

Guía práctica de Renta, Patrimonio y Grandes Fortunas



Coordinador

Francisco M. Mellado Benavente

© **Francisco Manuel Mellado Benavente (Coord.) y varios autores**, 2025
© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

www.aranzadilaley.es

Atención al cliente:<https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: Junio 2025

Depósito Legal: M-13904-2025

ISBN versión impresa: 978-84-9954-903-3

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-904-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© **ARANZADI LA LEY, S.A.U.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **ARANZADI LA LEY, S.A.U.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

ÍNDICE

Página

1.ª PARTE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

I. NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.	15
II. EL HECHO IMPONIBLE. EXENCIONES.	22
III. EL CONTRIBUYENTE. ATRIBUCIÓN E INDIVIDUALIZACIÓN DE RENTAS.	148
IV. PERÍODO IMPOSITIVO Y DEVENGO.	177
V. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE RENTAS.	180
VI. DETERMINACIÓN DE LA RENTA SOMETIDA A GRAVAMEN.	240
VII. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO.	245
VIII. RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO.	340
IX. RENDIMIENTOS DE CAPITAL MOBILIARIO.	382
X. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.	467
XI. GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES.	591
XII. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS.	728
XIII. MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR.	744
XIV. RÉGIMENES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.	818
XV. BASE LIQUIDABLE.	840
XVI. LA CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL.	929
XVII. LA CUOTA LÍQUIDA ESTATAL. DEDUCCIONES ESTATALES.	938
XVIII. EL GRAVAMEN AUTONÓMICO.	1018
XIX. LA CUOTA DIFERENCIAL.	1229
XX. LA TRIBUTACIÓN FAMILIAR.	1275
XXI. LOS RÉGIMENES ESPECIALES.	1290
XXII. LOS PAGOS A CUENTA.	1379
XXIII. GESTIÓN DEL IMPUESTO.	1436
XXIV. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL, RÉGIMEN SANCIONADOR Y ORDEN JURISDICCIONAL.	1466
XXV. GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE LOS PREMIOS DE DETERMINADAS LOTERÍAS Y APUESTAS.	1469

2.ª PARTE IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

I. NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.	1477
II. HECHO IMPONIBLE.	1485
III. BASE IMPONIBLE.	1496
IV. BASE LIQUIDABLE.	1515
V. DEUDA TRIBUTARIA.	1515
VI. OTRAS CUESTIONES.	1522
VII. ESPECIALIDADES AUTONÓMICAS.	1522

3.ª PARTE IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS

301 Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos, excepto en actividades agrícolas, ganaderas y forestales del Anexo I (Orden HAC/1347/2024)

A continuación, vamos a analizar cómo se determina por los contribuyentes en régimen de EO, el rendimiento neto del ejercicio a consignar en la declaración anual del IRPF. Obviamente y sin perjuicio de lo anterior, cada trimestre es necesario presentar un pago fraccionado. En las actividades agrícolas, ganaderas y forestales del Anexo I de la Orden anual reguladora de los módulos, no es necesario presentar pago fraccionado si el porcentaje de ingresos sometidos a retención o ingreso a cuenta en el ejercicio anterior, sin computar subvenciones e indemnizaciones, alcanzó el 70%. Pero en las actividades del Anexo II a las que ahora nos referimos, es siempre obligatorio presentar pago fraccionado trimestral (Ver comentario relacionado 1-651). Estos pagos fraccionados son, en las actividades en EO, un porcentaje del 2, 3 ó 4 por ciento según los casos, de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método, en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado. Cuando alguno de los datos-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el correspondiente al año inmediato anterior. En el supuesto de que no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado consistirá en el 2 por ciento del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

Es decir, todos los trimestres se declara el mismo importe y no es sino en la declaración anual cuando se tiene en cuenta el valor promedio de los signos, índices o módulos. Por su parte, el artículo 37.3 del RIRPF señala que cuando el inicio de la actividad es posterior al 1 de enero o el cese anterior al 31 de diciembre, los signos, índices o módulos se aplicarán proporcionalmente al período de tiempo en que la actividad se haya realmente ejercido, sin que sea de aplicación esto a las actividades de temporada cuya modulación por el tiempo ya se contempla en la Orden anual.

Como consecuencia de la pandemia del COVID-19, se adoptaron diversas medidas que tienen que ver con las actividades incluidas en la Orden de módulos. Estas medidas afectaron sobre todo al cálculo del rendimiento neto de módulos de 2020, aunque extendieron sus efectos al pago fraccionado del 1T de 2021.

En primer lugar, el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, adoptó dos medidas:

a) Posibilidad de renunciar a la estimación objetiva de forma tácita en el 1T de 2020 (presentando el modelo 130 en lugar del 131). Esta renuncia podía ser revocada en 2021, si así lo decidiera el contribuyente. Es decir, no era necesario esperar tres años ya que, si en 2021 se decidiera revocar la renuncia, sería válida. Esta renuncia y su posible revocación posterior, extiende sus efectos a los regímenes especiales del IVA simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca.

b) Para quienes continuasen en estimación objetiva, se previó que en lugar de presentar los pagos fraccionados exclusivamente en función de los datos-base de 1 de enero de 2020, se calculasen para las actividades del Anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, sin computar como días de ejercicio de la actividad los días en que hubiera estado vigente el estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020. Es decir, según los datos base a 1 de enero, pero en proporción a los días en que no estuviera vigente el estado de alarma decretado en marzo de 2020.

Posteriormente, el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, completó estas dos medidas e introdujo una nueva:

a) En cuanto a la posibilidad de renunciar a la estimación objetiva de forma tácita en el 1T de 2020, permitió que la revocación de la renuncia pudiera ser con efectos para 2021 o también para 2022. Del mismo modo, se permitió de nuevo renunciar para 2021 (de forma expresa o tácita), con efectos solo para ese año, es decir, pudiendo revocar la renuncia con efectos para 2022.

b) En cuanto a la incidencia en el cálculo del rendimiento anual de la estimación objetiva de las actividades del Anexo II, el art. 11 del RDL 35/2020, regula los efectos no solo del esta-

do de alarma establecido en marzo por el RD 463/2020, sino de los estados de alarma en general y de otras circunstancias especiales que hayan existido en 2020. Así, señala el precepto citado que no se computará, en ningún caso, como período en el que se hubiera ejercido la actividad, los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2. El precepto aclaró específicamente que para cuantificar los módulos de 2020 de «personal asalariado», «personal no asalariado» y «personal empleado», en su caso, no se habían de computar como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el párrafo anterior; y para la cuantificación de los módulos «distancia recorrida» y «consumo de energía eléctrica» no se habían de computar los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a los días a que se refiere el primer párrafo. Finalmente, señaló la norma que esta forma de cuantificar se tuviera en cuenta para el cálculo del pago fraccionado en función de los datos-base a que se refiere el artículo 110.1.b) del RIRPF, correspondiente al 4T de 2020.

c) Como antes se ha indicado ya, el RDL 35/2020 también elevó para 2020 al 20% la reducción general del 5% del rendimiento neto de módulos y, para ciertas actividades del Anexo II, relativas a los sectores de comercio, hostelería y transporte, al 35%. Esta mayor reducción del 20% o del 35%, fue aplicable no solo para el cálculo del pago fraccionado del 4T de 2020, sino también para el del 1T de 2021.

Algo parecido hizo respecto a 2021, el RDL 4/2022, de 18 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía pero en este caso sólo afectó a las actividades del Anexo I que no son las que abordamos en este caso.

Volviendo al cálculo del rendimiento anual a consignar en la declaración del IRPF, resulta factible construir un esquema "general" de cálculo del rendimiento neto (Orden HAC/1264/2018), que se obtendrá por la suma de los correspondientes a cada una de las actividades y en el cual se deben incluir las siguientes etapas:

1. RENDIMIENTO NETO PREVIO. Se obtiene por la suma de las cuantías de los distintos signos o módulos de la actividad. Dichos importes se calculan multiplicando la cantidad atribuida a cada unidad de ellos por el número de unidades del mismo utilizadas que, caso de no ser entero, se expresará con dos decimales.

En tal cuantificación se observarán las siguientes reglas:

- **Persona no asalariada.** Se considera así al empresario y a su cónyuge e hijos menores que convivan con él cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no quepa calificarles como personal asalariado. Se computa como unidad la que trabaje al menos 1.800 horas/año y de manera proporcional a esta cifra la que lo haga por menor espacio de tiempo.

Cuando pueda acreditarse una dedicación del empresario inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas inherentes a la titularidad, dirección, organización y planificación de la actividad, se computará al empresario en 0,25 personas/año, excepto cuando se demuestre una distinta dedicación.

La doctrina es abundante en el cómputo del módulo de personal no asalariado. Así, la DGT se ha manifestado en supuestos como los siguientes: el que algún comunero no trabaje en la actividad, no puede considerarse como causa objetiva que haga quebrar la regla general de cómputo del empresario (DGT 0254-01 de 12-02-2001); las recomendaciones de un informe médico no puede considerarse como causa objetiva para quebrar la regla general de considerar como una persona no asalariada al empresario, pues las razones de enfermedad están contempladas dentro del concepto de incapacidad del empresario, y el reconocimiento de esta incapacidad, ya sea temporal o permanente, debe efectuarse por los servicios del sistema público de Seguridad Social competentes para concederla (DGT 0412-01 de 26-02-2001); para el empresario no puede considerarse como causa objetiva el cuidado de hijos menores, por lo que deberá computarse por entero (DGT 1453-01 de 12-07-2001); el que el titular de la activi-

dad desempeñe servicios retribuidos como administrador en una sociedad mercantil, si los servicios se limitan a las labores de administración de la misma, no permite considerar que los mismos constituyen una causa objetiva que quiebre la regla general de cuantificación del módulo personal no asalariado, por lo deberá computarse como una persona no asalariada. (DGT V0586 de 11-04-2005). El hecho de que sólo se trabaje los sábados o en vacaciones o ratos libres, por trabajar por cuenta ajena en otra empresa a jornada completa, tampoco exime de computar al menos el módulo en 0,25 (DGT V0975-07 de 18-05-2007). Un taxista al que han retirado temporalmente el permiso de conducir, que contrata a un asalariado para que conduzca el taxi mientras dura la suspensión del permiso, debe computarse como mínimo como 0,25 persona no asalariada (DGT V0989-09 de 07-05-2009). Lo mismo cabe decir de la situación de incapacidad temporal (DGT V0603-09 de 25-03-2009).

Cuando el número de horas/año de trabajo sea inferior a 1.800, se entiende como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y mil ochocientas. El cómputo deberá realizarse en función de las horas dedicadas a cada actividad durante el año, teniendo además en consideración que con carácter de mínimo el módulo se cuantificará en el 0,25. El cómputo del módulo deberá realizarse por el propio contribuyente, de acuerdo con las reglas expresadas, siendo competencia de los órganos de gestión e inspección del Impuesto la comprobación de este cómputo (DGT V0766-08 de 15-04-2008).

Si el cónyuge o los hijos menores tienen tal carácter, se valora a los mismos (a estos efectos) al 50%, siempre que el titular de la actividad se compute totalmente y no haya más de una persona asalariada.

Ello supone que si el módulo del personal no asalariado correspondiente al titular de la actividad no se computase por entero, no procede aplicar para esta concreta actividad la regla del 50% para el cónyuge no asalariado (DGT 0622-99 de 26-04-1999 y 0742-99 de 10-05-1999). Del mismo modo, cualquier otro familiar distinto del cónyuge e hijos menores del sujeto pasivo que convivan con él serán personal asalariado, siempre que trabaje en la actividad y aunque no esté dado de alta en la S. Social o lo esté en el régimen de trabajadores autónomos. Asimismo, si el cónyuge o los hijos menores que conviven con el contribuyente trabajan en la actividad, aunque estén dados de alta en la Seguridad Social como autónomos, se computan como personal no asalariado. En cambio, si un hijo mayor de edad está dado de alta en autónomos es un asalariado (DGT V2173-09 de 29-09-2009). La pareja del titular de la actividad no está contemplada como personal no asalariado (DGT V1495-11 de 09-06-2011). El cónyuge que trabaja en la actividad como personal no asalariado únicamente influye en el cálculo del rendimiento neto de la actividad empresarial imputable al otro esposo, pero él, a título individual, no tiene ningún tipo de rentas (DGT 01-07-1997). En el supuesto de actividades en EO que requieran capacitación profesional, como transporte por carretera, si la misma se aporta por el cónyuge del titular, dicho cónyuge únicamente se podrá considerar personal no asalariado (DGT 0550-04 de 05-03-2004). Si no se ha trabajado todo el año, lo exigible para computar al cónyuge e hijos menores al 50% es que el titular esté al 100% todo el tiempo de actividad, pero no que en cómputo anual haya como persona no asalariada una persona completa (DGT V0988-09 de 07-05-2009).

El cómputo al 50% del cónyuge, en el caso de una sociedad civil formada por varios socios, sólo depende del cómputo al 100% del socio que sea su respectivo cónyuge, con independencia de cómo computen el resto de socios (DGT V2555-11 de 24-10-2011 y V0175-12 de 30-01-2012). Si en una comunidad de bienes los dos socios al 50% contraen matrimonio, estamos ante dos titulares de la actividad económica, pues ambos cónyuges son comuneros de la comunidad de bienes constituida para el desarrollo de la misma, por lo que al estar ante los titulares de la actividad no será de aplicación la regla especial prevista en el método de estimación objetiva para el cónyuge del titular de la misma (DGT V1746-13 de 28-05-2013).

Como novedad desde 2007, que se ha mantenido desde entonces, el personal no asalariado con un grado de minusvalía igual o superior al 33% se computará al 75%. Como ahora veremos, cuando esta misma circunstancia concurre en personal asalariado, el cómputo es al 40% si bien hasta 2009 era al 60%.

- **Persona asalariada.** Por exclusión, lo es cualquier otra persona que trabaje en la actividad, así como el cónyuge y los hijos menores del contribuyente que convivan con éste y trabajen de forma habitual y con continuidad en la actividad empresarial, siempre que exista el preceptivo contrato laboral y estén afiliados al Régimen General de la Seguridad Social. Un hijo mayor de edad ha de computarse como personal asalariado (DGT V0149-11 de 28-01-2011).

Se contabiliza como unidad del módulo la que trabaje el número de horas marcado en el Convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, mil ochocientas.

No se computan como persona asalariada los **alumnos de formación profesional** específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo. Se computan al 60% los menores de 19 años y el personal con contrato de aprendizaje o para la formación. Se computarán al 40% los discapacitados con minusvalía igual o superior al 33% (al 60% hasta 2009).

Los trabajadores suministrados por las Empresas de Trabajo Temporal deben considerarse como personas asalariadas, aunque no estén contratadas directamente por el empresario (Consulta 29-06-1999, V0397-10 de 04-03-2010 y RTEAC 00/25/2208 de 30-04-2009). Ahora bien, en el caso de una subcontrata que implica que determinados servicios se prestan por la organización empresarial del empresario subcontratado, éste último empresario y su personal no se computarán como personal asalariado (DGT 2301-97 de 06-11-1997 y V0978-07 de 18-05-2007). Por el contrario, si lo que se produjese fuera una mera prestación del personal, el cual se integrara en la organización del empresario contratante siendo éste quien ordena la actuación de aquéllos, estas personas ("empresario subcontratado" y su personal) sí se considerarían personal asalariado a efectos del cálculo del rendimiento neto del IRPF (DGT V0126-05 de 02-02-2005). Si la actividad la desarrolla una comunidad de bienes los empresarios serán los comuneros, computándose como no asalariados, pues aunque de los estatutos de la comunidad se desprenda que dos socios no vayan a prestar trabajo directo en la actividad, esta circunstancia no desvirtúa, en principio, que pierdan la condición de empresarios (DGT 0513-04 de 04-03-2004).

Cuestión relevante en este punto es la de la **prueba de las horas trabajadas**. A este respecto, la Dirección General de Tributos considera que pueden utilizarse todos los medios de prueba admisibles en Derecho (DGT 0893-01 de 09-05-2001). Por tanto, son válidos los medios de prueba del Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil, correspondiendo a los órganos de la Inspección de los Tributos, en su caso, examinar la congruencia con la realidad de las pruebas aportadas. La presunción de la veracidad de las declaraciones no ampara las horas trabajadas por el personal asalariado, que requiere otros medios probatorios (STSJ Cantabria 10-04-2000 y 07-06-2000).

En el caso de un empresario con **trabajadores en un ERTE** por la pandemia del COVID-19, para cuantificar el módulo personal asalariado deben computarse únicamente las horas de trabajo efectivo y no la parte del contrato de trabajo que se encuentre suspendida temporalmente (DGT V2500-20 de 22-07-2020).

- **Superficie del local.** Como tal se toma la definida en la Regla 14.^a.1.F), letras a), b), c) y h) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobado por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE 29 de septiembre, 1 y 2 de octubre) y en la DA 4.^a, letra f) de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la LHL. Respecto a la Regla 14., las letras señaladas disponen lo siguiente:

- Regla 14.1.F, letra a): A efectos de la aplicación del elemento superficie a que se refiere la nota común de la Sección y la segunda nota común de la Sección de las Tarifas, se entiende por locales en los que ejercen las actividades gravadas los definidos como tales en la Regla 6.^a de la presente Instrucción.

• Regla 14.1.F, letra b): A tal fin, se tomará como superficie de los locales la total comprendida dentro del polígono de los mismos, expresada en metros cuadrados y, en su caso, por la suma de la de todas sus plantas.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, sólo se tomará como superficie:

1.º El 20% de la superficie no construida o descubierta y que se dedique a depósitos de materias primas o de productos de cualquier clase, secaderos al aire libre, depósitos de agua y, en general, a cualquier aspecto de la actividad de que se trate. No obstante lo anterior, tratándose de instalaciones deportivas directamente afectas a actividades gravadas, o a algún aspecto de éstas, sólo se computará el 5% de su superficie, excepto la ocupada por gradas, graderíos y demás instalaciones permanentes destinadas a la ubicación del público asistente a los espectáculos deportivos, de la cual se computará el 20%.

En consecuencia, no se computará a ningún efecto la superficie no construida o descubierta en la que no se realice directamente la actividad de que se trate, o algún aspecto de ésta, tal como la destinada a viales, jardines, zonas de seguridad, aparcamientos, etc.

2.º El 40% de la superficie utilizada para actividades de temporada mediante la ocupación de la vía pública con puestos y similares. Desde 2013 si se trata de actividades para las que las tarifas prevén una reducción en la cuota correspondiente a su epígrafe o grupo mediante la aplicación de un porcentaje sobre la misma, por permanecer abierto el establecimiento durante un período inferior al año, dicho porcentaje será de aplicación también a la superficie de los locales.

3.º El 10% de la superficie cubierta o construida de toda clase de instalaciones deportivas, espectáculos teatrales y cinematográficos, excepto la ocupada por gradas, graderíos y demás instalaciones permanentes destinadas a la ubicación del público asistente a los espectáculos deportivos y por los asientos e instalaciones similares en los espectáculos cinematográficos y teatrales, de la cual se computará el 50%.

4.º El 50% de la superficie de los locales destinados a la enseñanza en todos sus grados, cuando la actividad no esté exenta.

5.º El 55% de la superficie de los almacenes y depósitos de todas clases.

6.º El 55% de la superficie de los aparcamientos cubiertos.

• Regla 14.1.F, letra c): Del número total de metros cuadrados que resulte de aplicar las normas contenidas en la letra b), se deducirá, en todo caso, el 5% en concepto de zonas destinadas a huecos, comedores de empresa, ascensores, escaleras y demás elementos no directamente afectos a la actividad gravada.

Tratándose de la actividad de hospedaje, la deducción a que se refiere el párrafo anterior será del 40%, si bien dicha deducción se aplicará, exclusivamente, sobre el número total de metros cuadrados de superficie construida destinada directamente a la referida actividad principal del hospedaje.

• Regla 14.1.F, letra h): Los locales en los que los sujetos pasivos por cuota mínima municipal no ejerzan directamente sus actividades respectivas, tales como centros de dirección, oficinas administrativas, centros de cálculo, almacenes o depósitos para los que se esté facultado, etc., tributarán cada uno de ellos por una cuota mínima de las previstas en el párrafo segundo del apartado 1 de la Regla 10.^a. Dicha cuota mínima estará integrada, exclusivamente, por el importe que resulte de aplicar el cuadro que corresponda de los contenidos de la letra d) anterior, sin que proceda ponderar dicho importe por aplicación del coeficiente resultante del cuadro contenido en la letra e).

Por su parte, la DA 4.^a, letra f), de la Ley 51/2002, señala que "A efectos de la determinación del elemento tributario "superficie de los locales" no sólo no se computará, sino que se deducirá específicamente de la superficie correspondiente a los elementos directamente afectos a la actividad gravada:

La superficie destinada a guardería o cuidado de hijos del personal o clientes del sujeto pasivo.

La superficie destinada a actividades socioculturales del personal del sujeto pasivo.

Lo dispuesto en este párrafo también se aplicará a efectos de la determinación de aquellas cuotas para cuyo cálculo las tarifas del impuesto tengan en cuenta expresamente, como elemento tributario, la superficie de los locales, computada en metros cuadrados, en los que se ejercen las actividades correspondientes.

La superficie a deducir en virtud de lo dispuesto en esta letra no podrá exceder del 10% de la superficie computable correspondiente a los elementos directamente afectos a la actividad gravada".

Si los distintos establecimientos especializados disponen de una sala de ventas individualizada, el concepto de superficie del local se realizará como local independiente, superficie que incluirá tanto los metros cuadrados privativos como la parte proporcional de las zonas comunes. Por el contrario, si los establecimientos no disponen de sala de ventas propia, el cómputo de la superficie del local sólo se hará de los metros cuadrados privativos y como local independiente (DGT 0183-99 de 12-02-1999).

- **Local independiente y local no independiente.** La diferencia se establece según se disponga de sala de ventas para atención al público o no, por estar ubicado en el interior de otro local, galería o mercado (DGT 0183-99 de 12-02-1999). Tienen carácter de independientes aquellos que deban tributar conforme a lo preceptuado en la Regla 14.^a.1.F), letra h), de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del IAE, antes transcrita. En la actividad económica de "albañilería y pequeños trabajos de construcción", no existe un local o establecimiento exclusivamente dedicado a la actividad, por no necesitarlo objetivamente la misma (DGT V0091 de 19-10-1999).

- **Consumo de energía eléctrica.** Se entiende como tal la facturada por la empresa suministradora de la energía. Cuando la factura diferencia entre energía activa y reactiva, sólo se computará la primera. La facturación será la que corresponda al año natural, salvo los supuestos excepcionales de período impositivo inferior al mismo.

Cuando no pueda conocerse el consumo de energía eléctrica, por no contar con contadores individuales en locales no independientes, bastará con sumar la potencia instalada en todos los elementos accionados por esta energía, ya sean químicos, térmicos, mecánicos, de iluminación u otros, expresada en Kw (desde el 01-01-2001 el módulo se expresa en Kw/h) y multiplicar la cantidad resultante por el coeficiente 1.200, para obtener el equivalente al número de Kw/h consumidos (DGT 0183-99 de 12-02-1999).

- **Potencia eléctrica.** Es la contratada con la empresa suministradora de la energía, tanto la contratada para iluminación como la correspondiente a equipos industriales.

- **Superficie del horno.** Será la que corresponda a las características técnicas del mismo. La unidad se mide en "100 dm²" y si hay varias bandejas, se acumulan todas ellas ("superficie de cocción").

- **Mesas.** Se toma como unidad la susceptible de ser ocupada por cuatro personas, variándose la cuantía del módulo en forma proporcional si la capacidad de las mesas fuera otra. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo en la proporción correspondiente. No pueden equipararse a mesas las barras de los restaurantes donde se sirven comidas.

- **Número de habitantes.** Coincidirá con el de la población de derecho del municipio en cuestión, constituida por el total de los residentes, presentes y ausentes, inscritos en el Padrón Municipal.

- **Carga del vehículo.** Se determina por la diferencia existente entre el peso máximo autorizado y la tara del mismo, expresada en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos decimales. La DGT ha resuelto el problema de la posible existencia de limitaciones de carga diferentes a las técnicas del vehículo. Así, el Reglamento General de Vehículos dispone en ciertos casos que una cabeza tractora en cuya ficha técnica se la atribuye una masa total máxima autorizada (MMA), al enganchar cierto tipo de semirremolques reduzca dicha masa total máxima autorizada a un tonelaje inferior. La DGT entiende que se entenderá en todo caso que la masa total máxima autorizada (MMA) será la que figure en la Tarjeta de Inspección Técnica de la

cabeza tractora, salvo que en la misma Tarjeta se reseñen limitaciones administrativas que la disminuyan. Por tanto, si en la Tarjeta de Inspección Técnica no se reseñan estas limitaciones, para la determinación del módulo "Carga del vehículo", se tomará la que figure en la Tarjeta de Inspección Técnica, con independencia del tipo de remolques o semirremolques utilizados (DGT 0060-03 de 21-01-2003 y V0974-07 de 18-05-2007). No obstante, la Administración tributaria española sí que había ya admitido, aunque no figure en la tarjeta de inspección técnica del vehículo, la limitación de 40 toneladas establecida por la normativa europea para el transporte internacional, puesto que la normativa española -Reglamento General de Vehículos- la asume para el transporte interno. De hecho, por encima de esas toneladas, sólo con autorizaciones específicas para transportes concretos se puede operar (vigas para viaductos de autopistas, por ejemplo). La Orden EHA/3413/2008, reguladora de la EO para 2009, incorporó ya a la definición del módulo carga del vehículo esta limitación máxima de 40 toneladas, que así continúa desde entonces y se mantiene en la Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre.

Otra cuestión interesante es que las nuevas tarjetas de transporte no facilitan el concepto de tara del camión sino la denominada "Masa de Orden en Marcha" o MOM, que según el Reglamento General de Vehículos se define como el resultado de sumar a la tara la masa estándar del conductor, fijada en 75 Kg. De esta forma, la carga del vehículo se calcularía así: $MMA - TARA = MMA - (MOM - 75Kg)$.

Si existen dos vehículos afectos que no se utilizan diariamente en la actividad, las unidades del módulo "carga del vehículo" utilizada será la resultante de sumar la capacidad de carga de cada uno de ellos, prorrateada en función de los días que cada uno se ha utilizado efectivamente, computando dentro de esos días los destinados al descanso semanal o vacacional de la actividad (DGT V0221 de 22-10-2004 y V0130-05 de 02-02-2005). Si no se utiliza efectivamente todos los días en la actividad, considerando días de utilización efectiva los de descanso normal, se computará el módulo en proporción a los días de utilización (DGT 0894-97 de 29-04-1997).

Respecto a la tara, cuando las cabezas tractoras usan diferentes semirremolques y, por tanto la tara es diferente según el que se emplee, se aclara que en estos casos la tara se evaluará en un máximo de 8 toneladas. Cuando el transporte se realice exclusivamente con contenedores, la tara de éstos se evaluará en tres toneladas.

- **Plazas.** Responde al número de unidades de capacidad de alojamiento de un establecimiento, incluyendo las camas accesorias.

- **Asientos.** Comprende el número de unidades, excluidos los del conductor y guía, que aparece en la tarjeta de inspección técnica del vehículo.

- **Máquinas recreativas.** Su calificación atiende a lo preceptuado en el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, regulado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre, a saber: *"Son máquinas de tipo A o recreativas todas aquéllas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún tipo de premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero"*.

Lo son, igualmente, *"las que ofrezcan como único aliciente adicional y por causa de la habilidad del jugador la posibilidad de continuar jugando por el mismo importe inicial en forma de prolongación de la propia partida o de otras adicionales, que en ningún caso podrá ser canjeada por dinero o especie"*.

Por su parte, *"son máquinas de tipo B aquellas que, a cambio del precio de la jugada, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente de acuerdo con el programa de juego, un premio en metálico"*.

También se califican como tales, "las llamadas "grúas" o similares, las llamadas "bote electrónico" o similares, que asignan un premio en metálico o en especie a la obtención de un importe o número determinado de propinas; las máquinas expendedoras que por incluir algún elemento de juego, apuesta, envite o azar incluya en este tipo el Ministro del Interior a propuesta de la Comisión Nacional del Juego".

No obstante, no se computan las que son propiedad del titular de la actividad, debiendo el propietario determinar independientemente el rendimiento neto de las mismas. La DGT ha aclarado que en un contrato de exclusividad por tres años con una empresa operadora de máquinas recreativas, por el que recibe, además de la participación mensual en la recaudación, una cantidad adicional que se recibirá en tres plazos, tales ingresos adicionales se entienden incluidos en los módulos, pues la Orden de Módulos viene a determinar el rendimiento neto de la actividad y la cuota devengada por operaciones corrientes relativas a las máquinas tipo A y B que no sean propiedad del titular de la actividad. Por tanto, en el rendimiento neto calculado por el método de EO, así como en las cuotas devengadas relativas a los módulos "Máquina tipo A" y "Máquina tipo B" se entenderán incluidos los ingresos derivados del contrato, así como todas aquellas cuotas del IVA que se repercutan sobre el importe total de la contraprestación a percibir por el titular del establecimiento de hostelería acogido al régimen simplificado del propietario de las máquinas (DGT V2558-06 de 21-12-2006).

- **Potencia fiscal del vehículo.** La que aparece en la tarjeta de inspección técnica (módulo CFV). Este módulo se computará cuando existan vehículos a disposición del contribuyente que se utilicen en la actividad, con independencia de si tienen o no la consideración de elementos patrimoniales afectos a la actividad (DGT V0024 de 02-03-2000). Una pala excavadora no constituye un vehículo a efectos del cómputo de este módulo (DGT 0867-99 de 28-05-1999).

- **Longitud de barra.** Se fija por los metros, expresados con dos decimales, de la "barra", entendiéndose por ésta el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes del establecimiento. Su medición se realizará por el lado del público, excluyéndose de ella la parte reservada al servicio de camareros. En caso de existir barras auxiliares de apoyo, su longitud se incluirá en el cálculo del módulo.

- **Bateas.** El número de bateas utilizadas en la actividad de producción de mejillón. Se trata de plataformas flotantes de aproximadamente 20 x 20 metros, de las que cuelgan bajo el agua las cuerdas en que se crían los mejillones. Están asistidas por embarcaciones.

2. RENDIMIENTO NETO MINORADO. El citado rendimiento neto previo se minorará por los incentivos al empleo y la inversión.

a) Incentivos al empleo: se trata de reducciones por incremento del número de personas asalariadas y por tramos. Primero se aplica la reducción por incremento del número de personas.

a.1) Reducción por incremento del número de personas asalariadas.

Si durante el año que se liquida, se hubiera producido un incremento del número de personas asalariadas, respecto al año inmediato precedente (aunque la actividad no hubiera estado acogida a la EO en el ejercicio anterior), se calculará la diferencia correspondiente al número de unidades del módulo "personal asalariado" existente entre ambos ejercicios. Si en el año precedente no hubiese estado acogido el contribuyente a la modalidad de signos, índices o módulos, se tomará como número de unidades correspondientes a dicho año el que hubiese debido tomarse conforme a las reglas relativas al personal asalariado ya aludidas. La Administración es tajante al exigir los dos requisitos: que se haya incrementado la plantilla total del personal asalariado respecto del 31 de diciembre anterior y que se produzca un incremento del módulo "personal asalariado" (DGT 0519-04 de 04-03-2004).

Si la diferencia del número de unidades del módulo "personal asalariado" resulta positiva, se le aplica el coeficiente 0,40. El resultado del producto de esa diferencia positiva por 0,4 es el **coeficiente por incremento del número de personas.**

a.2) Reducción por tramos.

Si la diferencia anterior fue positiva y por tanto se aplicó el coeficiente 0,4, a dicha diferencia positiva no se le aplica la tabla de coeficientes por tramos que se señala a continuación, que se aplica al resto de unidades del módulo "personal asalariado".

A cada uno de los tramos del número de unidades del módulo que a continuación se indica, se le aplican los coeficientes de la tabla siguiente:

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 y 3,00	0,15
Entre 3,01 y 5,00	0,20
Entre 5,01 y 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

Para cuantificar la reducción total (a.1 y a.2), se obtiene el **coeficiente de minoración** y se multiplica por el "rendimiento anual por unidad antes de amortización", correspondiente al módulo "personal asalariado". La cuantía así determinada se minorará del rendimiento neto previo. El coeficiente de minoración se obtiene por suma del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas, si procede, y el de la tabla anterior.

Ejemplo:

Empresario con los siguientes datos de *personal asalariado*:

Año 2024: (2 x 1.800 horas) + (1 x 900 horas)

Año 2025: (3 x 1.800 horas) + (1 x 600 horas) + (1 x 600 x 0,60)

Resultado:

Cálculo incentivos al empleo:

a) Por incremento del número de personas asalariadas:

Incremento Año 2025: 5 - 3 = 2

N.º unidades personal 2025: 3 + (1 x 600/1.800) + (1 x 600 x 0,60/1.800) = 3,53

N.º unidades personal 2024: 2 + (1 x 900/1.800) = 2,5

Incentivo: 0,4 x (3,53 - 2,5) = 0,4 x 1,03 = **0,41**

b) Por tamaño de plantilla:

La plantilla del año 2025 en número de unidades es de 3,53. Este incentivo se aplica excluyendo el incremento tenido en cuenta en el apartado anterior:

3,53 - 1,03 = 2,5

Aplicación de la tabla:

Hasta 1: 1 x 0,1 = 0,10

Entre 1,01 a 3: 1,5 x 0,15 = 0,23

Suman tramos: **0,33**

Coeficiente de minoración por incentivos al empleo: 0,41 + 0,33 = **0,74** (a aplicar sobre la cuantía del rendimiento del módulo personal asalariado).

b) A la inversión. Tienen el carácter de deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado, material o inmaterial, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Merecerá tal consideración la depreciación, cuando sea el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado, alguno de los coeficientes

comprendidos entre los de amortización lineal máximo y mínimo, o uno de estos dos, de la tabla que aquí figura:

Grupo	Descripción	Coefficiente lineal máximo - (Porcentaje)	Período máximo - (Años)
1	Edificios y otras construcciones	5	40
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40	5
3	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25	8
4	Inmovilizado intangible	15	10

La tabla publicada y el texto relativo a amortizaciones no fueron adaptados a la nueva terminología contable en 2008, pues la Orden EHA/3462/2007 continuó mencionando, por ejemplo, inmovilizado inmaterial en lugar de intangible. La Orden EHA/3413/2008 sí que incorporó ya el término "inmovilizado intangible" en la tabla de amortización, pero inexplicablemente el texto siguió hablando de inmovilizado inmaterial. Fue la Orden EHA/99/2010 la que finalmente adaptó todos los términos empleados a la nueva terminología contable. Así se ha mantenido en las Órdenes de los años siguientes hasta la actualidad

Aunque actualmente y dado el tiempo transcurrido ya no será muy relevante salvo en caso de inmuebles, es preciso conocer la forma de tener en cuenta las amortizaciones acumuladas a 31-12-1997 en la estimación objetiva, pues hasta dicho año no eran deducibles en el régimen las amortizaciones. Para ello se atenderá a la suma de las dotaciones que resulten aplicando a cada ejercicio el coeficiente derivado del período máximo de amortización ("**coeficiente mínimo**") según tablas oficialmente aprobadas en cada momento y ello aunque las amortizaciones no tenían la consideración de gasto deducible en la Estimación Objetiva de aquellos períodos:

- Hasta 31-12-1992: Orden Ministerial 23-02-1965 (BOE 12-03).
- Desde 01-01-1993 hasta 31-12-1995: Orden Ministerial 12-05-1993 (BOE 20-05).
- Desde 01-01-1996 hasta 31-12-1997: Anexo al Real Decreto 537/1997 (BOE 24-04).

Es amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido en su caso el valor residual (DGT V0024-00 de 02-03-2000), si bien en las edificaciones no lo será la parte del aludido precio que corresponda al valor del suelo el cual, cuando no se conozca, se determinará prorrateando el citado precio entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. El nuevo PGC prevé en la letra a) de su NRV 3.^a, que cuando al valor inicial de los **terrenos** se incorporen **costes de rehabilitación** por aplicación de la NRV 2.^a. 1, la porción del terreno que corresponde a dichos costes de rehabilitación se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes. El Real Decreto 1793/2008 modificó el artículo 1.2 RIS para aclarar que para los períodos impositivos iniciados desde el 01-01-2008, el suelo no es amortizable excepto, en su caso, los costes de rehabilitación, que sí que serán amortizables también fiscalmente (art. 3.2 del actual RIS). Lamentablemente, nada se ha previsto sobre esta peculiaridad del nuevo PGC para la EO, ya que ninguna de las últimas órdenes reguladoras de la EO han cambiado un ápice la redacción de las Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF, en virtud de la cual el suelo no es amortizable. Son ya varios años sin cambio, por lo que aunque inicialmente pudo pensarse que lo que había ocurrido no era sino un error de los redactores de la norma, ya debe entenderse como la imposibilidad de amortizar el suelo en todo caso en la EO.

Otras reglas a seguir respecto a la amortización son:

- Se practicará elemento por elemento. No obstante, tratándose de elementos patrimoniales integrados en un mismo grupo de la tabla de amortización, ésta podrá realizarse de manera global, siempre que quepa deslindar la parte de amortización atribuible a cada elemento. Las ruedas de repuesto, como no aumentan el rendimiento o la vida útil del bien, no constituyen mejoras y no cabe considerar que sean amortizables, sino que se trata de gastos de reparación (V0972-07 de 18-05-2007 y V1243-07 de 15-06-2007).

- Los elementos del inmovilizado material se amortizarán desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde la fecha en que sean susceptibles de producir ingresos.

- La vida útil no puede exceder del período máximo de amortización fijado en la tabla.

- Para elementos del inmovilizado material que se adquieran usados, el cálculo se efectuará sobre el precio de adquisición hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente lineal de amortización máximo (DGT V0024-00 de 02-03-2000).

- En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, siempre que no se alberguen dudas sobre el ejercicio de una u otra opción, el cesionario podrá deducir, como amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a tales bienes, aplicando los coeficientes previstos en la tabla de amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien. Así, se podrán practicar amortizaciones en el caso de activos adquiridos por leasing, siempre y cuando no existan dudas razonables de que se vaya a ejercitar la opción de compra. En estos casos de leasing el valor amortizable es el precio de adquisición del elemento de activo fijo a amortizar, sin incorporar la carga financiera ni el IVA soportado en la adquisición (DGT V0881-07 de 26-04-2007).

- Para los **activos nuevos** adquiridos entre 01-01-2003 y 31-12-2004 los coeficientes máximos de la tabla anterior se multiplicarán por 1,1 durante toda su vida útil (Ver comentario relacionado 1-314 y Ver comentario relacionado 1-315).

- Se admite libertad de amortización, con un límite de 3.005,06 € por período impositivo, para los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 € que hayan sido puestas a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo. La Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridas en diversas Comunidades Autónomas, previó, para todos los regímenes de determinación del rendimiento y, por tanto, también para la EO, la libertad de amortización en el ejercicio 2009 de los activos materiales (muebles y enseres) afectados por los siniestros regulados en dicha Ley. El Real Decreto-ley 2/2010, de 19 de marzo, añadiendo una nueva DA 11.^a a la Ley 3/2010, extendió a 2010 esta libertad de amortización.

En el caso de **adquisición por herencia de una licencia de taxi**, como valor contable se tomará el valor venal en el momento de la adquisición. En consecuencia, si la licencia se afecta a la actividad económica, se considerará que el precio de adquisición a tomar como amortizable será su valor venal incrementado en los gastos y tributos inherentes a la adquisición. Deberán empezarse a amortizar el inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos (DGT V0962-09 de 05-05-2009).

Las obras realizadas en un local cedido gratuitamente al titular de una actividad económica no pueden calificarse como inmovilizado material, pues no hay arrendamiento operativo conforme al PGC al ser gratuita la cesión. Son gasto del ejercicio y, por tanto, no cabe deducir las amortizaciones en el régimen de EO (DGT V0115-10 de 26-01-2010).

En el caso de un derecho de traspaso la amortización deducible debe calcularse en función de la Tabla de Amortización prevista en la Orden reguladora, aplicando los coeficientes de amortización del grupo 6, "inmovilizado intangible". Ahora bien, en este caso, **la duración del contrato de alquiler (tres años), es menor que el período máximo de amortización** que recoge la Tabla de Amortización (diez años), por lo que el coeficiente mínimo de amortización del

derecho de traspaso derivará de su vida útil, que coincidirá con la duración del contrato de arrendamiento (DGT V1222-13 de 11-04-2013).

3. RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS. Se obtiene, aplicando sobre el rendimiento neto minorado, los índices correctores que procedan. Los índices correctores son a) especiales y b) generales. Los especiales, a su vez, son cinco: a.1) quioscos en la vía pública, a.2) autotaxis, a.3) transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, a.4) transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas y a.5) mejillón en batea. Los índices generales, por su parte, son cuatro: b.1) empresas de pequeña dimensión, b.2) actividades de temporada, b.3) exceso y b.4) inicio de nuevas actividades.

Los índices correctores tienen distintas **incompatibilidades**. Son las siguientes:

- El índice general para empresas de pequeña dimensión, b.1), es incompatible con los especiales a.2), a.3), a.4) y a.5), dedicados a autotaxis, transportes y mudanzas y mejillón en batea, ya que estos últimos miden precisamente la pequeña dimensión. Se aplican los especiales que prevalecen sobre el general.

- Son incompatibles entre sí los índices generales de empresas de pequeña dimensión, b.1), y el corrector de exceso, b.3), pues en realidad atienden a supuestos similares. Prevalece el de empresas de pequeña dimensión.

- Son también incompatibles entre sí los índices generales de actividades de temporada, b.2), y el de inicio de nuevas actividades, b.4). Se aplica el índice corrector de actividades de temporada.

Veamos con detalle cada uno de los índices correctores que se aplican al rendimiento neto minorado para obtener el rendimiento neto en módulos.

a) Especiales

a.1) Actividad de **comercio al por menor de prensa**, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe IAE 659.4). Índice en función de la ubicación de los quioscos:

1,00	Madrid y Barcelona
0,95	Municipios de más de 100.000 habitantes
0,80	Resto de municipios

De ejercerse la actividad en varios municipios, se aplicará, como único índice, el que corresponda al de mayor población.

a.2) Actividad de transporte por **autotaxis** (epígrafe 721.2 del IAE). Se aplican coeficientes específicos en función de la población del municipio en que se desarrolle:

Población del municipio	Índice
Hasta 2.000 habitantes	0,75
De 2.001 hasta 10.000 habitantes	0,80
De 10.001 hasta 50.000 habitantes	0,85
De 50.001 hasta 100.000 habitantes	0,90
Más de 100.00 habitantes	1,00

Se aplicará el índice del municipio donde se desarrolle la actividad. Si la actividad se ejerce en varios municipios, el coeficiente a utilizar será el correspondiente al del municipio de mayor población.

a.3) Actividades de **transporte urbano colectivo** y de viajeros por carretera. Se aplicará el índice 0,80 si el titular dispone de un único vehículo.

a.4) Actividades de **transporte de mercancías** por carretera y servicios de mudanzas. Se aplicará el índice 0,80 siempre que el titular disponga de un único vehículo. El índice será del 0,90 si la actividad se realiza con tractocamiones y el titular carece de semirremolques. Finalmente, si la actividad se realiza con un único tractocamión y sin semirremolques, el índice será del 0,75.

a.5) Actividad de producción del **mejillón en batea**. Si la empresa tiene una sola batea sin barco auxiliar 0,75. Si hay una sola batea pero un barco auxiliar de menos de 15 toneladas de registro bruto (TRB) 0,85. Si hay una sola batea y un solo barco auxiliar de 15 a 30 TRB, o dos bateas sin barco auxiliar 0,90. Finalmente, si hay una sola batea y un solo barco auxiliar de más de 30 TRB, o dos bateas con un barco auxiliar de menos de 15 TRB 0,95.

b) Generales, se aplican a cualquier actividad, salvo las incompatibilidades anteriormente reseñadas:

b.1) Para **empresas de pequeña dimensión**. Se aplica si concurren todas y cada una de las siguientes circunstancias: 1.º Titular persona física (no es aplicable a los entes del artículo 35.4 LGT); 2.º Ejercer la actividad en un único local; 3.º No disponer de más de un vehículo afecto a la actividad y que éste no supere los 1.000 kg. de capacidad de carga, y 4.º Sin personal asalariado. Si procede la aplicación el índice corrector se determina en función del municipio en que se ejerza la actividad conforme al siguiente baremo:

Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

Ejerciéndose la actividad en varios municipios, si existe la posibilidad de aplicar más de uno de los índices correctores, se aplicará el índice correspondiente al municipio de mayor población.

El índice será 0,90 cuando concurren los tres primeros requisitos pero sí se disponga de personal asalariado hasta un máximo de 2 trabajadores. La DGT había interpretado que la aplicación del índice 0,90 impedía tener contratados en ningún momento del ejercicio más de dos trabajadores, con independencia de cual sea la jornada o la plantilla media. De esta forma, aunque sólo se tuvieran dos trabajadores a media jornada, la contratación de un tercero haría perder el derecho a la aplicación del índice corrector del 0,90, incluso si el motivo de la contratación es la baja por incapacidad temporal de uno de los previamente contratados, ya que tal baja no supone que dicha persona se deje de considerar como personal asalariado de la empresa que le tiene contratado (DGT V1029-07 de 25-05-2017). No obstante, la STS de 08-01-2024 (rec. 4587/2022), señala que a efectos de la estimación objetiva (y por ende del régimen simplificado del IVA), la magnitud consistente en un máximo de 2 trabajadores debe computarse en función del número de horas anuales prorrateadas por trabajador, fijado en el convenio colectivo correspondiente.

Debe existir un único local físico donde se desarrolle la actividad, siendo indiferente el que dicho local a efectos registrales, y por tanto a efectos del IBI, sean varios locales con diferentes referencias catastrales (DGT V2441-10 de 15-11-2010).

b.2) Actividades de temporada. Para aquellas que habitualmente sólo se desarrollan durante ciertos días del año, continuos o alternos, sin que tal número exceda de 180, los índices aplicables serán los siguientes:

Hasta 60 días	1,50
Entre 61 y 120 días	1,35
De 121 a 180 días	1,25

Así, en una actividad que se desarrolla de forma habitual dos días a la semana, el número total de días de desarrollo de la actividad en el año natural no excede de 180 días, lo que im-

plica que la actividad se considere como de temporada a los efectos de aplicar el índice corrector (DGT V0683-06 de 10-04-2006).

b.3) Corrector de exceso. Siempre que el rendimiento neto minorado, corregido, en su caso, por los índices reseñados anteriormente, exceda de las cuantías que figuran en el cuadro incluido al efecto en la Orden reguladora del régimen al regular este índice corrector, a tal exceso se le aplicará el índice 1,30. Como ya vimos, este índice no se utiliza cuando es aplicable el índice corrector para las empresas de reducida dimensión. Se aplica sólo a las actividades contempladas en el cuadro mencionado.

b.4) Inicio de nuevas actividades. Por primera vez en 2010 este índice fue diferente cuando el contribuyente es discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Así se mantuvo desde entonces y se mantiene en 2025. Para que sea aplicable el índice en 2025 en todo caso es preciso que concurren las siguientes circunstancias:

- Que se trate de nuevas actividades iniciadas a partir del 01-01-2024.
- Que no se trate de actividades de temporada.
- Que se trate de actividades que no se hayan ejercido con anterioridad bajo otra titularidad o calificación. Según la DGT si la actividad se ejerce donde se ejercía ya con anterioridad esa misma actividad por otro empresario, el requisito se incumple (DGT V0342-04 de 29-11-2004).
- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con absoluta separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, desarrolle el contribuyente. Si se trata de una actividad económica que, objetivamente, no necesita un local independiente para su actividad, supuesto de la albañilería, se entenderá cumplido este requisito, si la misma se desarrolla con total independencia de otras actividades que pudiera realizar el contribuyente (DGT V0091-99 de 19-10-1999 y V0339-04 de 29-11-2004). Si la actividad iniciada ahora a título individual ya se venía ejerciendo antes por la sociedad civil de la que era socio, no es de aplicación del índice corrector por inicio de nuevas actividades (DGT V0241-09 de 10-02-2009). En principio nada impide aplicar este índice corrector a un contribuyente que inicia al mismo tiempo dos actividades en un mismo local (DGT V2894-13 de 01-10-2013).

Si procede la aplicación del índice corrector, en general éste será de 0,80 y 0,90 en el primer y segundo ejercicio, respectivamente. Si el contribuyente es discapacitado con grado de minusvalía igual o superior al 33%, el índice corrector será, respectivamente, del 0,60 y 0,70. Las DGT ha señalado que se establece la aplicación de este índice en función de los dos primeros ejercicios de desarrollo de la actividad y no en función de los dos primeros años de desarrollo de la misma, coincidiendo, a estos efectos, el concepto ejercicio con el del año natural (DGT V0924-05 de 24-05-2005).

ATENCIÓN Los índices correctores se aplicarán conforme al orden enumerado, existiendo ciertas incompatibilidades entre ellos.

4. OTROS INGRESOS. Subvenciones, prestaciones por incapacidad temporal o maternidad.

Según el Anexo III de la Orden reguladora de la EO, que desarrolla en este aspecto lo dispuesto en el artículo 37.4 RIRPF, hay que tener en cuenta la existencia de circunstancias excepcionales como **incendios, inundaciones, hundimientos o graves averías** en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, así como las situaciones de incapacidad temporal del titular de la actividad cuando no disponga de personal empleado. En estos casos, se puede solicitar la reducción de los signos, índices o módulos que proceda según se señaló en el comentario relacionado 1-299 al que nos remitimos. De la misma forma, en dicho epígrafe se analizó la posibilidad de solicitar la deducción de **gastos extraordinarios** (excepcionales en la nueva terminología contable) ajenos al normal desarrollo de la actividad económica ejercida.

Igualmente, la magnitud del rendimiento neto de la actividad económica en estimación objetiva se incrementará por otras percepciones empresariales, como las **subvenciones corrientes y de capital**. Esta terminología de corrientes y de capital se mantuvo para referirse a las sub-

venciones en la Orden EHA/3462/2007 y continuó en las Órdenes posteriores hasta la actual, a pesar de que, al menos contablemente, en el nuevo PGC se diferencian las subvenciones según su destino. En las subvenciones de capital habrá que estar al carácter amortizable o no del activo al que se vincula. Si se trata de activos amortizables se imputarán ejercicio a ejercicio en función del porcentaje de amortización sobre el valor amortizable. Si los bienes no son amortizables se imputarán cuando se den de baja en el activo (DGT V0135-05 de 02-02-2005, V0429-05 de 18-03-2005 y V2203-06 de 02-11-2006, entre otras). Se trata de uno de los supuestos en que el RIRPF admite la calificación como rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo (Ver comentario relacionado 1-280).

En cambio, las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, tributan como rendimientos del trabajo, no siendo rendimiento de la actividad económica. El rendimiento del trabajo comprende la totalidad de la prestación recibida, incluyendo el importe de las cotizaciones al RETA que entregue, en su caso, la mutua colaboradora y que debe pagar el autónomo. Ahora bien, en estimación directa, las cuotas del RETA son gasto deducible para determinar el rendimiento neto de la actividad (DGT V1096-23 de 04-05-2023).

ATENCIÓN Las prestaciones de la Seguridad Social que constituyan rendimientos del trabajo tributan como tales, sin incorporarse al rendimiento de las actividades económicas.

Debemos tener presente que determinadas ayudas no se integran en los rendimientos por estar exentas (Ver comentario relacionado 1-289), como son ciertas ayudas de la Política Agraria Común o, desde 01-01-2000, las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a determinados transportistas. La renta que no se integra es la positiva, sin que exista inconveniente para la integración de las rentas negativas pero, en cualquier caso, hablamos de **rentas netas**, es decir, la diferencia entre la ayuda o indemnización obtenida y la pérdida patrimonial o gasto extraordinario. Si no ha habido pérdidas se excluirá de gravamen el importe de las ayudas. En EO las rentas negativas podrían tener cabida como gastos extraordinarios y solicitarse su deducción por el procedimiento previsto en el artículo 37.4 RIRPF, siempre que no se considere disminución patrimonial, en cuyo caso formaría parte de dicho componente de la renta del sujeto pasivo.

5. REDUCCIÓN GENERAL DEL 5%

Aunque en el epígrafe siguiente se analizan las reducciones del rendimiento neto cuando se ha obtenido con un período de generación superior a dos años o de forma notoriamente irregular en el tiempo, dada su especificidad y aplicación concreta al rendimiento neto de módulos, procede analizar aquí la reducción general que de forma novedosa se introdujo en la EO para 2009 y 2010 por la Orden EHA/99/2010, que se mantuvo idéntica de 2011 a 2024 recogándose en las sucesivas órdenes reguladoras de la estimación objetiva para dichos años, y continúa para 2025 en la Disp. Adic. 1.ª Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre. Esta reducción está exclusivamente prevista para actividades que determinan su rendimiento en EO.

La Disp. Adic. 1.ª Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, que regula la EO para 2025, señala que en dicho ejercicio los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de EO, podrán **reducir el rendimiento neto de módulos** obtenido en un 5%. Este porcentaje aplica tanto a las actividades del Anexo I como del Anexo II. Aunque la reducción tradicionalmente ha sido del 5%, como ha vuelto a ser en 2024 y 2025, desde 2020 ha tenido especialidades que en 2020 fueron motivadas por la pandemia del COVID. En dicho año 2020, la reducción fue del 20%, e incluso del 35% para actividades de comercio, hostelería y transporte del Anexo II. En 2021, como consecuencia del RDL 4/2022, fue del 20% para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales del Anexo I. En 2022, la Disp. Adic. 8.ª de la Orden HFP/1172/2022, fijó la reducción en el 15% para todas las actividades pero posteriormente el artículo 2 de la Orden HFP/405/2023, de 18 de abril, elevó esta reducción al 25% para las actividades del Anexo I. En 2023, como consecuencia de la DA 1.ª de la Orden HFP/1172/2022 y la DA 54.ª de la LIRPF, introducida por la LPGE para 2023, esta reducción iba a ser del 10%, pero el artículo 2 de la Orden HAC/348/2024, de 17 de abril, la elevó al 15% para las actividades del Anexo I.

La Disp. Adic. 1.^a Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, señala que esta reducción del 5% en 2025, se tendrá en cuenta para cuantificar el rendimiento neto a efectos de los **pagos fraccionados** correspondientes a 2025.

En su caso, tras aplicar la reducción general del 5% (25% y 15% en 2022 y 10% en 2023), de 2011 a 2024 ha procedido aplicar la reducción del 20% del rendimiento neto de módulos para las actividades del Anexo II (no agrícolas, forestales o ganaderas) desarrolladas en el término municipal de Lorca. , También ha procedido en este momento, en los ejercicios 2022 a 2024, aplicar una reducción del 20% del rendimiento neto de módulos, en el caso de actividades económicas desarrolladas en la Isla de La Palma. A diferencia del caso de Lorca, en el que la reducción del 20 sólo era aplicable a las actividades en estimación objetiva del Anexo II, en el caso de la Isla de La Palma, la norma no especifica unas actividades u otras, por lo que ha de entenderse que ha sido aplicable tanto a las actividades del Anexo II como a las del Anexo I. En todo caso, la Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, no contempla ya para 2025, estas reducciones de Lorca y la Isla de La Palma.

Ejemplo:

D. AA desarrolla desde 2025 en Madrid una actividad de cafés y bares de categoría especial, figurando en 2025 como datos relevantes de la misma los siguientes:

a) Tiene 2 empleados con jornada ordinaria completa según Convenio Colectivo (1.800 horas anuales). Además de esos dos trabajadores, un tercer trabajador comenzó a trabajar a mediados de año (1 de julio), habiendo realizado 1.000 horas de trabajo. Finalmente, existe un cuarto trabajador menor de 19 años que ha trabajado en 2025 un total de 1.750 horas.

b) D. AA y Dña. LL, cuñada del anterior, y que convive con éste, han trabajado 1.900 y 1.800 horas/año, respectivamente.

c) La potencia eléctrica contratada es 50 kw. En el local hay una barra que mide por el lado del público 7,35 metros, de los que está reservado a los camareros 1 metro. Se encuentran en el local 6 mesas con capacidad para 4 personas, excepto 2 con capacidad para sólo 2 personas.

d) Asimismo, en el interior del recinto se hallan dos máquinas recreativas, una de tipo "A" y otra de tipo "B", esta última propiedad de D. AA.

e) Deducibles por amortización, correspondiente a la depreciación efectiva, 1.100 €.

Determinar el rendimiento neto de la actividad para el año 2025, suponiendo que el número de unidades de personal asalariado en el ejercicio 2023 hubiese sido de 3,90 y que la plantilla ha aumentado en 2025 respecto a 2024.

Resultado:

1) Identificación de los módulos.

La Orden HAC/1347/2024 asigna a la actividad de cafés y bares de categoría especial los siguientes módulos: personal asalariado (4.056,30 €/persona), personal no asalariado (15.538,66 €/persona), potencia eléctrica (321,23 €/Kw contratado), mesas (233,04 €/mesa), longitud de barra (371,62 €/metro), máquinas tipo "A" (957,39 €/máquina) y máquinas tipo "B" (2.903,66 €/máquina).

En el cálculo del rendimiento neto de la actividad no hay que considerar la máquina recreativa tipo "B" al ser propiedad del titular de la actividad, ya que se establece que tales máquinas no se computan a efectos de calcular el rendimiento (no entramos a valorar la incompatibilidad con la EO que podría suponer la explotación de la máquina recreativa propiedad de D. AA). En la longitud de la barra no se tiene en cuenta el metro destinado a camareros.

a) Personal no asalariado es sólo D. AA, pues la extensión de tal carácter a los familiares sólo puede alcanzar al cónyuge y a los hijos menores que convivan con el titular de la actividad, no a su cuñada D.^a LL.

b) Personal asalariado serán D.^a LL y los 4 empleados, siendo el cómputo de todos ellos el que sigue:

$$3 + (1 \times 1.000/1.800) + (1 \times 1.750/1.800 \times 0,60) = 4,13 \text{ unidades}$$

c) Mesas. Como unidad se toma la susceptible de ser ocupada por 4 personas. Por tanto, las unidades serán 5 $[4 + 2 \times (2/4)]$.

d) El resto de los módulos a considerar se establece por unidades sin que, por tanto, proceda efectuar cuantificación alguna de los mismos.

2) Rendimiento neto previo.

Se estima de la forma siguiente:

Personal asalariado:	16.752,51	(4056,30 x 4,13)
Personal no asalariado:	15.538,66	(15.538,66 x 1)
Potencia eléctrica:	16.061,50	(321,23 x 50)
Mesas:	1.165,20	(233,04 x 5)
Longitud de barra:	9.758,80	(371,62 x 6,35)
Máquinas tipo "A":	957,39	(957,39 x 1)

Rendimiento neto previo: 60.234,06 €.

3) Rendimiento neto minorado.

Dos son las minoraciones a aplicar:

a) Por empleo.

Dado que las unidades del personal asalariado correspondientes al ejercicio 2025 (4,13), exceden a las del ejercicio anterior (3,90), y puesto que se ha incrementado el número total de personas asalariadas empleadas en la actividad respecto a 2024, procede aplicar el coeficiente 0,40 sobre dicha diferencia positiva para obtener el coeficiente por incremento del número de personas, esto es:

$$0,40 \times (4,13 - 3,90) = 0,09$$

A continuación se aplica la tabla siguiente (salvo a la diferencia positiva):

Tramo	Coeficiente
Hasta 1	0,10
Entre 1,01 y 3	0,15
Entre 3,01 y 5	0,20
Entre 5,01 y 8	0,25

El coeficiente de minoración se obtiene sumando al coeficiente por incremento del n de personas, 0,09, el derivado de la citada escala, 0,58, esto es, 0,67 de total coeficiente reductor. $([0,10 + (2 \times 0,15) + (0,9 \times 0,2)] + 0,09)$

Importe = 2.717,72 $(4.056,30 \times 0,67)$.

b) Por incentivos a la inversión.

En concepto de amortización: 1.100 €.

Por tanto, el rendimiento neto minorado asciende a 56.416,34 € $(60.234,06 - 2.717,72 - 1.100)$.

4) Rendimiento neto de módulos.

Siendo el rendimiento neto minorado superior a la cuantía límite fijada para la actividad, al exceso sobre aquélla se le aplica el coeficiente 1,30, de manera que el rendimiento neto de módulos se eleva a 64.165,43 € [$1,30 \times (56.416,34 - 30.586,03) + 30.586,03$].

5) Reducciones del rendimiento

De acuerdo con la DA 1.^a de la Orden HAC/1347/2024, procede aplicar una reducción del rendimiento neto de módulos del 5% (5% s/64.165,43 €), por lo que el rendimiento neto de módulos final es de 60.957,16 €.

302 Reducciones sobre el rendimiento neto (art. 32 LIRPF y art. 26 RIRPF)

En el epígrafe anterior hemos hecho referencia a la reducción general del 5% del rendimiento neto de módulos, que en 2020 se elevó al 20% o 35% por el RDL 35/2020; en 2021 al 20% para actividades del anexo I por el RDL 4/2022; en 2022 y 2023 al 25% y 15% (2022) y al 15% y 10% (2023), respectivamente, por el artículo 2 de la Orden HFP/405/2023, y la Disp. Adic. 8.^a y Disp. Adic. 1.^a, respectivamente, de la Orden HFP/1172/2022 y Disp. Adic. 54.^a LIRPF, creada por la LPGE para 2023, y por el artículo 2 de la Orden HAC/348/2024. Esta reducción, para los ejercicios 2009 a 2025, se ha regulado por las Órdenes reguladoras de la estimación objetiva de cada año, sin perjuicio de modificaciones introducidas por otras normas coyunturales. Pero hay otras reducciones que pueden ser aplicables al rendimiento neto de actividades económicas: período de generación superior a dos años, obtención de forma notoriamente irregular en el tiempo, y reducción variable del artículo 32.2.3.º LIRPF (redacción dada por Ley 26/2014), aplicable para contribuyentes que no puedan aplicar la reducción variable del artículo 32.2.2.º LIRPF y cuyas rentas no exentas sean inferiores a 12.000 euros incluidas las rentas de la propia actividad económica. Ya hemos señalado que la reducción del 20% del rendimiento neto por creación o mantenimiento del empleo sólo fue aplicable hasta 2014. Por su parte, la reducción del artículo 32.2.3.º LIRPF se aplicó por primera vez en 2015, aclarando el modelo 100 de declaración del IRPF de 2015 (Orden HAP/365/2016), que se trata de una reducción perfectamente aplicable en estimación objetiva, ya que el citado modelo contempla una casilla para recoger el importe de esta reducción en este sistema de determinación de la base imponible. En todo caso siempre defendimos que esta nueva reducción era aplicable en la estimación objetiva, ya que nada lo impide si se analiza su regulación. Las tres clases de reducciones se analizan en profundidad en el comentario relacionado 1-280, al que nos remitimos. Existen una reducción variable y una reducción por inicio de nuevas actividades, previstas respectivamente en los apartados 2, ordinal 2.º y 3 del artículo 32 LIRPF, que no citamos aquí ya que no pueden aplicarse en estimación objetiva.

Aunque como hemos señalado las reducciones se analizan en otro epígrafe, procede no obstante decir aquí que una vez determinado el rendimiento neto de una actividad económica, se debe analizar si cumple cualquiera de los siguientes requisitos:

1. Que los rendimientos tengan un **período de generación superior a dos años**, contados de fecha a fecha. Recordemos que la LIRPF incorpora el criterio doctrinal según el cual no resulta de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que exceda de dos años, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

2. Que se califiquen reglamentariamente como **obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**.

Si se da cualquiera de los dos casos anteriores, previstos en el artículo 32.1 LIRPF el rendimiento neto de la actividad económica se **reducirá en un 30%**, (40% de 2003 a 2014 y 30% hasta 2002) es decir: $RN - 0,3 RN = RN \text{ Reducido}$. Hasta 2014, si estos rendimientos "irregulares", objeto de la reducción citada, se cobraban de forma fraccionada en el tiempo, había que tener en cuenta el número de años de fraccionamiento. Desde 2015 para que haya reducción se exige que la imputación del rendimiento neto **se impute en un único período impositivo**,

por lo que ha desaparecido desde 2015 cualquier mención a la toma en consideración del número de años de fraccionamiento (ver comentario relacionado 1-280). No obstante, el apartado 3 de la DT 25.^a LIRPF (redacción dada por Ley 26/2014), contempla que los rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad al 01-01-2015, con derecho a la aplicación de la reducción, podrán seguir aplicando la reducción del artículo 32.1 a las fracciones que se imputen a partir del 01-01-2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento sea superior a dos. Es decir, que se respetan los derechos adquiridos para las fracciones pendientes de rendimientos generados hasta 2014, que podrán seguir aplicar la reducción, aunque ya al actual 30%.

ATENCIÓN En EO **no es aplicable la reducción variable** del rendimiento neto prevista en el artículo 32.2.2.^º LIRPF, similar a la reducción por obtención de rendimientos netos del trabajo (artículo 20 LIRPF), pues sólo puede aplicarse en estimación directa, resultando además incompatible, en la modalidad simplificada de la ED, con la reducción del 5% por provisiones y gastos de difícil justificación (7% en 2023). Sin embargo, sí que es compatible con la EO la nueva reducción variable del artículo 32.2.3.^º LIRPF, prevista para los contribuyentes que no puedan aplicar aquella y que tengan un nivel muy reducido de rentas no exentas. Tampoco es aplicable en EO la reducción del 20% del rendimiento neto por **inicio de nuevas actividades**, prevista en el artículo 32.3 LIRPF para actividades iniciadas desde el 01-01-2013.

ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES

303 Consideraciones generales

En el régimen de **ED en sus dos modalidades, normal y simplificada**, existen pocas diferencias entre las actividades del sector primario y otras actividades económicas, siendo igual la normativa para unas y otras salvo ciertas especialidades más de tipo doctrinal que normativas. Sin embargo, en la EO las diferencias son notables separándose en la Orden reguladora de la EO el cálculo del rendimiento neto en actividades agrícolas, ganaderas y forestales (Anexo I), de las demás actividades (Anexo II).

Recordemos que desde 2025 la actividad de producción del mejillón en batea (con límite máximo de 5 bateas cualquier día del año), se ha pasado desde el Anexo II en el que llevaba desde 2003, al Anexo I con las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

Como resumen de las notas más destacadas de la normativa reguladora de las actividades económicas del sector primario, se pueden destacar las siguientes:

- Las actividades agrícolas y ganaderas se incluyeron en EO a partir de 1995, con importantes especialidades en el mecanismo del cálculo del rendimiento. En 2000 se incorporaron las actividades forestales principales que, anteriormente, sólo se consideraban en cuanto que accesorias de las agrícolas y ganaderas.
- El ejercicio de estas actividades no obliga a llevar **contabilidad ajustada al CCo**, por no constituir una actividad empresarial de carácter mercantil (artículo 326 CCo). Deben llevar los Libros-Registro del artículo 68.3 RIRPF, aunque nada les impide llevar los libros de contabilidad conforme al CCo (artículo 68.10 RIRPF) (DGT 1443-00 de 14-08-2000). Como consecuencia de la modificación del artículo 68.10 RIRPF llevada a cabo por el Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, la llevanza de contabilidad conforme al Código de Comercio no exime, desde el ejercicio 2019, de la obligación de llevanza de los libros registros que sean preceptivos en virtud del régimen de estimación en que se esté. De esta forma se quiere evitar que algunos sujetos pasivos lleven contabilidad conforme al Código de Comercio, exclusivamente para poder usarla como barrera de las comprobaciones del área de Gestión Tributaria, ya que dicha área no puede tener acceso a la contabilidad (art. 136.2.c. LGT).
- Pueden **acogerse a la ED** en las dos modalidades existentes, normal y simplificada.
- En EO, el cálculo del rendimiento neto de las **actividades forestales** se diferencia del de las restantes actividades agrícolas y ganaderas del Anexo I de la Orden, siendo la principal di-



Con un enfoque eminentemente práctico, aunque no exento de la adecuada profundidad, en esta guía se aborda el principal impuesto que grava a las personas físicas: el IRPF.

Junto a él, se incorporan dos tributos que han adquirido recientemente gran notoriedad. Por un lado, el novedoso Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas y, por el otro, el veterano Impuesto sobre el Patrimonio, reactivado en su aplicación como respuesta de las comunidades autónomas a la entrada en vigor de la nueva figura impositiva estatal.

Se trata de una obra muy completa que incorpora los últimos cambios y novedades que se han producido en los tres tributos, tanto en la legislación estatal como en la autonómica, incluyendo en este último caso todas las especialidades existentes en materia de deducciones y escalas de gravamen. Pero también recoge el análisis de la doctrina interpretativa de la Dirección General de Tributos más reciente y la jurisprudencia de los tribunales de lo contencioso-administrativo.

ISBN: 978-84-9954-903-3

