Criterios especiales de imputación fiscal

Se regulan seis supuestos:

#### 1. Operaciones a plazos o con precio aplazado

Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se vayan cobrando, a no ser que el contribuyente decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega del bien y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará sin tener en cuenta la forma en que se hayan contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

#### 2. Dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a los planes de pensiones

Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones<sup>61</sup> y de las Normas Forales que regulan el régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, serán imputables en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará en el caso de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones que no hubiesen resultado deducibles.

#### 3. Recuperación de valor de los elementos patrimoniales cuyo valor haya sido corregido.

La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, ya sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hayan sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

#### 4. Criterio de imputación de “cobros y pagos”.

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas a las que apliquen la modalidad simplificada del método de estimación directa para calcular su rendimiento neto, podrán optar por el criterio de “cobros y pagos” con el fin de efectuar la imputación temporal de los ingresos y los gastos de su actividad, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que no supongan cambios en la calificación fiscal de los ingresos o los gastos.
- Que el contribuyente manifieste que opta por el criterio de “cobros y pagos” al presentar la declaración correspondiente al ejercicio en que deban surtir efectos.
- Que, en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal traigan como consecuencia que algún gasto o ingreso quede sin computar. En tal caso se practicará la oportuna regularización, antes de cambiar el criterio de imputación temporal.
- El criterio de imputación ha de ser el mismo para todos los ingresos y gastos de la actividad económica a la que se aplique este criterio.

**ATENCIÓN:** Se entenderá que la Administración Tributaria aprueba este criterio por el sólo hecho de que el contribuyente así lo manifieste en la correspondiente declaración, y se mantendrá durante un plazo mínimo de tres años.

#### 5. Cambio de residencia al extranjero.

En caso de que se pierda la condición de contribuyente por cambiar de residencia al extranjero, todas las rentas pendientes de ser imputadas deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto. En tal caso, se hará una declaración liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

<sup>61</sup> Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

## 6. Fallecimiento.

Si el contribuyente fallece, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último periodo impositivo que deba declararse.

### 5.11 Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa deberán llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, así como los registros auxiliares establecidos o que se establezcan a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
2. Si la actividad económica no tiene carácter mercantil según el Código de Comercio, o si el rendimiento de la actividad se calcula por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, el contribuyente deberá llevar los siguientes libros registros:
  - Libro registro de ventas e ingresos.
  - Libro registro de compras y gastos.
  - Libro registro de bienes de inversión.
  - Libro de caja.
3. Los contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan actividades profesionales deberán llevar los siguientes libros registros:
  - Libro registro de ingresos.
  - Libro registro de gastos.
  - Libro registro de bienes de inversión.
  - Libro de caja.
  - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.
4. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las siguientes facturas y justificantes:
  - Facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.
  - Facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos.
  - Los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que prevea la Orden Foral que los apruebe.

**ATENCIÓN:** Los contribuyentes acogidos a este método de estimación objetiva no están obligados a llevar, por las actividades a que afecte, libros o registros contables en relación con este Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo dispuesto anteriormente se entiende sin perjuicio de la emisión, conservación o llevanza de los justificantes o registros que permitan comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### Obligaciones especiales

Respecto a las obligaciones contables y registrales, se establece las siguientes especialidades:

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, independientemente de la distribución que de los resultados realicen entre sus miembros.
2. Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio no estarán obligados a llevar los libros registro indicados anteriormente.
3. El contribuyente deberá diligenciar los libros registros de cada actividad independiente, excepto los libros exigidos por el Código de Comercio. Para ello, el contribuyente rellenará el apartado especial que aparece en el modelo de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con los siguientes datos: número de volúmenes, número de folios utilizados, número de asientos realizados en el periodo impositivo y fecha del último asiento realizado.
4. Los contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen varias actividades llevarán libros independientes para cada una de ellas, y en el primer folio harán constar la actividad a que se refiere el libro.
5. Los libros o registros que, para cumplir con las obligaciones registrales o contables establecidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, deban llevar los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las entidades en régimen de atribución de rentas podrán ser utilizados a efectos de este Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que se ajusten a los requisitos exigidos.
6. Si los libros, facturación o registros que fiscalmente puedan exigirse se llevan con medios informáticos, se deberán conservar, además, los ficheros magnéticos siguientes:
  - Ficheros de datos, tanto históricos como maestros, generados por sus aplicaciones informáticas, de los cuales se deriven los libros a cumplimentar.
  - Ficheros de programas, con los cuales se procesan los ficheros de datos anteriores.
7. Será válida la realización de anotaciones por cualquier medio idóneo sobre hojas que después deberán ser encuadradas correlativamente para formar los libros registro obligatorios. Los libros registro deberán tener sus folios numerados correlativamente dejando en blanco el primer folio inmediatamente siguiente a la última anotación de cada periodo. Los demás espacios en blanco deberán estar convenientemente anulados.

<b>RESUMEN: Obligaciones contables y registrales según el sistema utilizado para determinar el rendimiento neto de la actividad económica</b>					
<b>Sistema</b>		<b>Actividad</b>		<b>Obligaciones contables y registrales</b>	
Estimación directa	Modalidad normal	Actividad empresarial	La actividad económica si tiene carácter mercantil	Según el Código de Comercio	Diario Inventarios Cuentas Anuales
				Según el Impuesto sobre Sociedades	Registro de compras Registro de ventas e ingresos Registro de cobros y pagos Registro de gastos
		La actividad económica no tiene carácter mercantil	Libro registro de ventas e ingresos Libro registro de compras y gastos Libro registro de bienes de inversión Libro de caja		
	Modalidad simplificada	Actividad empresarial	Libro registro de ventas e ingresos Libro registro de compras y gastos Libro registro de bienes de inversión Libro de caja		
	Modalidad normal/ simplificada	Actividad profesional	Libro registro de ingresos Libro registro de gastos Libro registro de bienes de inversión Libro de caja Libro registro de provisiones de fondos y suplidos		
Estimación Objetiva	Modalidad de convenios (no desarrollado)	Actividad económica (empresarial/ profesional)	No hay que llevar libros para el IRPF Las facturas se numerarán por orden de fechas y se agruparán por trimestres		
	Modalidad de signos, índices o módulos	Actividad empresarial	No hay que llevar libros para el IRPF Las facturas se numerarán por orden de fechas y se agruparán por trimestres Hay que conservar los justificantes de los signos, índices o módulos		