



Trabajo Fin de Grado

Opciones de tributación de las rentas en una actividad económica: IRPF e Impuesto de Sociedades

Autor

Rafael Cativiela Borque

Director

José M^a Gómez Sancho

Facultad de Economía y Empresa
2015

RESUMEN

Este trabajo presenta un análisis sobre la tributación de los beneficios obtenidos en un negocio, diferenciando si la actividad económica se desarrolla como empresario individual o como sociedad. Tras una introducción en la que se plantean los tipos de tributación que existen para estos casos, en concreto, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, se procede a explicar qué métodos existen para la estimación de los rendimientos, y se desarrolla cada uno de ellos (Estimación Objetiva, Estimación Directa Simplificada y Estimación Directa Normal en el IRPF, y un método único para las sociedades). A continuación se compara con casos prácticos la Estimación Objetiva con la Directa Simplificada para ver qué factores afectan a la hora de acogerse a un método u otro. El trabajo termina contrastando la carga tributaria del Impuesto de Sociedades respecto al IRPF con el fin de conocer para qué nivel de beneficio conviene formar una sociedad.

ABSTRACT

On this paper it is analyzed the taxation of the profits in a business, differentiating whether the economic activity is carried out as a sole trader or as a corporation. After an introduction that set out the rates of taxation that exist for these two cases, specifically the Personal Income Tax and the Corporation Tax, it is explained which are the methods for estimating yields, and next, each one of them is developed (Objective Evaluation, Simplified Direct Evaluation and Normal Direct Evaluation for the PIT, and one single method for corporations). Then, Objective Evaluation is compared with Simplified Direct Evaluation with empirical cases in order to arise which factors affect at the moment of choosing one method or the other. The paper ends by contrasting the tax burden of Corporation Tax and the PIT one with the purpose of knowing for what amount of profit a corporation should be created.

ÍNDICE

1. Introducción	3
2. Opciones de tributación al inicio de una actividad económica	5
2.1. Distinción entre actividades económicas	5
2.2. Obligaciones contables y registrales	6
2.3. Requisitos de aplicación para los métodos de estimación.....	8
3. Cálculo del rendimiento neto de la actividad	9
3.1. Método de Estimación Objetiva: Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales.....	9
3.2. Método de Estimación Directa (Simplificada y Normal).....	13
3.3. Impuesto sobre Sociedades	22
4. Elección entre estimación directa u objetiva	24
4.1. Caso 1. Inicio de la actividad	27
4.2. Caso 2. Ampliación del negocio.....	29
5. Elección entre empresa individual y sociedad.....	32
5.1. Caso 3. La sociedad distribuye todo su beneficio en forma de dividendos....	34
5.2. Caso 4. Nivel de beneficio a partir del cual es preferible formar una sociedad	35
6. Conclusiones.....	37
7. Bibliografía.....	38

1. INTRODUCCIÓN

Llegado el momento, puede que la idea de emprender un negocio nos ronde la cabeza. Quizás tengamos un concepto claro del tipo de producto o servicio que vamos a ofrecer, o de la imagen que queremos transmitir, sin embargo, antes de comenzar nuestra actividad existen algunas cuestiones importantes que debemos valorar. Una de ellas, en la que se centra este Trabajo de Fin de Grado, es el impacto fiscal que deriva de la puesta en marcha de una actividad económica.

En primer lugar, deberemos decidir la forma legal de la empresa. Cuando comenzamos una actividad económica sin excesivos recursos las dos formas mercantiles más habituales que podemos elegir son la de Autónomo y la de Sociedad Limitada.

Esta decisión tiene amplias consecuencias fiscales. Al iniciar la actividad, dependiendo de la forma legal elegida, se han de satisfacer una serie de impuestos y tasas, tales como el Impuesto sobre Actividades Económicas, alta de autónomo en la Seguridad Social, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, etc. No obstante, este trabajo se centra en la tributación de las rentas obtenidas como consecuencia de la actividad económica. Si elegimos la forma de Empresa Individual (Autónomo) nuestros rendimientos tributarán en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante IRPF)¹, mientras que si elegimos la forma de Sociedad Limitada los rendimientos de la actividad se gravarán en el Impuesto de Sociedades (en adelante IS)².

Mientras que en el IS el cálculo del rendimiento neto sigue un único esquema de liquidación³, en el IRPF existen varios métodos para su cálculo. Se pueden obtener mediante Estimación Objetiva (signos, índices o módulos) o mediante Estimación Directa en sus dos modalidades (simplificada y normal).

¹ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

² Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³ Siendo el esquema el mismo, las empresas de reducida dimensión gozan de diversas ventajas.

Dentro del IRPF, a priori la Estimación Objetiva puede ser la más beneficiosa, puesto que determina un rendimiento fijo en función de las características de nuestro negocio y, salvo en excepciones, nos exime de obligaciones contables y registrales.

Puede ser que, por las características de nuestro negocio, no podamos optar por la Estimación Objetiva. En ese caso, la siguiente modalidad que se presume más ventajosa es la Estimación Directa Simplificada, ya que las obligaciones contables y registrales son más sencillas y proporciona alguna ventaja fiscal añadida (asegura un 5% de gastos de difícil justificación, etc.) respecto a la modalidad de Estimación Directa Normal.

El orden anterior, no obstante, puede variar dependiendo de las características de la actividad y de los rendimientos futuros que esperemos. Así, puede resultar más conveniente renunciar a un método que a priori se creía más adecuado, con el fin de realizar una tributación menor y por tanto más beneficiosa.

Del mismo modo, puede llegar el momento en el que debamos plantearnos algún cambio en la forma de legal de la empresa. Pasar a formar una Sociedad Limitada y tributar por el IS resultará más beneficioso a partir de cierto nivel de rendimientos siempre que se cumplan los requisitos legales establecidos.

Con el objetivo de que resulte más perdurable, el texto se ha actualizado según los valores definitivos que han de quedar vigentes para el ejercicio 2016 y siguientes, de acuerdo con la reforma tributaria de 28 de noviembre de 2014.

La finalidad de este Trabajo de Fin de Grado es, por tanto, plantear las alternativas que existen al inicio de una actividad económica, y para ello se estructura de la siguiente manera: en el segundo apartado, se presentan las distintas opciones de tributación y los requisitos para su aplicación. En el tercer apartado se profundiza en los métodos de cálculo del rendimiento neto de la actividad. En el cuarto apartado, se pretende mostrar, a través de ejemplos, cómo se deben comparar los métodos para optar por la mejor opción dentro del IRPF. En el quinto apartado, se sigue la idea del apartado anterior, pero en este caso compara la Estimación Directa Normal con el IS. Por último se finaliza con el habitual apartado de conclusiones.

2. OPCIONES DE TRIBUTACIÓN AL INICIO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA.

Al inicio de una actividad, la elección de la forma del negocio influirá en la tributación. En este apartado se exponen las opciones que existen para calcular los rendimientos tanto en el IS como en el IRPF.

Mientras que en el IS el cálculo del rendimiento neto sigue un único esquema de liquidación, en el IRPF la legislación permite diversos métodos de estimación de los rendimientos de actividades económicas. Estos métodos son los siguientes:

- Estimación Objetiva (signos, índices o módulos).
- Estimación Directa Simplificada.
- Estimación Directa Normal.

Por tanto, dentro del IRPF deberemos elegir la forma de estimación que nos resulte más conveniente, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos.

A continuación se presenta una distinción entre actividades económicas profesionales y empresariales, una exposición de las obligaciones contables y registrales de cada tipo de método y los requisitos de aplicación correspondientes con el objetivo de profundizar en lo anterior y obtener una perspectiva más amplia.

2.1. DISTINCIÓN ENTRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La importancia de estas distinciones radica en el diferente tratamiento fiscal de unos y otros rendimientos. La exigencias fiscales variarán dependiendo de que se trate de actividades económicas desarrolladas por una persona jurídica o física o que dentro de éstas sea preciso diferenciar los rendimientos de actividades económicas derivados del ejercicio de actividades profesionales y empresariales, y dentro de estas últimas las de naturaleza mercantil y no mercantil.

Entre otras diferencias destacan, por ejemplo, que los ingresos a cuenta tienen la forma de retención en el IRPF y de pagos a cuenta en el IS, o que las obligaciones de carácter contable y registral de dichas actividades varían entre las modalidades del IRPF y con el IS. Así, son menos exigentes en Estimación Objetiva que en Estimación Directa

Simplificada, siendo éstas menores que en Estimación Directa Normal que a su vez son equivalentes a las del IS (en el siguiente apartado se profundiza en esta cuestión).

Como se ha indicado, dentro del IRPF para poder optar entre las distintas modalidades hay que diferenciar los rendimientos derivados del ejercicio de actividades profesionales y empresariales, y dentro de estas últimas las de naturaleza mercantil y no mercantil. Se definen como rendimientos de actividades profesionales los obtenidos, mediante el ejercicio libre de su profesión (veterinarios, arquitectos, médicos, abogados, etc.). No se consideran rendimientos de actividades profesionales, las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa por las funciones que realizan en la misma, vengan obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales y, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenden entre los rendimientos del trabajo, en cuyo apartado deben declararse.

A diferencia de las actividades profesionales, en las empresariales se tiene una organización de empresa (actividades extractivas, mineras, de fabricación, confección, construcción, comercio al por mayor, comercio al por menor, servicios de alimentación, de transporte, de hostelería, de telecomunicación, etc.). Dentro de las actividades empresariales no tienen la consideración de actividades mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las actividades de artesanía, las cuales no se van a tratar en este Trabajo de Fin de Grado. El resto de actividades empresariales se consideran mercantiles.

2.2. OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES

Como se ha comentado, uno de los aspectos en lo que más difiere el tributar siguiendo un método u otro, es la cantidad de obligaciones legales y registrales que implica. A continuación se muestra en unos cuadros (1 a 5) los requisitos a cumplir en las opciones tributarias que tenemos en consideración: empresarios y profesionales en estimación objetiva (cuadro 1), profesionales en estimación directa (cuadro 2), empresarios no mercantiles en Estimación Directa Normal y todos los empresarios en Estimación Directa Simplificada (cuadro 3), empresarios mercantiles en Estimación Directa Normal (cuadro 4) e IS (cuadro 5).

Cuadro 1: Empresarios y Profesionales en Estimación Objetiva

- ✓ Libro registro de bienes de inversión (contribuyentes que se deduzcan amortizaciones).
- ✓ Libro registro de ventas e ingresos (titulares de actividades de actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales).

Cuadro 2: Profesionales en Estimación Directa

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

Cuadro 3: Empresarios no mercantiles en Estimación Directa Normal y todos los empresarios en Estimación Directa Simplificada

- ✓ Libro registro de venta e ingresos.
- ✓ Libro registro de compras y gastos.
- ✓ Libro registro de bienes de inversión.

Cuadro 4: Empresarios mercantiles en Estimación Directa Normal

- ✓ Contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad.

Cuadro 5: Impuesto sobre Sociedades

- ✓ Contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad.

Como se puede observar, los requisitos van aumentando conforme vamos cambiando de método, de acuerdo con lo expuesto anteriormente. Destacar que para el método de Estimación Directa Normal del IRPF y el IS las obligaciones contables y registrales son idénticas.

2.3. REQUISITOS DE APLICACIÓN PARA LOS MÉTODOS DE ESTIMACIÓN

En el IRPF se permite al emprendedor optar por diversos criterios siempre que cumpla los requisitos establecidos, los cuales se muestran en los cuadros 6 a 8. Como en el apartado anterior, los requisitos van aumentando sobre todo en cuanto a los límites exigidos en los rendimientos íntegros alcanzados.

En principio la opción más favorable, por su simplicidad, es la de la Estimación Objetiva, para la cual se deben cumplir ciertos requisitos (cuadro 6):

Cuadro 6: Requisitos en Estimación Objetiva (distinto de las Agrícolas, Ganaderas y Forestales)

- a) Que cada una de sus actividades esté incluida en la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas que desarrolla el régimen de estimación objetiva y no rebasen los límites establecidos en la misma para cada actividad (ver ejemplos en Anexo I).
- b) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año anterior no supere los siguientes importes:
 - 150.000 euros anuales considerando todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.
 - 75.000 euros cuando se trate de operaciones por las que se esté obligado a expedir factura.
- c) Que el volumen de compras de bienes y servicios del ejercicio anterior no supere los 150.000 euros anuales.
- d) Que la actividad económica se desarrolle no se desarrolle total o parcialmente fuera del territorio español.
- e) Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en el método de estimación directa.

Si se cumplen los requisitos se puede optar por mantenerse o renunciar a él. Si no se cumple (o se renuncia) el siguiente método al cual nos podemos acoger es el de Estimación Directa Simplificada, para el cual deberemos cumplir los siguientes requisitos (cuadro 7):

Cuadro 7: Requisitos en Estimación Directa Simplificada

- a) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año anterior no supere los 500.000 euros anuales.
- b) Que ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre en la modalidad de Estimación Directa Normal.

Como en el caso anterior se puede optar por mantenerse en el método o renunciar a él. Así pues estimaremos el rendimiento de la actividad en Estimación Directa Normal cuando (cuadro 8):

Cuadro 8: Requisitos en Estimación Directa Normal

- a) El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de actividades desarrolladas, supere los 500.000 euros anuales.
- b) Se renuncie a la modalidad simplificada del método de Estimación Directa.

Por tanto, se puede observar como los requisitos para la aplicación del método de Estimación Objetiva son más estrictos que para la Estimación Directa Simplificada, y estos, a su vez, más estrictos que para la Estimación Directa Normal.

3. CÁLCULO DEL RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD

En este apartado se muestra el modo de alcanzar el rendimiento neto de nuestra actividad utilizando cada uno de los métodos comentados anteriormente.

3.1. MÉTODO DE ESTIMACIÓN OBJETIVA: ACTIVIDADES DISTINTAS DE LAS AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES

Para la explicación del cálculo del rendimiento neto nos vamos a apoyar en el Modelo 100 de declaración, en concreto en el apartado E2 de la página 6 del modelo de declaración (véase Anexo II), cuyo esquema de liquidación quedaría resumido en el cuadro 9:

Cuadro 9: Cálculo del Rendimiento Neto de la Actividad en Estimación Objetiva (actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)**Rendimiento neto previo (fase 1^a)**

- Minoraciones

= Rendimiento neto minorado (fase 2^a)

- * Índices correctores

= Rendimiento neto de módulos (fase 3^a)

- Reducciones

= Rendimiento neto de la actividad (fase 4^a)

- Reducción por rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo

= Rendimiento neto reducido de la actividad (fase 5^a)

- Reducción por mantenimiento o creación de empleo

= Rendimiento neto reducido total (fase 6^a)

De acuerdo con el modelo, en primer lugar se detalla la actividad para la cual vamos a calcular el rendimiento. A cada actividad le corresponden unos módulos en base a los cuales calcularemos nuestro rendimiento neto previo.

FASE 1^a: Determinación del rendimiento neto previo

Esta primera fase consiste en la cuantificación del número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad de los distintos signos o módulos. Para la determinación del rendimiento neto se prescinde de los flujos reales de ingresos y gastos producidos en el desarrollo de la actividad. En su lugar, se aplican determinados indicadores (Véase cuadro 10) aprobados previamente mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas⁴ (véanse ejemplos en Anexo III).

Cuadro 10: Módulos para la determinación del rendimiento de la actividad

- a) Personal asalariado (el empresario y también el cónyuge e hijos menores cuando cumplan determinados requisitos).
- b) Personal asalariado.
- c) Superficie del local (m^2).
- d) Consumo de energía eléctrica (kw/h).
- e) Potencia eléctrica (kw contratado).
- f) Superficie del horno (dm^2).
- g) Mesas
- h) Número de habitantes.
- i) Carga del vehículo.
- j) Plazas
- k) Asientos.
- l) Máquinas recreativas.
- m) Potencia fiscal del vehículo.
- n) Longitud de barra.
- o) Distancia recorrida.

⁴ Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

FASE 2^a: Determinación del rendimiento neto minorado

En esta fase se aplican dos minoraciones que son:

1) Minoración por incentivos al empleo

Para la aplicación de esta minoración se debe multiplicar el rendimiento anual del módulo “personal asalariado” por el coeficiente de minoración correspondiente cuando en el ejercicio actual se haya incrementado el número de personas asalariadas.

2) Minoración por incentivos a la inversión

Este incentivo permite reducir el rendimiento neto previo de la actividad en el importe correspondiente a la depreciación efectiva experimentada por el inmovilizado afecto a la misma, de acuerdo con la tabla de amortización aprobada para tal efecto.

FASE 3^a: Determinación del rendimiento neto de módulos

Sobre el rendimiento neto minorado de la actividad cuyo importe sea positivo se aplicarán determinados índices correctores especiales o generales cuando corresponda.

1) Índice corrector para empresas de pequeña dimensión

Cuando el titular de la actividad ejerza la actividad en un único local y sólo disponga de un vehículo afecto a la actividad y éste no supere los 1.000 kg de capacidad de carga se podrá aplicar el índice corrector correspondiente:

a) Si la actividad se ejerce sin personal asalariado:

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 a 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

b) Si la actividad se ejerce con personal asalariado, hasta un máximo de dos trabajadores, se aplicará el índice del 0,90 para cualquier población.

2) Índice corrector de temporada

En las actividades que habitualmente se desarrollos sólo durante ciertos días del año (máximo 180 días), se aplicará un índice corrector multiplicador:

Duración de la temporada	Índice aplicable
Hasta 60 días	1,50
De 61 a 120 días	1,35
De 121 a 180 días	1,25

3) Índice corrector de exceso

Si el rendimiento neto minorado, una vez aplicados los índices correctores generales, supere las cuantías establecidas, se le aplicará a la cantidad excedida un índice multiplicador de 1,30.

4) Índice corrector por inicio de nuevas actividades

Como norma general, los contribuyentes que hayan iniciado nuevas actividades, podrán aplicar un índice corrector del 0,80 en el primer año de ejercicio y del 0,90 en el segundo año.

Cuando el contribuyente sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33% los índices serán del 0,60 y 0,70 respectivamente.

FASE 4^a: Determinación del rendimiento neto de la actividad

La determinación del rendimiento neto de la actividad es el resultado de disminuir el rendimiento neto de módulos en la cuantía de la reducción general y en la de los gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.

1) Reducción general

Se ha establecido una reducción del 5% aplicable a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

2) Reducción para actividades económicas desarrolladas en Lorca

Se podrá reducir el rendimiento neto de módulos de ejercicio correspondiente a tales actividades en un 20%.

3) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales

Los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de los gastos por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales.

4) Otras percepciones empresariales

El rendimiento neto de módulos deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales tales como las subvenciones corrientes y de capital.

FASE 5^a: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad total

Los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como los obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, son objeto de una reducción del 30%, con el límite de base de reducción de 300.000 euros anuales, siempre que se perciban en un solo período impositivo.

FASE 6^a: Determinación del rendimiento neto reducido total

Por último, al rendimiento neto reducido total de la actividad se le puede aplicar una reducción por creación o mantenimiento de empleo.

Reducción por creación o mantenimiento de empleo

Será aplicable una reducción del 20% sobre el rendimiento neto positivo declarado previamente, minorado en su caso por otras reducciones aplicables, siempre que se den determinados requisitos y se mantenga o se cree empleo en el ejercicio.

3.2. MÉTODO DE ESTIMACIÓN DIRECTA (SIMPLIFICADA Y NORMAL)

La determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación directa se realiza de acuerdo con las normas del IS, sin perjuicio de las reglas contenidas a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del IRPF.

La determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

No obstante, dado que en el ámbito del IRPF la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio y demás normas de desarrollo no afecta a todos los contribuyentes titulares de actividades económicas, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, debe efectuarse a partir de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles que figuran en el modelo 100, apartado E1 de la página 5 (véase Anexo IV). Su esquema de liquidación quedaría resumido en el cuadro 11:

Cuadro 11: Módulos para la determinación del rendimiento de la actividad

- + Ingresos íntegros
- Gastos deducibles
- Provisiones fiscalmente deducibles (modalidad normal)
- Provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (modalidad simplificada)
- = **Rendimiento neto (fase 1^a)**
 - Reducción por rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo
- = **Rendimiento neto reducido (fase 2^a)**
 - Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas
 - Reducción por inicio de una actividad económica
 - Reducción por mantenimiento o creación de empleo
- = **Rendimiento neto reducido total (fase 3^a)**

FASE 1^a: Determinación del rendimiento neto

Para determinar el rendimiento neto, se parte de los ingresos íntegros computables a los que se les resta los gastos deducibles. Sobre esta cantidad se restan las provisiones fiscalmente deducibles en la estimación directa normal, y un 5% del resultado obtenido en la directa simplificada, correspondiente a provisiones y los gastos de difícil justificación.

1) Ingresos íntegros computables

Tienen la consideración de ingresos íntegros computables, derivados del ejercicio de actividades económicas, empresariales o profesionales, los siguientes:

a) Ingresos de explotación

Comprende la totalidad de los ingresos íntegros derivados de la venta de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto propio de la actividad⁵.

b) Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)

Dentro de esta rúbrica deben computarse, entre otros, los siguientes conceptos:

- i. Trabajos realizados para la empresa, valorados con arreglo al coste de producción.

⁵ Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

- ii. Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.
- iii. Otros ingresos de gestión.
- iv. Indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras por siniestros que hayan afectado a productos de la explotación cuando no se trate de elementos del activo fijo.
- v. Subvenciones y otras ayudas públicas.

c) Autoconsumo de bienes y servicios

Dentro de esta expresión se incluyen las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el patrimonio privado del titular de la actividad o de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo). La valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a dichas operaciones debe realizarse por el valor normal de mercado.

d) Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible

Para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a que, en su caso, pueda dar lugar la transmisión el valor de adquisición no se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla. El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

2) Gastos fiscalmente deducibles

Los requisitos y condiciones que con carácter general deben cumplir los gastos para tener la consideración fiscal de deducibles son los siguientes:

- i. Que estén vinculados a la actividad económica desarrollada.
- ii. Que se encuentren convenientemente justificados.
- iii. Que se hallen registrados en la contabilidad o en los libros-registro.

a. Consumos de explotación

Adquisiciones corrientes de bienes efectuadas a terceros, siempre que se realicen para la obtención de los ingresos y se hayan transmitido antes del último día del período

impositivo. Se consideran incluidas en este concepto, entre otras, las adquisiciones de: mercaderías, materias primas y auxiliares, combustibles, elementos y conjuntos incorporables, envases, embalajes, material de oficina, etc., consumidos en el ejercicio.

b. Sueldos y salarios

Se comprenderán en esta rúbrica las cantidades devengadas por terceros en virtud de una relación laboral. Entre las mismas, se incluyen los sueldos, pagas extraordinarias, dietas y asignaciones para gastos de viajes, retribuciones en especie (incluido el ingreso a cuenta, siempre que no se haya repercutido a los perceptores), así como los premios o indemnizaciones satisfechos (aunque resulten exentos del IRPF para el perceptor). Tienen la consideración de gasto deducible las retribuciones satisfechas a otros miembros de la unidad familiar del titular cuando se cumplan determinados requisitos.

c. Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular)

Dentro de esta partida se incluye la Seguridad Social a cargo de la empresa, así como las cotizaciones satisfechas por el titular de la actividad económica. Como regla general, las aportaciones a mutualidades de previsión social del empresario o profesional, no constituyen gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad, dado que las mismas pueden reducir la base imponible del contribuyente con arreglo a los requisitos y límites establecidos a tal efecto.

d. Otros gastos de personal

Se incluyen los gastos de formación profesional, las indemnizaciones por despido, los seguros de accidente y cualquier otro relacionado con el personal que no pueda considerarse pura liberalidad, como contribuciones a planes de pensiones o a planes de previsión social empresarial.

e. Arrendamientos y cánones

Se comprenden los gastos originados en concepto de alquileres, cánones, asistencia técnica, etc., por la cesión al contribuyente de bienes o derechos que se hallen afectos a la actividad. En el caso de los Leasing será deducible la parte de las cuotas correspondiente a la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora así como la parte de las cuotas que corresponda a la recuperación del coste del bien con ciertas limitaciones.

f. Reparaciones y conservación

No se considerarán gastos de conservación o reparación, los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables.

g. Servicios de profesionales independientes

Se incluye dentro de este concepto el importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la actividad económica. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc.

h. Otros servicios exteriores

Dentro de estos servicios, pueden señalarse, entre otros, los gastos en investigación y desarrollo, transportes, servicios bancarios, publicidad, etc. También debe incluirse cualquier abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable dentro de este concepto como por ejemplo la electricidad.

i. Tributos fiscalmente deducibles

Se incluyen en este apartado determinados tributos como el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

j. Gastos financieros

Gastos derivados de la utilización de recursos financieros ajenos, para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo hasta un millón de euros.

k. Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles

La deducibilidad fiscal de las amortizaciones está condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos generales:

- ✓ Efectividad de la amortización. La amortización anual debe recoger la efectiva depreciación del elemento en ese mismo período.
- ✓ Contabilización de las dotaciones. Cumple el requisito general de justificación exigible a todos los gastos deducibles.

Las amortizaciones son un elemento clave en las declaraciones impositivas, ya que permiten detraer de los ingresos los gastos ocasionados por la depreciación u obsolescencia de los bienes. Los sistemas fiscales suelen tener un tratamiento diferenciado para esta partida. Por ejemplo, la Ley del IS establece determinados beneficios e incentivos fiscales que resultan aplicables en el ámbito del IRPF a los

titulares de actividades económicas que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión y determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa en cualquiera de sus dos modalidades. Así, cuando lo permite la legislación, se puede optar por:

- i. Libertad de amortización en determinados supuestos para los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica en el método de estimación directa, modalidad normal o simplificada.
- ii. Sin perjuicio de lo anteriormente comentado para la libertad de amortización, las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada.
- iii. Entre los incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión destacan la amortización acelerada (duplicar el porcentaje de amortización que indican las tablas o, lo que es lo mismo, reducir a la mitad el tiempo) o superacelerada (triplicar la velocidad de amortización).

l. Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales

Constituyen gasto deducible en el método de estimación directa las siguientes pérdidas por deterioro:

- i. Pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores cuando concurren determinadas circunstancias.
- ii. Pérdidas por deterioro de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.
- iii. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.

m. Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de la actividad económica.

n. Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general

Tienen tal consideración gastos como los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios o laborales.

o. Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)

Pueden citarse, entre otros, los siguientes, siempre que exista una adecuada correlación con los ingresos de la actividad.

- i. Adquisición de libros, suscripción a revistas profesionales.
- ii. Gastos de asistencia a cursos, conferencias, congresos, etc., relacionados con la actividad.
- iii. Cuotas satisfechas por el empresario o profesional a corporaciones, cámaras y asociaciones empresariales legalmente constituidas.
- iv. Primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros.

p. Provisiones fiscalmente deducibles

- i. Modalidad normal

Serán deducibles por este concepto los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales y los gastos inherentes a los riesgos derivados de las garantías de reparación y revisión.

- ii. Modalidad simplificada

El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán exclusivamente aplicando, con carácter general, el porcentaje del 5% sobre el rendimiento neto positivo, excluido este concepto, con el límite de 2.000 euros anuales.

FASE 2^a: Determinación del rendimiento neto reducido

Los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años, así como los obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, son objeto de una reducción del 30%, con el límite de base de reducción de 300.000 euros anuales, siempre que se perciban en un solo período impositivo.

FASE 3^a: Determinación del rendimiento neto reducido total

Para alcanzar el rendimiento neto reducido total se aplican reducciones por tres conceptos: por la realización de determinadas actividades económicas, por inicio de actividad, por mantenimiento o creación de empleo.

a. Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas

Se trata de aplicar reducciones por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

Se deben cumplir una serie de requisitos, que son:

- a) Que el rendimiento neto de la actividad económica se determine con arreglo al método de estimación directa. Si el rendimiento neto se determina en la modalidad simplificada la reducción será incompatible con la aplicación del porcentaje del 5% deducible por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación.
- b) Que la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúen a una única persona, física o jurídica o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente.
- c) Que el conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas las actividades económicas desarrolladas no exceda del 30% de los rendimientos íntegros declarados.
- d) Que, durante el período impositivo, se cumplan todas las obligaciones formales.
- e) Que no se perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo.
- f) Que al menos el 70% de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- g) Que no se realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

El importe de la reducción, cumplidos los anteriores requisitos, será, con carácter general, de 2.000 euros. Adicionalmente, si el rendimiento neto de estas actividades económicas es inferior a 14.450 euros se minorará en las siguientes cantías:

Rendimientos netos	Otras rentas (excluidas las exentas)	Reducción
11.250 euros o menos	6.500 euros o menos	3.700
Entre 11.250 y 14.450	6.500 euros o menos	3.700– [0,15625x(RN– 1.250)]

Adicionalmente, las personas con discapacidad podrán aplicar, la cantidad que corresponda de las siguientes:

- ✓ 3.500 euros anuales, con carácter general.

- ✓ 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

Los contribuyentes que no puedan aplicar la reducción anterior, cuyas rentas sean inferiores a 12.000 euros reducirán su rendimiento neto en las siguientes cuantías:

Rentas	Reducción
8.000 euros o menos	1.620 euros anuales
Más de 8.000 y menos 12.000 euros	1.620 euros - [0,405 x (8.000, 01– 12.000)]

La reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas no podrá superar la cuantía de la suma de los rendimientos netos reducidos.

b) Reducción en el rendimiento neto por inicio de una actividad económica

Tendrán derecho a esta reducción los contribuyentes que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que inicie el ejercicio de una actividad económica y determine el rendimiento el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación directa.
- Que la actividad económica se haya iniciado a partir de 1 de enero de ejercicio.
- Que no se haya ejercido ninguna otra actividad en el año anterior a la fecha de inicio de la nueva actividad.

El contribuyente podrá reducir un 20% del importe del rendimiento neto positivo declarado de todas sus actividades.

La reducción se aplicará en el primer periodo impositivo en el que el rendimiento sea positivo y en el siguiente.

La cuantía de los rendimientos netos sobre la que se aplicará la citada reducción no puede superar el importe de 100.000 euros anuales.

c) Reducción por mantenimiento o creación de empleo

Tendrán derecho a esta reducción los contribuyentes que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros en el ejercicio.
- Que la plantilla media utilizada durante el ejercicio en el conjunto de sus actividades sea inferior a 25 empleados.

iii. Que el contribuyente mantenga o cree empleo en el ejercicio.

Los contribuyentes podrán reducir en un 20% el importe del rendimiento neto positivo declarado de todas las actividades.

El importe de la reducción no podrá ser superior al 50% del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio por el contribuyente al conjunto de sus trabajadores.

3.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Por último, nos queda por ver cómo sería el cálculo de nuestra cuota tributaria en el caso del Impuesto sobre Sociedades. A continuación se presenta el esquema de liquidación de este impuesto (Cuadro 12).

Cuadro 12: Esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias

± Correcciones

= Base imponible antes de compensación de bases

- Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

= **BASE IMPONIBLE (fase 1^a)**

* Tipo de gravamen

= **CUOTA INTEGRA**

- Deducciones para evitar la doble imposición

- Bonificaciones

= **CUOTA ÍNTegra AJUSTADA ≥ 0**

- Deducciones por incentivos

= **CUOTA LÍQUIDA ≥ 0**

- Retenciones

- Pagos fraccionados

= **CUOTA DIFERENCIAL (fase 2^a)**

Como en la estimación directa normal, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad.

En primer lugar debemos llegar a la base imponible, para después compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y, tras calcular la cuota, aplicar las deducciones que nos apliquen.

FASE 1^a: Determinación de la base imponible

El sujeto pasivo deberá partir del resultado contable deducido de la contabilidad de la entidad determinado de acuerdo con:

- ✓ El Código de Comercio.
- ✓ Ley de Sociedades de Capital.
- ✓ Plan General de Contabilidad.
- ✓ Disposiciones adicionales y resoluciones del ICAC.

Una vez determinado el resultado contable, la base imponible se obtendrá corrigiéndolo con los ajustes establecidos en la Ley del Impuesto de Sociedades.

Si el gasto contabilizado conforme al Plan General de Contabilidad y demás normas aplicables no resulta fiscalmente deducible, el sujeto pasivo deberá realizar un ajuste positivo, incrementando su base en el importe del gasto que no sea deducible. Igualmente, cuando la ley del impuesto permita considerar, en ciertos casos, que el gasto fiscalmente deducible es mayor que el que se ha contabilizado, o que el ingreso imputable es menor que el registrado contablemente, el sujeto pasivo realizará un ajuste negativo reduciendo su base imponible en el importe correspondiente.

En algunos casos, el gasto que no se considera fiscalmente deducible no será deducible nunca (por ejemplo, las multas y sanciones), por lo que la diferencia con el resultado contable tendrá carácter permanente. En cambio, en otras ocasiones, un gasto contabilizado en un ejercicio no resulta deducible en ese periodo pero será deducible en otro posterior. Estas diferencias con la imputación contables tienen, por tanto, carácter temporal.

Las correcciones del resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias más comunes guardan relación con:

- ✓ Amortizaciones.
- ✓ Provisiones.
- ✓ Gastos no deducibles.
- ✓ Operaciones con partes vinculadas.
- ✓ Cómputo por valor de mercado.

- ✓ Correcciones por inflación.
- ✓ Imputación temporal de ingresos y gastos.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

FASE 2^a: Determinación de la cuota

La cuota integra del impuesto sobre sociedades será la cantidad resultante de aplicar la base imponible el tipo de gravamen. Tras la reforma fiscal de 28 de noviembre de 2014 el tipo de gravamen general queda fijado en un 25%.

En el IS, el proceso liquidatorio se presenta como un camino que, partiendo de la cuota integra o cuota tributaria, llega, por sucesivas deducciones y adiciones, a la cuota que debe ser ingresada o devuelta por la Administración, según proceda.

4. ELECCIÓN ENTRE ESTIMACIÓN DIRECTA U OBJETIVA

Una vez explicadas las características de los métodos de estimación que barajamos para nuestro negocio y conociendo cómo llegar al rendimiento neto en cada caso, vamos a plantearnos cuál será la mejor opción dependiendo de las características de nuestra actividad económica basándonos en el artículo de José M^a Martínez: *La decisión fiscal para el autónomo: ¿Módulos o Estimación Directa?*

Como se ha comentado, se abren diversas posibilidades de elección para el contribuyente a la hora de declarar las rentas obtenidas por su actividad económica. Una primera opción consiste en escoger entre empresa individual con lo que debe declarar en el IRPF o sociedad que obliga a presentar la declaración bajo el IS (esta elección se tratará en el apartado siguiente). Si se ha optado por ser empresa individual, el IRPF permite estimar los rendimientos netos mediante tres modelos: estimación objetiva, estimación directa simplificada y estimación directa normal. En este apartado nos centramos en comparar estas opciones.

Los negocios cuyos epígrafes de actividad se encuentran dentro de los que se incluyen en la tributación por Estimación Objetiva (módulos) adoptan por defecto este sistema.

Aquellos empresarios que no quieran tributar de esta manera deben manifestar su renuncia a la Agencia Tributaria.

Existe, por tanto, la posibilidad para determinadas actividades económicas, de poder elegir entre tributar en estimación directa o bien por estimación objetiva. La decisión es trascendente ya que si esa actividad está sujeta a estimación objetiva y se renuncia a su aplicación para acogerse a estimación directa, el autónomo no podrá cambiarse de nuevo hasta que pasen tres años.

Ante este dilema se enfrentan, tanto los nuevos empresarios como los empresarios individuales en activo, con el objetivo de disminuir su tributación por IRPF. Pero, en realidad, ¿cuáles son los factores que determinan el optar por uno u otro?

La elección de un modo u otro de tributación depende normalmente de los factores relacionados con la actividad. Básicamente de las expectativas respecto a facturación y beneficios. Así pues, se debe tener en cuenta que mientras que la Estimación Objetiva (módulos) es un sistema de pago que no depende de los ingresos y gastos reales, en la Estimación Directa, se paga en función del resultado.

Esta sustancial diferencia a la hora del cálculo de los rendimientos de la actividad sobre los que al final se tributará, nos lleva a hacer las siguientes consideraciones:

- a) En el inicio de la actividad. En el caso de nuevos emprendedores, es muy habitual que en el inicio de la actividad se tengan más gastos que ingresos en el primer año, con lo cual sería interesante optar por la estimación directa y reducir la cuota a pagar. Más adelante, según vaya evolucionando el se podría valorar la posibilidad del cambio a módulos. De todos modos, se tiene que ser consciente que el horizonte temporal para los cálculos debe ser tres años, que son los necesarios para volver a cambiarse de sistema.
- b) Comparación entre rendimientos reales y objetivos. Cuando los rendimientos objetivos estimados por el sistema de módulos sean inferiores a los rendimientos reales del negocio, será aconsejable tributar en la modalidad de Estimación Objetiva. Por ejemplo, un bar pequeño, con poco personal pero mucha actividad y elevada facturación puede encontrar que el régimen de módulos es más beneficioso ya que su cuota es muy baja con respecto al beneficio real.

- c) Previsión a tres años vista. Si la previsión es que aumenten los beneficios en los tres próximos años y está tributando en estimación directa puede ser interesante valorar la posibilidad de tributar en el régimen de módulos. Sin embargo en épocas de dificultad, cuando una actividad pueda generar pérdidas para quien la ejerce, quizás lo conveniente sea estar en estimación directa simplificada.
- d) Análisis de los módulos para detectar qué posibles incrementos en el rendimiento en estimación objetiva funcionan en sentido contrario en estimación directa, es decir, como gasto y por tanto menor rendimiento. Un ejemplo típico sería el personal contratado.

El régimen de tributación por módulos es muy común entre pequeños negocios que desarrollan su actividad bajo la forma jurídica de empresarios individuales, tratándose de explotaciones económicas de reducido tamaño, de carácter marcadamente familiar y en la mayoría de los casos con una clientela formada por consumidores finales, es decir, individuos o familias.

Habitualmente, los aspectos más destacados y valorados por los empresarios a la hora de decidirse por este régimen han sido:

- Simplicidad (menor tiempo de dedicación al empresario en temas contables y fiscales).
- Tranquilidad respecto a comprobaciones de la AEAT.
- Generalmente menor tributación en aquellos casos en pequeños negocios que tiene un cierto volumen ventas.
- Menores honorarios de asesoría.

Antes de que la economía entrase en recesión, en la mayoría de los casos, si el negocio funcionaba de manera aceptable y cumplía con ciertas limitaciones en cuanto a no excesiva dimensión, el rendimiento por el que tributaban estos empresarios era sensiblemente inferior al que efectivamente obtenían por diferencia entre sus ingresos y gastos, es decir, los “módulos” eran rentables.

Pero la actual situación económica en sus diferentes manifestaciones (reducción del crédito bancario, encarecimiento de los gastos financieros, aumento de la morosidad, importante reducción del consumo de las familias y en consecuencia menor volumen de

ventas...) establece, para la gran mayoría de las empresas y empresarios, nuevos escenarios, donde pierden validez planteamientos y posicionamientos que hasta hace muy poco resultaban incuestionables en el día a día de la vida empresarial.

A la hora de optar por una u otra modalidad, no hay una respuesta genérica. Cada supuesto requiere ser analizado individualmente, por lo que antes de decidirnos, sería recomendable hacer el cálculo de la cuota de módulos sobre la base de los medios de producción de la empresa.

Según sea la actividad desarrollada, la norma determina cuáles de esos medios se utilizan para el cálculo: personal asalariado, superficie del local en el que se realiza la actividad, potencia del vehículo necesario para la misma, etc. Una vez que se conoce la cuota se puede considerar si la misma es asumible y es más beneficioso o si, por el contrario, es mejor realizar el cálculo real del rendimiento de la actividad. Es aconsejable hacer una simulación del cálculo del rendimiento neto (por ejemplo empleando el programa PADRE de Hacienda).

Lo realmente difícil es acertar en las estimaciones o previsiones futuras del negocio que el emprendedor o empresario deberá realizar para poder compararlas con la cifra obtenida en la simulación.

Si el rendimiento que resulta de la aplicación de los módulos, y por el cuál debe tributar el empresario, es inferior al beneficio que realmente obtiene en su negocio, es más favorable a efectos fiscales la modalidad de módulos. En caso contrario al empresario le conviene renunciar a la misma y tributar por estimación directa simplificada, régimen en el que tributará según los ingresos y gastos reales de su actividad.

Para visualizar mejor esta comparación de opciones se exponen a continuación dos casos prácticos. El primero de ellos nos ubica al inicio de la actividad y en el segundo nos planteamos si conviene cambiar de método de estimación ante una ampliación de nuestro negocio.

4.1. CASO 1. INICIO DE LA ACTIVIDAD

Supongamos que Pedro, zaragozano de 40 años, decide abrir su propio negocio, una cafetería en Zaragoza. Este emprendedor lo tiene todo planeado: su local, para el cual ha

contratado 12 kw de potencia eléctrica, contará con 8 mesas, colocará una máquina tragaperras y va a contratar a un camarero que trabajará junto a él.

Después de analizar el mercado, Pedro estima que los ingresos que obtendrá a lo largo del ejercicio rondarán los 60.000 euros y que su actividad tendrá unos gastos relacionados de 34.000 euros (14.000 de ellos corresponden al salario de su empleado).

Con la información que tenemos, ya podemos calcular el rendimiento neto de la actividad. Comenzaremos por la Estimación Objetiva:

1- Personal asalariado	1,00	1.448,68	1.448,68
2- Personal no asalariado	1,00	13.743,56	13.743,56
3- Potencia eléctrica	12,00	478,69	5.744,28
4- Mesas	8,00	377,92	3.023,36
5- Máquinas tipo "A"	0,00	957,39	0,00
6- Máquinas tipo "B"	1,00	3.747,67	3.747,67
= Rendimiento neto previo		27.707,55	
- Minoración por incentivos al empleo			579,47
= Rendimiento neto minorado		27.128,08	
* Índice corrector para empresas de reducida dimensión			0,90
* Índice corrector por inicio de nueva actividad			0,80
= Rendimiento neto de módulos		19.532,22	
- Reducción general (5%)			976,61
= Rendimiento neto de la actividad		18.555,61	
- Reducción por rdtos. obtenidos de forma irregular en el tiempo			0,00
= Rendimiento neto reducido		18.555,61	
- Reducción por mantenimiento o creación de empleo			3.711,12
= Rendimiento neto reducido total		14.844,49	

Ya tenemos calculado el rendimiento neto según el método de Estimación Objetiva. La cantidad a integrar a la Base Imponible General de la declaración de IRPF sería de 14.844,49 euros.

Como podemos observar, en este supuesto son de aplicación la minoración y la reducción por creación de empleo, así como los índices correctores de empresa de reducida dimensión (se ejerce la actividad en un solo local, máximo 2 empleados...) y por inicio de nueva actividad.

Vamos a proceder ahora a calcular el rendimiento de la actividad según el método de Estimación Directa Simplificada:

+ Ingresos	60.000,00
+ Gastos	34.000,00
- Provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (5%)	1.300,00
= Rendimiento neto	24.700,00
- Reducción por rdtos. obtenidos de forma irregular en el tiempo	0,00
= Rendimiento neto reducido	24.700,00
- Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas	0,00
- Reducción por inicio de una actividad económica	4.940,00
- Reducción por mantenimiento o creación de empleo	3.952,00
= Rendimiento neto reducido total	15.808,00

Observamos ahora que en el método de Estimación Directa Simplificada ha sido de aplicación la reducción por inicio de una actividad económica, y también la reducción por creación de empleo.

Si las estimaciones del empresario son acertadas, el rendimiento neto obtenido sería de 15.808 euros, por lo que la cantidad a integrar en la Base Imponible es 963,51 euros mayor que con la estimación por módulos, lo que supone pagar una cuota más alta.

Así pues recomendaríamos a Pedro que optase por la Estimación Objetiva, ya que además de suponerle un ahorro fiscal conlleva unas obligaciones contables y registrales menores que la Estimación Directa Simplificada.

4.2. CASO 2. AMPLIACIÓN DEL NEGOCIO

Dos años después del inicio de la actividad Pedro está decidido a dar un impulso a su negocio ampliando la cafetería. Sus previsiones son que tras realizar esta mejora sus ingresos aumentarán hasta los 95.000 euros con unos 60.000 euros de gasto, 35.000 de ellos relativos a los salarios de los empleados.

La ampliación de la cafetería supondrá pasar de tener 1 empleado a 3, ampliar los kw contratados hasta 14, llegar a las 15 mesas, alojar otra máquina tragaperras en el local y una máquina recreativa.

En principio sigue dentro de los límites de estimación objetiva. Pero con estos cambios es conveniente volver a preguntarse si convendría cambiar de método de estimación tras la ampliación.

Veamos cuál es el rendimiento neto resultante de aplicar la Estimación Objetiva:

1- Personal asalariado	3,00	1.448,68	4.346,04
2- Personal no asalariado	1,00	13.743,56	13.743,56
3- Potencia eléctrica	14,00	478,69	6.701,66
4- Mesas	15,00	377,92	5.668,80
5- Máquinas tipo "A"	1,00	957,39	957,39
6- Máquinas tipo "B"	2,00	3.747,67	7.495,34
= Rendimiento neto previo		38.912,79	
- Minoración por incentivos al empleo			1.303,81
= Rendimiento neto minorado		37.608,98	
* Índices correctores			-
= Rendimiento neto de módulos		37.608,98	
- Reducción general (5%)			1.880,45
= Rendimiento neto de la actividad		35.728,53	
- Reducción por rdtos. obtenidos de forma irregular en el tiempo			0,00
= Rendimiento neto reducido		35.728,53	
- Reducción por mantenimiento o creación de empleo			7.145,71
= Rendimiento neto reducido total		28.582,82	

Observamos que tras la ampliación, el rendimiento neto según el método de Estimación Objetiva asciende a la suma de 28.582,82 euros.

Al igual que en el cálculo realizado en el Caso 1, en esta ocasión son de aplicación la minoración y la reducción por creación de empleo, mientras que ya no son de aplicación los índices correctores de empresa de reducida dimensión (por haber superado los 2 empleados) ni por inicio de nueva actividad.

Veamos ahora cuál es el rendimiento neto si lo calculamos según el método de Estimación Directa Simplificada:

+ Ingresos	95.000,00
+ Gastos	60.000,00
- Provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (5%)	1.750,00
= Rendimiento neto	33.250,00
- Reducción por rdtos. obtenidos de forma irregular en el tiempo	0,00
= Rendimiento neto reducido	33.250,00
- Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas	0,00
- Reducción por inicio de una actividad económica	0,00
- Reducción por mantenimiento o creación de empleo	6.650,00
= Rendimiento neto reducido total	26.600,00

En este caso, el cálculo del rendimiento neto por Estimación Directa Simplificada también ha variado respecto al Caso 1. Mientras que se ha perdido la reducción por inicio de una actividad económica, sigue aplicando la reducción por creación de empleo.

Si comparamos el rendimiento neto estimado con ambos métodos, nos percatamos de que con el cálculo mediante módulos el rendimiento estimado es 1.982,82 euros mayor que el obtenido mediante Estimación Directa Simplificada. Así pues, puesto que la Estimación Objetiva supone una mayor carga tributaria para Pedro, este podría ser un buen momento para cambiar de método de estimación.

Debido a que el cambio de modelo implica una permanencia mínima en el nuevo de tres años, el análisis que ha realizado Pedro debería ampliarse a ese plazo. Evidentemente, aumenta la incertidumbre en los ingresos y gastos, y habrá que tenerla en cuenta.

Por último, merece especial atención en cada supuesto que se realice, el tratar de distinguir los módulos “clave” que pueden decantar la balanza hacia la elección de uno u otro método. En estos dos casos analizados, se han detectado dos: uno directamente relacionado con el ejemplo, el personal asalariado y otro, fácilmente deducible como es el del personal no asalariado.

En el caso del módulo del personal asalariado, se puede observar que, mientras en la Estimación Objetiva cada empleado supone un aumento del rendimiento neto previo, en la Estimación Directa los sueldos y salarios, cotizaciones a la seguridad social, y otros gastos de personal tienen la condición de gasto deducible por lo que minoran el rendimiento neto.

En el módulo de personal no asalariado, el cual corresponde al empresario y al cónyuge e hijos que convivan con él, un conflicto habitual puede ser el de incluir al cónyuge en la actividad, puesto que el incremento de rendimiento neto previo que conlleva cada unidad de este módulo es proporcionalmente mayor al resto de módulos (con un solo trabajador asalariado, el cónyuge computará al 50%, con dos o más computará al 100%: 6.871,78 y 13.743,78 euros respectivamente en el caso de la cafetería). Así pues, éste podría ser, con frecuencia, un conflicto clave para la elección entre Estimación Objetiva y Estimación Directa Simplificada.

Como conclusión a estos ejemplos, se destaca la necesidad de realizar periódicamente el análisis de la conveniencia de mantenerse o cambiar de modelo de estimación de los rendimientos, sobre todo si los módulos que sufren modificaciones son aquellos que pueden decantar la elección.

5. ELECCIÓN ENTRE EMPRESA INDIVIDUAL Y SOCIEDAD

Hemos visto como dentro de la empresa individual podemos elegir entre ciertos métodos de estimación para calcular los rendimientos netos de nuestro negocio, y que, dependiendo de las características de cada actividad económica, será preferible optar por un método u otro.

Como ya se ha comentado, dos son básicamente las formas de empresa que un individuo puede elegir para llevar a cabo una actividad empresarial: empresa individual o sociedad. Cada tipo de empresa se ve afectada de forma distinta por los impuestos. Así, los beneficios de la empresa individual tributan en el IRPF mientras que los de la sociedad se gravan en el IS. Estos últimos pueden a su vez verse afectados en el IRPF en el caso de que la sociedad reparta dividendos o el accionista enajene las acciones.

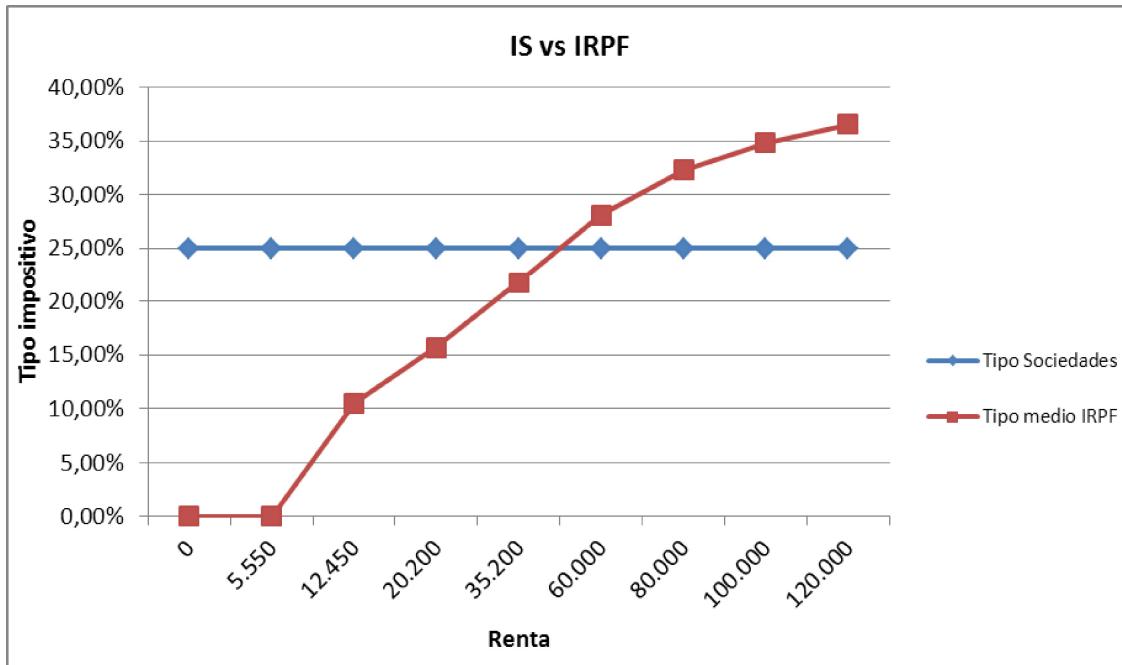
Lo siguiente que vamos a plantearnos es la situación en la que siendo empresa individual, y calculando nuestro rendimiento neto mediante Estimación Directa Normal nos resulte más beneficioso formar una sociedad y tributar así por el Impuesto sobre Sociedades. El desarrollo de este análisis debe mucho al libro de Félix Domínguez (2014) *Introducción a la Planificación Fiscal*, en concreto al capítulo 6: Elección de la forma de empresa.

Se puede suponer que cuando el rendimiento neto se determina por el método de Estimación Directa Normal, la base imponible se calcula aplicando la normativa del IS. En tal caso la base imponible para ambos impuestos resultará similar:

$$BI_{ei} = BI_s$$

Bajo esta condición, la elección dependerá del tipo impositivo que soporte la base imponible en cada caso. Mientras que, en el IRPF nos encontramos una escala progresiva, en el IS, tras la última reforma, el tipo general del impuesto quedará en el 25%.

Una primera aproximación a esta cuestión será ver en qué punto se equilibran IRPF e IS. Hay que advertir que en este caso todavía no le ha llegado dinero al bolsillo de Pedro. Para ello en el gráfico 1 se representa el tipo impositivo medio que grava la renta empresarial en el IRPF, en función del volumen de dicha renta. En él se observa que, para beneficios reducidos el tipo medio del IRPF es inferior al tipo impositivo de la empresa societaria, mientras que para beneficios grandes el tipo impositivo del IRPF es superior a dicho tipo.



Fuente: DOMINGUEZ, F (2014) y elaboración propia

Ahora bien, a Pedro le interesa recibir los beneficios obtenidos. Esto sucede cuando la sociedad distribuye todos los beneficios como dividendos. Por tanto, los beneficios de la empresa societaria van a sufrir una doble tributación. Tras gravarse los beneficios en el IS, los dividendos serán gravados además en el IRPF de Pedro en la base imponible del ahorro.

Para ver que alternativa resulta más beneficiosa se va a plantear un ejemplo en el cual veremos cómo estimar nuestra cuota tributaria por los dos métodos. Después plantearemos una igualdad entre las dos opciones a fin de conocer el nivel de beneficios a partir del cual será preferible formar una sociedad.

Los cálculos se han realizado según la escala del ahorro prevista para el año 2016 y la escala general preparada a partir de los valores estatales establecidos para 2016 y supondremos que la escala autonómica duplicará la estatal ese año, quedando según se muestran las siguientes tablas:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	12.450,00	19%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	24%
20.200,00	2.112,75	15.000,00	30%
35.200,00	4.362,75	24.800,00	37%
60.000,00	8.950,75	En adelante	45%

Cuadro 13: Escala general del impuesto según supuestos del texto

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
–	–	–	–
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	6.000	19%
6.000,00	1.140	44.000	21%
50.000,00	10.380	En adelante	23%

Cuadro 14: Tipo de gravamen del ahorro

5.1. CASO 3. LA SOCIEDAD DISTRIBUYE TODO SU BENEFICIO EN FORMA DE DIVIDENDOS

Supongamos entonces que Pedro está tributando ahora en Estimación Directa Normal y el beneficio calculado según este método es de 100.000 euros, el cual coincidiría con el beneficio a efecto del Impuesto sobre Sociedades.

El rendimiento neto de Pedro tributando como empresario individual, es decir el beneficio menos la cuota del impuesto, asciende a 65.153 euros, ya que en su caso la carga tributaria soportada es de 34.847 euros, al gravarse su beneficio en la escala general del impuesto y descontarse el mínimo personal.

Ahora supongamos que Pedro quiere ver que pasa si forma una sociedad. Para comprar ambas situaciones, es necesario calcular el rendimiento que obtendría con esta sociedad.

Para ello hay que calcular dos momentos de tributación. En el primero de ellos, el beneficio de la sociedad tributará en el Impuesto sobre Sociedades, en el segundo, Pedro recibirá como dividendos esos beneficios estando obligado a tributar en el IRPF en la base imponible del ahorro.

La cuota que debe pagar la sociedad asciende a 25.000 euros (el tipo de sociedades es del 25%).

Este beneficio llegará a Pedro en forma de dividendos. Estos dividendos tributan en el IRPF en la base imponible del ahorro. Por tanto, el rendimiento neto que obtendría Pedro tras ver gravados sus dividendos y teniendo en cuenta su mínimo personal sería de 58.870 euros.

Así pues, podríamos afirmar que para un beneficio de 100.000 euros es preferible mantenerse como empresario individual y tributar únicamente por el IRPF. Al repartir dividendos, el beneficio sufre una doble tributación y resulta preferible la empresa individual respecto a la sociedad.

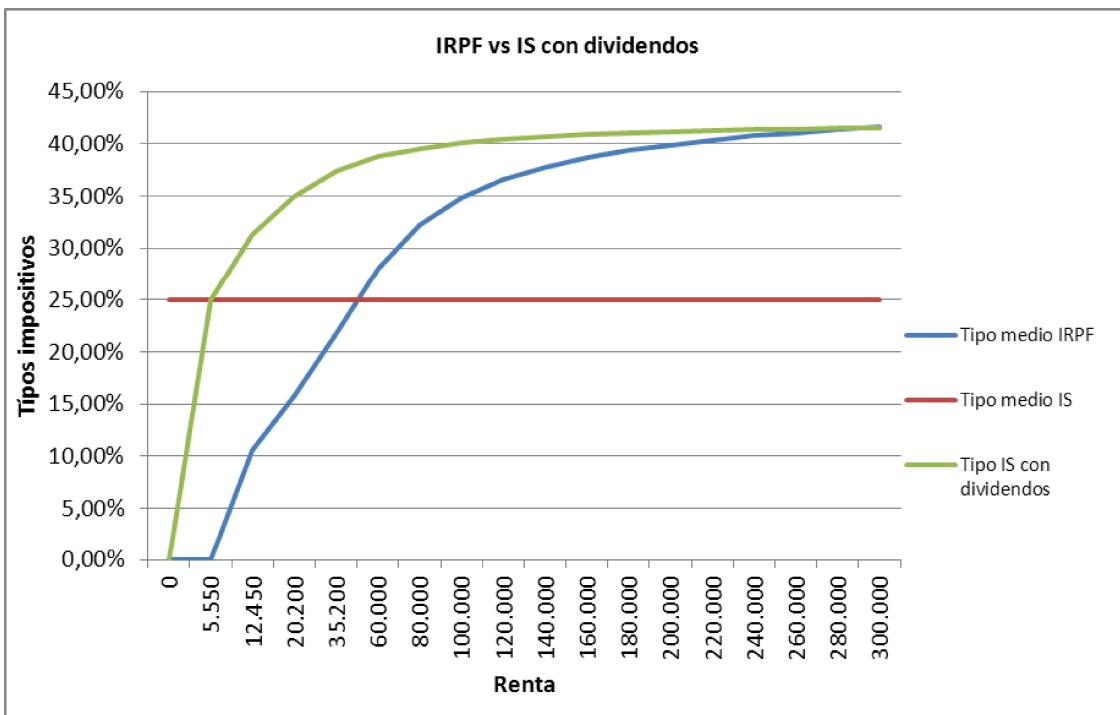
No obstante, no se debe descartar la opción de la sociedad, ya que para niveles de beneficio elevados implicará una menor carga tributaria (véase gráfico 1).

5.2. CASO 4. NIVEL DE BENEFICIO A PARTIR DEL CUAL ES PREFERIBLE FORMAR UNA SOCIEDAD

Como hemos podido ver en el caso 3, para un nivel de beneficio de 100.000 euros resulta preferible la tributación como empresa individual, por lo que, el nivel de beneficio necesario para formar una sociedad estará por encima de estos 100.000 euros, y nos ubicaremos, por tanto, en el último tramo de la escala general del IRPF.

Esto parece contradecir al gráfico 1, pero recordemos que en ese caso no se tenía en cuenta la distribución de los beneficios. Si se tiene en cuenta la distribución de los beneficios el resultado puede verse en el gráfico 2.

Como ya se indicó, si suponemos que la sociedad distribuye todos los beneficios como dividendos, la cantidad de dinero que le llegue a Pedro va a sufrir una doble tributación. Tras gravarse los beneficios en el IS, los dividendos serán gravados además en el IRPF del accionista en la base imponible del ahorro.



Fuente: DOMINGUEZ, F (2014) y elaboración propia

Para encontrar la renta a partir de la cual es el rendimiento neto que obtiene Pedro es mayor declarando en el IS que en el IRPF, se debe igualar el rendimiento neto que le quedaría como empresario individual o como sociedad:

Como empresario individual y aplicando la legislación actual nos queda:

$$X - [17.901,50 + (X - 60.000)*45\%] = 0,55X + 9.098,50$$

Como sociedad, tras tributar en IS e IRPF, y aplicando la legislación actual nos queda:

$$X - 0,25X - [10.380 + (0,75X - 50.000)*23\%] = 0,5775X + 1.120$$

Igualando ambas ecuaciones se obtiene que será beneficioso el cambio desde empresario individual a sociedad cuando el beneficio bruto (antes de impuestos) supere los 290.127,27 euros.

Hay que ser conscientes que esta cifra depende de las circunstancias personales y familiares que se han tomado para este supuesto. Pero sirve como cifra aproximativa para plantearse un cambio en la forma jurídica del negocio.

6. CONCLUSIONES

A lo largo de este Trabajo de Fin de Grado se han mostrado las opciones entre las que un empresario puede optar para tributar por los beneficios de su actividad económica.

En el inicio del trabajo, cuando se exponen los distintos métodos para el cálculo del rendimiento de la actividad, se puede apreciar como las obligaciones contables y registrales son distintas para cada caso, por lo que es un factor a tener en cuenta puesto que esta administración podría suponer un mayor gasto para el empresario.

A priori los métodos más beneficiosos son, de más a menos, el de Estimación Objetiva y Estimación Directa Simplificada. No obstante, como se ha podido comprobar en el apartado 4 de este trabajo, esta norma no siempre se cumple, puesto que, dependiendo de las características del negocio y de los niveles de ingresos y gastos, puede que merezca la pena renunciar al método que se presuponía más favorable para obtener un nivel de beneficio neto mayor.

En la parte final del trabajo hemos podido comprobar, con un caso específico, como también es interesante comparar la alternativa del Impuesto sobre Sociedades respecto a la tributación en el IRPF si existe igualdad de bases imponibles. En este caso la comparativa exigía que el total de los beneficios de la sociedad llegasen al empresario en forma de dividendos, por lo que habría que adaptar el cálculo a cada caso concreto que se quisiese estudiar.

Tras analizar los distintos apartados que se ofrecen en este trabajo podemos afirmar que conocer en profundidad los distintos métodos para el cálculo de los rendimientos de actividades económicas y los componentes que se tienen en cuenta a la hora de su estimación, así como los factores relativos a la tributación bajo el Impuesto sobre Sociedades, puede ayudarnos a realizar una correcta planificación fiscal que proporcione un mayor beneficio neto al empresario.

7. BIBLIOGRAFÍA

DOMÍNGUEZ BARRERO, F. (2014): *Introducción a la planificación fiscal*. Prensas de la Universidad de Zaragoza.

ESPAÑA. 2014. Orden HAP/2222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2015 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de noviembre de 2014, 289, 97848-97949.

ESPAÑA. 2014. Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, 288, 96860-96938.

ESPAÑA. 2014. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014, 288, 96939-97097.

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2014): *Manual Práctico de Renta y Patrimonio 2013*.

AGENCIA TRIBUTARIA: *Reforma Renta 2015, Rendimientos de actividades económicas*. Consultado el 4 de abril de 2015 en:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Companias_Campanas/_Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas_IRPF_INFORMACION/Reforma_Renta_2015/Reforma_Renta_2015.shtml

MARTÍNEZ SANTAMARÍA, J.M: *La decisión fiscal para el autónomo: ¿Módulos o Estimación directa?*, Consultado el 1 de mayo de 2015 en:

<http://www.portalemp.com/la-decision-fiscal-autonomo-modulos-o-estimacion-directa.html>

ANEXOS

**ANEXO I: Magnitudes máximas establecidas para los epígrafes 672.1, 2 y
3; 722 y 972.1 del IAE**

Epígrafe IAE	Actividad	Magnitud máxima
672.1, 2 y 3	Cafeterías	8 empleados
722	Transporte de mercancías por carretera	5 vehículos
972.1	Servicio de peluquería de señora y caballero	6 empleados

- La magnitud “empleados” comprende todas las personas, asalariadas y no asalariadas, que trabajen efectivamente en la actividad principal, determinada por la media ponderada.
- La magnitud “vehículos” se refiere al número máximo de vehículos que se utilicen en cualquier día de año para el desarrollo de la actividad.

ANEXO II: Apartado E2 del modelo 100 de la Agencia Tributaria

Ejercicio 2014	Primer declarante NIF	Apellidos y nombre	Página 6																																																																																																																																																																																																																																				
E2 Rendimientos de actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva																																																																																																																																																																																																																																							
Si el número de actividades económicas previsto en esta hoja resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan																																																																																																																																																																																																																																							
• Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="3">Actividad 1.º</td> <td colspan="3">Actividad 2.º</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Contribuyente titular de la actividad</td> <td colspan="3">Contribuyente titular de la actividad</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Clasificación IAE (grupo o epígrafe)</td> <td colspan="3">Clasificación IAE (grupo o epígrafe)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">M Ó D U L O S Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'.....</td> <td colspan="3">M Ó D U L O S Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'.....</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.</td> <td colspan="3">Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.</td> </tr> <tr> <td>Definición</td> <td>N.º de unidades</td> <td>Rendimiento por módulo antes de amortización</td> <td>Definición</td> <td>N.º de unidades</td> <td>Rendimiento por módulo antes de amortización</td> </tr> <tr> <td>1</td> <td></td> <td></td> <td>1</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2</td> <td></td> <td></td> <td>2</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>3</td> <td></td> <td></td> <td>3</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>4</td> <td></td> <td></td> <td>4</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>5</td> <td></td> <td></td> <td>5</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>6</td> <td></td> <td></td> <td>6</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>7</td> <td></td> <td></td> <td>7</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3">Rendimiento neto previo (suma)</td> <td colspan="3">Rendimiento neto previo (suma)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Minoraciones:</td> <td colspan="3">Minoraciones:</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Minoración por incentivos al empleo</td> <td colspan="3">Minoración por incentivos al empleo</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Minoración por incentivos a la inversión</td> <td colspan="3">Minoración por incentivos a la inversión</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Rendimiento neto minorado (129 - 130 - 131)</td> <td colspan="3">Rendimiento neto minorado (129 - 130 - 131)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Índices correctores</td> <td colspan="3">Índices correctores</td> </tr> <tr> <td colspan="3">1. Índice corrector especial</td> <td colspan="3">1. Índice corrector especial</td> </tr> <tr> <td colspan="3">2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión</td> <td colspan="3">2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión</td> </tr> <tr> <td colspan="3">3. Índice corrector de temporada</td> <td colspan="3">3. Índice corrector de temporada</td> </tr> <tr> <td colspan="3">4. Índice corrector de exceso</td> <td colspan="3">4. Índice corrector de exceso</td> </tr> <tr> <td colspan="3">5. Índice corrector por inicio de nueva actividad</td> <td colspan="3">5. Índice corrector por inicio de nueva actividad</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Rendimiento neto de módulos</td> <td colspan="3">Rendimiento neto de módulos</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Reducción de carácter general</td> <td colspan="3">Reducción de carácter general</td> </tr> <tr> <td colspan="3">(5 por 100 del importe de la casilla 138, si ésta es > 0)</td> <td colspan="3">(5 por 100 del importe de la casilla 138, si ésta es > 0)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia)</td> <td colspan="3">Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales</td> <td colspan="3">Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Otras percepciones empresariales</td> <td colspan="3">Otras percepciones empresariales</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Rendimiento neto de la actividad (138 - 139 - 140 - 141 + 142)</td> <td colspan="3">Rendimiento neto de la actividad (138 - 139 - 140 - 141 + 142)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular</td> <td colspan="3">Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular</td> </tr> <tr> <td colspan="3">(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)</td> <td colspan="3">(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)</td> </tr> <tr> <td colspan="3">Rendimiento neto reducido (143 - 144)</td> <td colspan="3">Rendimiento neto reducido (143 - 144)</td> </tr> <tr> <td colspan="4"> • Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva </td> <td colspan="2"></td> </tr> <tr> <td colspan="4">Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 145)</td> <td colspan="2">148</td> </tr> <tr> <td colspan="4">Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto).....</td> <td colspan="2">149</td> </tr> <tr> <td colspan="4">Rendimiento neto reducido total (148 - 149)</td> <td colspan="2">150</td> </tr> </table>				Actividad 1.º			Actividad 2.º			Contribuyente titular de la actividad			Contribuyente titular de la actividad			Clasificación IAE (grupo o epígrafe)			Clasificación IAE (grupo o epígrafe)			M Ó D U L O S Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'.....			M Ó D U L O S Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'.....			Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.			Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.			Definición	N.º de unidades	Rendimiento por módulo antes de amortización	Definición	N.º de unidades	Rendimiento por módulo antes de amortización	1			1			2			2			3			3			4			4			5			5			6			6			7			7			Rendimiento neto previo (suma)			Rendimiento neto previo (suma)			Minoraciones:			Minoraciones:			Minoración por incentivos al empleo			Minoración por incentivos al empleo			Minoración por incentivos a la inversión			Minoración por incentivos a la inversión			Rendimiento neto minorado (129 - 130 - 131)			Rendimiento neto minorado (129 - 130 - 131)			Índices correctores			Índices correctores			1. Índice corrector especial			1. Índice corrector especial			2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión			2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión			3. Índice corrector de temporada			3. Índice corrector de temporada			4. Índice corrector de exceso			4. Índice corrector de exceso			5. Índice corrector por inicio de nueva actividad			5. Índice corrector por inicio de nueva actividad			Rendimiento neto de módulos			Rendimiento neto de módulos			Reducción de carácter general			Reducción de carácter general			(5 por 100 del importe de la casilla 138, si ésta es > 0)			(5 por 100 del importe de la casilla 138, si ésta es > 0)			Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia)			Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia)			Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales			Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales			Otras percepciones empresariales			Otras percepciones empresariales			Rendimiento neto de la actividad (138 - 139 - 140 - 141 + 142)			Rendimiento neto de la actividad (138 - 139 - 140 - 141 + 142)			Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular			Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular			(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)			(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)			Rendimiento neto reducido (143 - 144)			Rendimiento neto reducido (143 - 144)			• Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva						Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 145)				148		Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto).....				149		Rendimiento neto reducido total (148 - 149)				150	
Actividad 1.º			Actividad 2.º																																																																																																																																																																																																																																				
Contribuyente titular de la actividad			Contribuyente titular de la actividad																																																																																																																																																																																																																																				
Clasificación IAE (grupo o epígrafe)			Clasificación IAE (grupo o epígrafe)																																																																																																																																																																																																																																				
M Ó D U L O S Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'.....			M Ó D U L O S Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'.....																																																																																																																																																																																																																																				
Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.			Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.																																																																																																																																																																																																																																				
Definición	N.º de unidades	Rendimiento por módulo antes de amortización	Definición	N.º de unidades	Rendimiento por módulo antes de amortización																																																																																																																																																																																																																																		
1			1																																																																																																																																																																																																																																				
2			2																																																																																																																																																																																																																																				
3			3																																																																																																																																																																																																																																				
4			4																																																																																																																																																																																																																																				
5			5																																																																																																																																																																																																																																				
6			6																																																																																																																																																																																																																																				
7			7																																																																																																																																																																																																																																				
Rendimiento neto previo (suma)			Rendimiento neto previo (suma)																																																																																																																																																																																																																																				
Minoraciones:			Minoraciones:																																																																																																																																																																																																																																				
Minoración por incentivos al empleo			Minoración por incentivos al empleo																																																																																																																																																																																																																																				
Minoración por incentivos a la inversión			Minoración por incentivos a la inversión																																																																																																																																																																																																																																				
Rendimiento neto minorado (129 - 130 - 131)			Rendimiento neto minorado (129 - 130 - 131)																																																																																																																																																																																																																																				
Índices correctores			Índices correctores																																																																																																																																																																																																																																				
1. Índice corrector especial			1. Índice corrector especial																																																																																																																																																																																																																																				
2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión			2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión																																																																																																																																																																																																																																				
3. Índice corrector de temporada			3. Índice corrector de temporada																																																																																																																																																																																																																																				
4. Índice corrector de exceso			4. Índice corrector de exceso																																																																																																																																																																																																																																				
5. Índice corrector por inicio de nueva actividad			5. Índice corrector por inicio de nueva actividad																																																																																																																																																																																																																																				
Rendimiento neto de módulos			Rendimiento neto de módulos																																																																																																																																																																																																																																				
Reducción de carácter general			Reducción de carácter general																																																																																																																																																																																																																																				
(5 por 100 del importe de la casilla 138, si ésta es > 0)			(5 por 100 del importe de la casilla 138, si ésta es > 0)																																																																																																																																																																																																																																				
Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia)			Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia)																																																																																																																																																																																																																																				
Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales			Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales																																																																																																																																																																																																																																				
Otras percepciones empresariales			Otras percepciones empresariales																																																																																																																																																																																																																																				
Rendimiento neto de la actividad (138 - 139 - 140 - 141 + 142)			Rendimiento neto de la actividad (138 - 139 - 140 - 141 + 142)																																																																																																																																																																																																																																				
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular			Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular																																																																																																																																																																																																																																				
(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)			(artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)																																																																																																																																																																																																																																				
Rendimiento neto reducido (143 - 144)			Rendimiento neto reducido (143 - 144)																																																																																																																																																																																																																																				
• Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva																																																																																																																																																																																																																																							
Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 145)				148																																																																																																																																																																																																																																			
Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto).....				149																																																																																																																																																																																																																																			
Rendimiento neto reducido total (148 - 149)				150																																																																																																																																																																																																																																			

ANEXO III: Rendimientos anuales por unidad de módulo de los epígrafes
672.1, 2 y 3; 722 y 972.1 del IAE

Actividad: Cafeterías			
Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3			
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad
1	Personal asalariado	Persona	1.448,68
2	Personal no asalariado	Persona	13.743,56
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	478,69
4	Mesas	Mesa	377,92
5	Máquinas tipo “A”	Máquina tipo “A”	957,39
6	Máquinas tipo “B”	Máquina tipo “B”	3.747,67
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.586,03 euros			

Actividad: Transporte de mercancías por carretera			
Epígrafe IAE: 722			
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros			

Actividad: Servicios de peluquería de señora y caballero			
Epígrafe IAE: 972.1			
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad
1	Personal asalariado	Persona	3.161,90
2	Personal no asalariado	Persona	9.649,47
3	Superficie del local	m ²	94,48
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 18.051,81 euros			

ANEXO IV: Apartado E1 del modelo 100 de la Agencia Tributaria

Ejercicio 2014	Primer declarante NIF	Apellidos y nombre	Página 5																																																																																																																																																																																																																																											
E1 Rendimientos de actividades económicas en estimación directa																																																																																																																																																																																																																																														
Si el número de actividades económicas previsto en esta hoja resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan																																																																																																																																																																																																																																														
• Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos																																																																																																																																																																																																																																														
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Actividades realizadas</th> <th>Actividad 1.^a</th> <th>Actividad 2.^a</th> <th>Actividad 3.^a</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Contribuyente que realiza la/s actividad/es</td> <td>086</td> <td>086</td> <td>086</td> <td>086</td> </tr> <tr> <td>Tipo de actividad/es realizada/s: clave indicativa</td> <td>087</td> <td>087</td> <td>087</td> <td>087</td> </tr> <tr> <td>Grupo o epígrafe IAE (de la actividad principal en caso de realizar varias actividades del mismo tipo)</td> <td>088</td> <td>088</td> <td>088</td> <td>088</td> </tr> <tr> <td>Modalidad aplicable del método de estimación directa</td> <td>089 Normal</td> <td>090 Simplificada</td> <td>089 Normal</td> <td>090 Simplificada</td> </tr> <tr> <td>Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'</td> <td>091</td> <td>091</td> <td>091</td> <td>091</td> </tr> <tr> <td colspan="5">Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.</td> </tr> <tr> <td colspan="5"> Ingresos integros </td> </tr> <tr> <td>Ingresos de explotación</td> <td>092</td> <td>092</td> <td>092</td> <td>092</td> </tr> <tr> <td>Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)</td> <td>093</td> <td>093</td> <td>093</td> <td>093</td> </tr> <tr> <td>Autoconsumo de bienes y servicios</td> <td>094</td> <td>094</td> <td>094</td> <td>094</td> </tr> <tr> <td>Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible (DA trigésima Ley Impuesto)</td> <td>095</td> <td>095</td> <td>095</td> <td>095</td> </tr> <tr> <td>Total ingresos computables (092 + 093 + 094 + 095)</td> <td>096</td> <td>096</td> <td>096</td> <td>096</td> </tr> <tr> <td colspan="5"> Gastos fiscalmente deducibles </td> </tr> <tr> <td>Consumos de explotación</td> <td>097</td> <td>097</td> <td>097</td> <td>097</td> </tr> <tr> <td>Sueldos y salarios</td> <td>098</td> <td>098</td> <td>098</td> <td>098</td> </tr> <tr> <td>Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular)</td> <td>099</td> <td>099</td> <td>099</td> <td>099</td> </tr> <tr> <td>Otros gastos de personal</td> <td>100</td> <td>100</td> <td>100</td> <td>100</td> </tr> <tr> <td>Arrendamientos y cánones</td> <td>101</td> <td>101</td> <td>101</td> <td>101</td> </tr> <tr> <td>Reparaciones y conservación</td> <td>102</td> <td>102</td> <td>102</td> <td>102</td> </tr> <tr> <td>Servicios de profesionales independientes</td> <td>103</td> <td>103</td> <td>103</td> <td>103</td> </tr> <tr> <td>Otros servicios exteriores</td> <td>104</td> <td>104</td> <td>104</td> <td>104</td> </tr> <tr> <td>Tributos fiscalmente deducibles</td> <td>105</td> <td>105</td> <td>105</td> <td>105</td> </tr> <tr> <td>Gastos financieros</td> <td>106</td> <td>106</td> <td>106</td> <td>106</td> </tr> <tr> <td>Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles</td> <td>107</td> <td>107</td> <td>107</td> <td>107</td> </tr> <tr> <td>Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales: importes deducibles</td> <td>108</td> <td>108</td> <td>108</td> <td>108</td> </tr> <tr> <td>Incentivos al mecenazgo. Convenios de colaboración en actividades de interés general</td> <td>109</td> <td>109</td> <td>109</td> <td>109</td> </tr> <tr> <td>Incentivos al mecenazgo. Gastos en actividades de interés general</td> <td>110</td> <td>110</td> <td>110</td> <td>110</td> </tr> <tr> <td>Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)</td> <td>111</td> <td>111</td> <td>111</td> <td>111</td> </tr> <tr> <td>Suma (097 a 111)</td> <td>112</td> <td>112</td> <td>112</td> <td>112</td> </tr> <tr> <td colspan="5"> Actividades en estimación directa (modalidad normal): </td> </tr> <tr> <td>Provisiones fiscalmente deducibles.....</td> <td>113</td> <td>113</td> <td>113</td> <td>113</td> </tr> <tr> <td>Total gastos deducibles (112 + 113)</td> <td>114</td> <td>114</td> <td>114</td> <td>114</td> </tr> <tr> <td colspan="5"> Actividades en estimación directa (modalidad simplificada): </td> </tr> <tr> <td>Diferencia (096 - 112)</td> <td>115</td> <td>115</td> <td>115</td> <td>115</td> </tr> <tr> <td>Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación</td> <td>116</td> <td>116</td> <td>116</td> <td>116</td> </tr> <tr> <td>Total gastos deducibles (112 + 116)</td> <td>117</td> <td>117</td> <td>117</td> <td>117</td> </tr> <tr> <td colspan="5"> Rendimiento neto y rendimiento neto reducido </td> </tr> <tr> <td>Rendimiento neto (096 - 114 ó 096 - 117)</td> <td>118</td> <td>118</td> <td>118</td> <td>118</td> </tr> <tr> <td>Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)</td> <td>119</td> <td>119</td> <td>119</td> <td>119</td> </tr> <tr> <td>Rendimiento neto reducido (118 - 119)</td> <td>120</td> <td>120</td> <td>120</td> <td>120</td> </tr> <tr> <td colspan="5"> • Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas en estimación directa </td> </tr> <tr> <td>Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 120)</td> <td>121</td> <td>121</td> <td>121</td> <td>121</td> </tr> <tr> <td>Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2 de la Ley del Impuesto y artículo 26 del Reglamento)</td> <td>122</td> <td>122</td> <td>122</td> <td>122</td> </tr> <tr> <td>Reducción por inicio de una actividad económica (artículo 32.3 de la Ley del Impuesto)</td> <td>123</td> <td>123</td> <td>123</td> <td>123</td> </tr> <tr> <td>Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto)</td> <td>124</td> <td>124</td> <td>124</td> <td>124</td> </tr> <tr> <td>Rendimiento neto reducido total (121 - 122 - 123 - 124)</td> <td>125</td> <td>125</td> <td>125</td> <td>125</td> </tr> </tbody></table>				Actividades realizadas		Actividad 1. ^a	Actividad 2. ^a	Actividad 3. ^a	Contribuyente que realiza la/s actividad/es	086	086	086	086	Tipo de actividad/es realizada/s: clave indicativa	087	087	087	087	Grupo o epígrafe IAE (de la actividad principal en caso de realizar varias actividades del mismo tipo)	088	088	088	088	Modalidad aplicable del método de estimación directa	089 Normal	090 Simplificada	089 Normal	090 Simplificada	Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'	091	091	091	091	Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.					Ingresos integros					Ingresos de explotación	092	092	092	092	Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)	093	093	093	093	Autoconsumo de bienes y servicios	094	094	094	094	Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible (DA trigésima Ley Impuesto)	095	095	095	095	Total ingresos computables (092 + 093 + 094 + 095)	096	096	096	096	Gastos fiscalmente deducibles					Consumos de explotación	097	097	097	097	Sueldos y salarios	098	098	098	098	Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular)	099	099	099	099	Otros gastos de personal	100	100	100	100	Arrendamientos y cánones	101	101	101	101	Reparaciones y conservación	102	102	102	102	Servicios de profesionales independientes	103	103	103	103	Otros servicios exteriores	104	104	104	104	Tributos fiscalmente deducibles	105	105	105	105	Gastos financieros	106	106	106	106	Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles	107	107	107	107	Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales: importes deducibles	108	108	108	108	Incentivos al mecenazgo. Convenios de colaboración en actividades de interés general	109	109	109	109	Incentivos al mecenazgo. Gastos en actividades de interés general	110	110	110	110	Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)	111	111	111	111	Suma (097 a 111)	112	112	112	112	Actividades en estimación directa (modalidad normal):					Provisiones fiscalmente deducibles.....	113	113	113	113	Total gastos deducibles (112 + 113)	114	114	114	114	Actividades en estimación directa (modalidad simplificada):					Diferencia (096 - 112)	115	115	115	115	Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación	116	116	116	116	Total gastos deducibles (112 + 116)	117	117	117	117	Rendimiento neto y rendimiento neto reducido					Rendimiento neto (096 - 114 ó 096 - 117)	118	118	118	118	Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)	119	119	119	119	Rendimiento neto reducido (118 - 119)	120	120	120	120	• Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas en estimación directa					Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 120)	121	121	121	121	Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2 de la Ley del Impuesto y artículo 26 del Reglamento)	122	122	122	122	Reducción por inicio de una actividad económica (artículo 32.3 de la Ley del Impuesto)	123	123	123	123	Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto)	124	124	124	124	Rendimiento neto reducido total (121 - 122 - 123 - 124)	125	125	125	125
Actividades realizadas		Actividad 1. ^a	Actividad 2. ^a	Actividad 3. ^a																																																																																																																																																																																																																																										
Contribuyente que realiza la/s actividad/es	086	086	086	086																																																																																																																																																																																																																																										
Tipo de actividad/es realizada/s: clave indicativa	087	087	087	087																																																																																																																																																																																																																																										
Grupo o epígrafe IAE (de la actividad principal en caso de realizar varias actividades del mismo tipo)	088	088	088	088																																																																																																																																																																																																																																										
Modalidad aplicable del método de estimación directa	089 Normal	090 Simplificada	089 Normal	090 Simplificada																																																																																																																																																																																																																																										
Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una 'X'	091	091	091	091																																																																																																																																																																																																																																										
Atención: la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.																																																																																																																																																																																																																																														
Ingresos integros																																																																																																																																																																																																																																														
Ingresos de explotación	092	092	092	092																																																																																																																																																																																																																																										
Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)	093	093	093	093																																																																																																																																																																																																																																										
Autoconsumo de bienes y servicios	094	094	094	094																																																																																																																																																																																																																																										
Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible (DA trigésima Ley Impuesto)	095	095	095	095																																																																																																																																																																																																																																										
Total ingresos computables (092 + 093 + 094 + 095)	096	096	096	096																																																																																																																																																																																																																																										
Gastos fiscalmente deducibles																																																																																																																																																																																																																																														
Consumos de explotación	097	097	097	097																																																																																																																																																																																																																																										
Sueldos y salarios	098	098	098	098																																																																																																																																																																																																																																										
Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular)	099	099	099	099																																																																																																																																																																																																																																										
Otros gastos de personal	100	100	100	100																																																																																																																																																																																																																																										
Arrendamientos y cánones	101	101	101	101																																																																																																																																																																																																																																										
Reparaciones y conservación	102	102	102	102																																																																																																																																																																																																																																										
Servicios de profesionales independientes	103	103	103	103																																																																																																																																																																																																																																										
Otros servicios exteriores	104	104	104	104																																																																																																																																																																																																																																										
Tributos fiscalmente deducibles	105	105	105	105																																																																																																																																																																																																																																										
Gastos financieros	106	106	106	106																																																																																																																																																																																																																																										
Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles	107	107	107	107																																																																																																																																																																																																																																										
Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales: importes deducibles	108	108	108	108																																																																																																																																																																																																																																										
Incentivos al mecenazgo. Convenios de colaboración en actividades de interés general	109	109	109	109																																																																																																																																																																																																																																										
Incentivos al mecenazgo. Gastos en actividades de interés general	110	110	110	110																																																																																																																																																																																																																																										
Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)	111	111	111	111																																																																																																																																																																																																																																										
Suma (097 a 111)	112	112	112	112																																																																																																																																																																																																																																										
Actividades en estimación directa (modalidad normal):																																																																																																																																																																																																																																														
Provisiones fiscalmente deducibles.....	113	113	113	113																																																																																																																																																																																																																																										
Total gastos deducibles (112 + 113)	114	114	114	114																																																																																																																																																																																																																																										
Actividades en estimación directa (modalidad simplificada):																																																																																																																																																																																																																																														
Diferencia (096 - 112)	115	115	115	115																																																																																																																																																																																																																																										
Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación	116	116	116	116																																																																																																																																																																																																																																										
Total gastos deducibles (112 + 116)	117	117	117	117																																																																																																																																																																																																																																										
Rendimiento neto y rendimiento neto reducido																																																																																																																																																																																																																																														
Rendimiento neto (096 - 114 ó 096 - 117)	118	118	118	118																																																																																																																																																																																																																																										
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 de la Ley del Impuesto)	119	119	119	119																																																																																																																																																																																																																																										
Rendimiento neto reducido (118 - 119)	120	120	120	120																																																																																																																																																																																																																																										
• Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas en estimación directa																																																																																																																																																																																																																																														
Suma de rendimientos netos reducidos (suma de las casillas 120)	121	121	121	121																																																																																																																																																																																																																																										
Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2 de la Ley del Impuesto y artículo 26 del Reglamento)	122	122	122	122																																																																																																																																																																																																																																										
Reducción por inicio de una actividad económica (artículo 32.3 de la Ley del Impuesto)	123	123	123	123																																																																																																																																																																																																																																										
Reducción por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley del Impuesto)	124	124	124	124																																																																																																																																																																																																																																										
Rendimiento neto reducido total (121 - 122 - 123 - 124)	125	125	125	125																																																																																																																																																																																																																																										