

Capítulo 6. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales

Índice

- **Capítulo 6. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales**
 - **Concepto de rendimientos de actividades económicas**
 - **Delimitación de los rendimientos de actividades económicas**
 - **Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica**
 - **Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas**
 - **Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas**
 - **Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas**
 - **Individualización de los rendimientos de actividades económicas**
- **Glosario de abreviaturas**

Capítulo 6. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales

La Sede electrónica de la Agencia Tributaria incorpora un « [Asistente virtual de Renta](#) », donde podrá consultar cómo calcular los rendimientos derivados de su actividad económica, incluyendo información sobre los bienes afectos a la empresa, los distintos métodos de estimación de renta (incluyendo información sobre las incompatibilidades y renunciaciones entre ellos) así como sobre pagos fraccionados y retenciones.

Concepto de rendimientos de actividades económicas

Normativa: Art. 27.1 y 2 Ley IRPF

A. En general

Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas, según el artículo 27.1 de la Ley del IRPF, aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De acuerdo con esta redacción legal, el concepto de rendimientos de actividades económicas viene delimitado por la concurrencia de las dos siguientes notas:

- **Existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos.**
- **Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.**

B. En particular

En particular, tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas, los que procedan del ejercicio de:

- Actividades extractivas.
- Actividades de comercio.
- Actividades de prestación de servicios.
- Actividades de artesanía.

- Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
- Actividades de fabricación.
- Actividades pesqueras.
- Actividades de construcción.
- Actividades mineras.
- Profesiones liberales, artísticas o deportivas.

C. Socios de sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales

Se considerarán rendimientos de actividades económicas los rendimientos obtenidos por el socio contribuyente que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que procedan de una entidad en cuyo capital participe, esto es, en la que el contribuyente tenga la condición de socio.
2. Que deriven de la realización de actividades profesionales.

Han de tratarse de las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios. En dicha actividad deben distinguirse con carácter general a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPE, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Que dichas actividades profesionales estén incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

En cuanto a la actividad profesional que debe desarrollar la sociedad se incluyen tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, de 15 marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), como cualquier otra sociedad cuyo objeto social comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Además, será necesario que la actividad desarrollada por el socio en la sociedad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

4. Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Téngase en cuenta que la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995 ha sido derogada la disposición derogatoria única.3 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que en su disposición adicional decimoctava regula el encuadramiento de los profesionales colegiados a efectos de su integración en la Seguridad Social en términos similares a la citada disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995.

Téngase en cuenta que la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995 ha sido derogada por la disposición derogatoria única.3 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que en su disposición adicional decimoctava regula el encuadramiento de los profesionales colegiados a efectos de su integración en la Seguridad Social en términos similares a la citada disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995.

Véase el artículo 305 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), que delimita el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

En caso contrario (esto es, si está incluido en el régimen general de la Seguridad Social), la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal conforme a lo establecido en el artículo 17.1 de la Ley del IRPF.

Sin perjuicio de lo anterior y con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que al tratarse de operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS.

Respecto a la LIS véase la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Operaciones vinculadas

Conforme al artículo 18 de la LIS las relaciones de vinculación se dan en las operaciones realizadas entre:

- *Una entidad y sus socios o partícipes,*
- *Una entidad y sus consejeros o administradores de derecho y de hecho,*
- *Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores,*
- *Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

Cuando la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación del socio deberá ser igual o superior al 25 por 100.

En el supuesto de retribuciones por el ejercicio de sus funciones de consejeros o administradores de entidades, no se siguen las reglas de las relaciones de vinculación, porque así lo establece expresamente el artículo 18.2 de la LIS, y por tanto dichas retribuciones quedan excluidas del ámbito de las operaciones vinculadas que se regula en el artículo 41 de la Ley IRPF.

D. Arrendamiento de bienes inmuebles

Se considera que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Delimitación de los rendimientos de actividades económicas

Introducción

Pese a ser única la definición legal de los rendimientos de actividades económicas la que recoge en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF, es preciso diferenciar dentro de los mismos los derivados del ejercicio de actividades empresariales y profesionales y, dentro de las primeras (actividades empresariales), las de naturaleza mercantil y no mercantil.

La importancia de estas distinciones radica en el diferente tratamiento fiscal de unos y otros rendimientos, en aspectos tan señalados como son la sujeción a retención o a ingreso a cuenta, las obligaciones de carácter contable y registral a cargo de los titulares de dichas actividades y la declaración separada de los mismos.

No obstante, el modelo de declaración del IRPF atendiendo la necesidad reclamada por parte del colectivo de contribuyentes titulares de actividades económicas y de los colaboradores sociales, ha adoptado desde el ejercicio 2021 una codificación o nomenclatura de tipos de actividades, única y común para las principales figuras tributarias, con la finalidad de armonizar y homogeneizar los códigos utilizados para el registro de los datos y facilitar el flujo de información, indispensables para optimizar la gestión de los diferentes impuestos que les afectan, su adecuada coordinación con los censos tributarios y registros exigidos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, finalmente, mejorar la asistencia a este colectivo en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

Por ello, desde el ejercicio 2021 se han incluido en la cumplimentación de la declaración del IRPF nuevos códigos y tipos de actividades económicas, con el propósito de extenderlo gradualmente a otras declaraciones tributarias. Véanse al respecto los [tipos y claves de actividades económicas](#) en el IRPF que se comentan en el apartado correspondiente de este Capítulo.

Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales y entre actividades empresariales mercantiles y no mercantiles

A. Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales

La normativa reguladora del IRPF establece como reglas de diferenciación las siguientes:

1. Reglas generales

- **Son rendimientos de actividades profesionales** los que deriven del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda (actividades profesionales de carácter general) y Tercera (actividades profesionales de carácter artístico o deportivo) de las

Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE de 29 de septiembre); mientras que **son rendimientos de actividades empresariales** los que procedan de actividades incluidas como tales en la Sección Primera de las mencionadas Tarifas [Art. 95.2 a) Reglamento IRPF].

En relación con las actividades profesionales desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas debe matizarse que, pese a que dichas entidades deban tributar por la Sección Primera de las Tarifas del IAE por el ejercicio de tales actividades, estas mantienen a efectos del IRPF su carácter de actividades profesionales y no empresariales, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Con arreglo a este criterio, **son rendimientos de actividades profesionales los obtenidos, mediante el ejercicio libre de su profesión**, siempre que dicho ejercicio suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, entre otros, por: veterinarios, arquitectos, médicos, abogados, notarios, registradores, actuarios de seguros, agentes y corredores de seguros, cantantes, maestros y directores de música, expendedores oficiales de loterías, apuestas deportivas y otros juegos incluidos en la red de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado.

- **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 (Art. 95.3 Reglamento IRPF).
- **Son rendimientos empresariales los derivados, entre otras, de las siguientes 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.

2. Reglas particulares

Las dificultades que pueden presentarse a la hora de calificar correctamente determinados supuestos concretos de rendimientos han propiciado que la normativa reguladora del IRPF contemple y regule específicamente los siguientes casos particulares:

2.1. Autores o traductores de obras

Normativa: Arts. 17.2 d) Ley IRPF y 95.2 b) 1º Reglamento IRPF

Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, constituyen **rendimientos del trabajo**, salvo cuando dicha actividad suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios, en cuyo caso los rendimientos se califican como **derivados de actividades económicas**. En el supuesto de que así suceda los rendimientos son

- **empresariales** cuando los propios autores o traductores editan directamente sus obras, y
- **profesionales** si los autores o traductores ceden la explotación de las mismas a un tercero.

Finalmente, cuando el beneficiario o perceptor de los derechos de autor sea un tercero distinto del autor o traductor (por ejemplo, herederos), constituyen para el perceptor **rendimientos del capital mobiliario**.

2.2. Comisionistas

Normativa: Art. 95.2 b) 2º Reglamento IRPF

Son rendimientos profesionales los obtenidos por los comisionistas cuando su actividad se limite a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, cuando, además de la función descrita anteriormente, asuman el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles en las que participen, **el rendimiento** deberá calificarse como **empresarial**.

Constituyen **rendimientos del trabajo** los derivados de la relación laboral especial con la empresa a la que los comisionistas o agentes comerciales representan y que no suponen una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos.

2.3. Profesores

Normativa: Art. 95.2 b) 3º Reglamento IRPF

Tienen la consideración de **rendimientos** derivados de actividades **profesionales** los obtenidos por estas personas, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas que impartan, siempre que ejerzan esta actividad, bien en su domicilio, en casas particulares o en academia o establecimiento abierto, sin relación laboral o estatutaria.

Si la relación de la que procede la remuneración fuese laboral o estatutaria, los **rendimientos** se comprenderán entre los derivados del **trabajo**.

Por su parte, la enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de **actividad empresarial**.

2.4. Conferencias, coloquios, seminarios y similares

Normativa: Arts. 17.2 c) y 17.3 Ley IRPF

Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares tienen la consideración de **rendimientos del trabajo**, incluso cuando dichas actividades se presten al margen de una relación laboral o estatutaria.

No obstante, cuando tales actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (por ejemplo, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y su participación en las conferencias, coloquios o cursos se corresponda con materias relacionadas directamente

con el objeto de la actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de su actividad, o en los supuestos en que se intervenga como organizador de los cursos o se participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos), los rendimientos obtenidos se calificarán como rendimientos derivados del ejercicio de actividades profesionales.

B. Distinción entre rendimientos de actividades empresariales mercantiles y no mercantiles

De acuerdo con la normativa mercantil, no tienen la consideración de actividades empresariales mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las actividades de artesanía, siempre que en este último caso las ventas de los objetos contruidos o fabricados por los artesanos se realicen por estos en sus talleres. El resto de actividades empresariales se reputan mercantiles.

Cuadro: calificación fiscal de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de determinadas actividades

Calificación fiscal de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de determinadas actividades

Actividad	Situaciones	Calificación
Profesores	En academia propia	Empresarial
	A domicilio, clases particulares	Profesional
	En Institutos, Colegios, Universidades, etc., con relación laboral o estatutaria	Trabajo
Agentes comerciales y comisionistas	Acercan o aproximan a las partes interesadas sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones	Profesional
	Asumen el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles u operan en nombre propio	Empresarial
	Con relación laboral (de carácter común o especial) con la empresa que representan sin ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos	Trabajo
Abogados	Cantidades percibidas en turno de oficio	Profesional
	Cantidades percibidas en el ejercicio libre de su profesión	Profesional
	Cantidades percibidas a sueldo de una empresa (aunque figuren inscritos en sus respectivos Colegios profesionales)	Trabajo
Propiedad intelectual o industrial	Autores que editan sus propias obras	Empresarial
	Autores que no editan sus propias obras y ordenan por cuenta propia medios de producción	Profesional

Actividad	Situaciones	Calificación
	Autores que no editan sus obras y no ordenan medios de producción	Trabajo
Conferencias, coloquios, seminarios y similares	Con carácter general	Trabajo
	Si existe ordenación por cuenta propia de medios de producción	Profesional
Mensajeros		Trabajo
Agentes, subagentes y corredores de seguros y sus colaboradores mercantiles (1)		Profesional
Vendedores del cupón de la <u>ONCE</u>		Trabajo
Expendedores oficiales de la red comercial de la entidad pública empresarial de Loterías y Apuestas del Estado (LAE)		Profesional
Farmacéuticos	Venta de productos farmacéuticos	Empresarial
	Análisis y elaboración de fórmulas magistrales	Profesional
Notarios, Registradores y Agentes de Aduanas		Profesional

(1) Los trabajadores de entidades aseguradoras o de los mediadores anteriores, aunque produzcan excepcionalmente algún seguro, perciben rendimientos del trabajo. [\(Volver\)](#)

Claves de actividades económicas en IRPF

Actualmente, la nomenclatura que los obligados tributarios deben utilizar para determinar su tipo de actividad económica varía de una declaración tributaria a otra. Así, hasta el ejercicio 2021, en la declaración del IRPF la clasificación de estas actividades atendía al tratamiento fiscal que correspondía a cada una en función de su sujeción a retención o a ingreso a cuenta o las obligaciones de carácter contable y registral a cargo de los titulares de dichas actividades, y difería de la ofrecida, por ejemplo, en las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido o en la declaración censal de alta en el censo de empresarios profesionales y retenedores, de manera que una misma actividad se registraba de manera distinta según la declaración tributaria de que se tratara.

Con el fin de armonizar la nomenclatura utilizada a estos efectos en la cumplimentación de las distintas declaraciones tributarias, y atendiendo así la petición formulada de manera reiterada por el colectivo de contribuyentes titulares de actividades económicas, se implementó en la declaración del IRPF 2021 una nueva codificación de las mismas con el objetivo de hacerla extensiva progresivamente a las demás declaraciones tributarias.

Desde esta última perspectiva, desde el ejercicio 2021 el modelo de declaración distingue los siguientes tipos y claves de actividades económicas en estimación directa:

Clave	Tipo de actividad
A01	Arrendadores de bienes inmuebles urbanos
A02	Ganadería independiente
A03	Resto de actividades empresariales no incluidas en otros apartados
A04	Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo
A05	Resto de actividades profesionales
B01	Actividad agrícola
B02	Actividad ganadera dependiente
B03	Actividad forestal
B04	Producción de mejillón en batea
B05	Actividad pesquera, excepto la actividad de producción de mejillón en batea

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica

Criterios de afectación de bienes y derechos al ejercicio de una actividad económica

Normativa: Arts. 29 Ley IRPF y 22 Reglamento IRPF

De acuerdo con la normativa del IRPF, los criterios de afectación de bienes y derechos al ejercicio de una actividad económica son los siguientes:

1. Son bienes y derechos afectos a una actividad económica los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales.

Conforme a este criterio, se consideran expresamente afectos los siguientes elementos patrimoniales:

- a. Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- b. Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c. Cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

De acuerdo con lo expuesto, no pueden considerarse afectos aquellos bienes destinados al **uso particular** del titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

Importante: en ningún caso, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad (acciones o participaciones) y de la cesión de capitales a terceros como, por ejemplo, todo tipo de cuentas bancarias.

2. Los elementos afectos han de utilizarse solo para los fines de la actividad.

Con arreglo a esta nota característica, no pueden considerarse afectos aquellos bienes y derechos que se utilicen **simultáneamente** para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea **accesoria y notoriamente irrelevante**.

Al respecto, **se consideran utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante**, los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Esta excepción no es aplicable a los automóviles de turismo y sus remolques, las motocicletas y las aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo. Estos bienes únicamente tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una actividad económica cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma, sin que en ningún caso puedan considerarse afectos en el supuesto de utilizarse también para necesidades privadas, ni siquiera aunque dicha utilización sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Sin embargo, como excepción de la excepción, se admite la utilización para necesidades privadas (siempre que sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante) sin perder por ello su condición de bienes afectos, de los automóviles de turismo y demás medios de transporte que, estando incluidos en la enumeración del párrafo anterior, se relacionan a continuación:

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

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y a partir del 31 de enero de 2016 en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial., así como los definidos como vehículos mixtos en dichos anexos y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

3. La utilización necesaria y exclusiva para los fines de la actividad de un bien divisible puede recaer únicamente sobre una determinada parte del mismo (afectación parcial) y no necesariamente sobre su totalidad.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan solo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, solo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, sin que en ningún caso sean susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

La afectación parcial de un elemento patrimonial comporta importantes consecuencias fiscales ya que, los ingresos y gastos correspondientes a dicha parte del bien deben incluirse entre los correspondientes a la actividad económica a que esté afecto.

Precisiones:

Para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, debe diferenciarse entre los gastos derivados de la titularidad de la vivienda y los gastos correspondientes a los suministros del inmueble.

Tratándose de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, sí resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

En el caso de los gastos correspondientes a suministros debe tenerse en cuenta la regla 5.^a del apartado 2 del artículo 30 de la Ley del IRPF relativa a los gastos deducibles por determinados suministros cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual cuyo comentario figura en el Capítulo 7 de este Manual.

4. No se entienden afectados aquellos elementos patrimoniales que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica (libro registro de bienes de inversión) que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

5. En caso de matrimonio, la afectación de un elemento patrimonial está condicionada a que su titularidad sea privativa del cónyuge que ejerce la actividad, o bien, que sea ganancial o común a ambos cónyuges.

Si se utiliza un elemento común o ganancial, el titular debe considerarlo plenamente afectado a la actividad, aunque el citado bien pertenezca a ambos cónyuges. Por contra, los bienes privativos del cónyuge que no ejerce la actividad económica no pueden considerarse afectos a la misma, sino que tienen la consideración de elementos patrimoniales cedidos.

Por tanto, tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos en su totalidad a la actividad económica del cónyuge empresario, los elementos cuya titularidad sea común a ambos cónyuges (no necesariamente elementos gananciales), aunque uno de ellos no desarrolle la actividad.

Y como consecuencia de dicha regla de afectación, la utilización de bienes o derechos propiedad de ambos, por el cónyuge empresario o profesional en el desarrollo de su actividad, no dará lugar a gasto deducible en éste ni a rendimiento de capital en el otro cónyuge, por la **cesión de uso** efectuada sobre la parte del bien correspondiente a ese otro cónyuge. (art. 30.2.regla 3^a, segundo párrafo de la Ley del IRPF).

De acuerdo con lo anterior, los elementos patrimoniales comunes tendrán para cada uno de los cónyuges el siguiente tratamiento:

- El cónyuge, titular de la actividad, podrá deducir, como gastos deducibles, todos los gastos que generen los mismos, incluidas las amortizaciones.
- En el cónyuge no ejerciente, estos elementos patrimoniales comunes no tendrán incidencia alguna, es decir, que no tendrá que imputar ningún ingreso ni ningún gasto.

Cuadro- resumen: criterios de afectación a fines de la actividad económica

Elementos patrimoniales	Uso de los elementos patrimoniales	Reglas sobre la afectación en el IRPF	Excepciones
Divisibles	Parcial	La afectación se entenderá limitada a aquella parte de los	No hay excepciones.

Elementos patrimoniales	Uso de los elementos patrimoniales	Reglas sobre la afectación en el IRPF	Excepciones
(ejemplo, bienes inmuebles)	Cuando parte de elementos patrimoniales sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.	misimos que realmente se utilice en la actividad de que se trate.	
Indivisibles	Alternativo Aquellos elementos patrimoniales que, por sus características materiales, no son susceptibles de destinarse simultáneamente (sino alternativamente) a una actividad privada y a una económica.	Solo se admite su utilización para necesidades privadas del contribuyente siempre que sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante (esto es, en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpe el ejercicio de la actividad económica).	Excepción: no se aplica, salvo ciertos supuestos, a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo". Art. 22.4 Reglamento <u>IRPF</u>

Ejemplos:

1. Don V.R.V., abogado en ejercicio, utiliza el ordenador de su despacho profesional para asuntos particulares en determinados días festivos.

La utilización del ordenador, que objetivamente tiene el carácter de inmovilizado adquirido y utilizado para el desarrollo de la actividad profesional, en días inhábiles está expresamente recogida en el Reglamento como una excepción al requisito de la exclusividad de la afectación, por lo que, en este caso, el ordenador puede considerarse en su totalidad como un bien afecto.

2. Don S.A.M., taxista, suele utilizar su vehículo en ciertos días de descanso para ir al campo con su familia.

La utilización del taxi para necesidades privadas en días inhábiles en los que se interrumpe el normal ejercicio de la actividad, no impide considerar dicho vehículo plenamente afecto a la actividad empresarial desarrollada por su titular, al tratarse de un vehículo destinado al transporte de viajeros mediante contraprestación y aparecer expresamente exceptuado del requisito de exclusividad absoluta aplicable con carácter general a los automóviles de turismo.

3. Don A.A.R., medico oftalmólogo, utiliza dos habitaciones de su vivienda exclusivamente como consulta. Dichas habitaciones, que tienen 40 m² y así consta en la correspondiente alta del Impuesto sobre Actividades Económicas, representan el 30 por 100 de la superficie total de la vivienda habitual. ¿Puede considerarse afectada a la actividad profesional la superficie utilizada para consulta y, consiguientemente, deducirse de los rendimientos de la actividad los gastos correspondientes a dicha superficie?

La parte de la vivienda utilizada exclusivamente como consulta puede considerarse afectada a la actividad profesional desarrollada por su titular; por lo tanto, los gastos propios y específicos de esta parte de la vivienda pueden deducirse de los rendimientos íntegros de la actividad profesional.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial o profesional: afectación

Normativa: Arts. 28.3 Ley IRPF y 23 Reglamento IRPF

El patrimonio empresarial o profesional está constituido por todos aquellos bienes o derechos integrados en el ámbito organizativo de una actividad económica desarrollada por su titular.

Por su parte, el patrimonio particular comprende el resto de bienes o derechos cuya titularidad corresponde igualmente al contribuyente, pero que no están afectos al desarrollo de ninguna actividad económica.

Los **principios y reglas** que rigen la afectación de bienes o derechos son los siguientes:

- a. La incorporación de un bien a la actividad económica desde el patrimonio personal del contribuyente titular de la misma **no produce alteración patrimonial a efectos fiscales mientras el bien continúe formando parte de su patrimonio.**
- b. El elemento patrimonial se incorpora a la contabilidad del contribuyente por el **valor de adquisición que tuviese el mismo en el momento de la afectación.**

Dicho valor está formado por:

- Cuando la adquisición del elemento patrimonial se hubiera producido **a título oneroso** por la suma del importe real por el que se efectuó la adquisición, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el elemento patrimonial y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, satisfechos por el adquirente. Dicho valor se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de esta como gasto.
- Cuando la adquisición del elemento patrimonial se hubiera producido **a título lucrativo** por el titular de la actividad, se aplicarán las reglas anteriores, si bien como importe real de la adquisición se tomará el valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado.

Nota: los componentes del [valor de adquisición](#) se comentan con mayor detalle en el Capítulo 11 de este Manual.

- c. Se entenderá que **no ha existido afectación si el elemento patrimonial se enajena antes de transcurridos 3 años desde esta.**

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal: desafectación

Normativa: Arts. 28.3 Ley IRPF y 23 Reglamento IRPF

Principios y reglas de la desafectación

Los principios y reglas de la desafectación de bienes o derechos son los siguientes:

- El traspaso de activos fijos desde el ámbito empresarial al personal del contribuyente **no produce alteración patrimonial mientras el elemento patrimonial continúe formando parte de su patrimonio.**
- La incorporación del bien o derecho al patrimonio personal se efectúa por el **valor neto contable del mismo a la fecha del traspaso.**

Los componentes del [valor contable](#) se comentan en el Capítulo 11.

- La desafectación **no precisa transcurso de tiempo alguno para que se entienda consumada** desde el momento en que esta se realiza.

No obstante lo anterior, si el elemento patrimonial desafectado se enajena antes de que hayan transcurrido 3 años desde la desafectación, incluso cuando esta se hubiera producido como consecuencia del cese en la actividad, **no resultarán aplicables los porcentajes reductores** a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF en la determinación de la ganancia patrimonial obtenida.

La disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, establece un régimen especial de reducción aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos y a los desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. El comentario detallado de este [régimen transitorio de reducción](#) de las ganancias patrimoniales se contiene en el Capítulo 11.

Ejemplo:

Don F.R.G., médico estomatólogo, instala su consulta el 1 de enero de 2023 en un local de su propiedad que ha permanecido alquilado desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 2017 y entre 31/12/17 y 31/12/19 se ha destinado a uso propio, constando dicha fecha recogida en su libro registro de bienes de inversión.

El citado local fue adquirido por don F.R.G. el día 1 de mayo de 1985 por el equivalente a 60.000 euros, abonando el titular además en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, notaría y Registro de la Propiedad, el equivalente a 5.000 euros.

Durante los años en que el local estuvo alquilado el valor de adquisición del inmueble ha sido superior al valor catastral del mismo.

Para determinar la base de la amortización, el valor del suelo se estima que asciende a un importe equivalente a 18.000 euros.

El día 31 de mayo de 2023 traslada su consulta a otro local, procediendo a alquilar de nuevo el local anterior por 900 euros mensuales.

Determinar el tratamiento fiscal de dichas operaciones y si el local puede considerarse afecto a la actividad durante el ejercicio 2023.

Solución:

1. Afectación del local (01-01-2023):

La afectación del local comercial a la actividad profesional se entiende producida el día 1 de enero de 2023, al cumplirse a partir de dicha fecha los requisitos de utilización necesaria y exclusiva del local para el desarrollo de la actividad y de contabilización.

La incorporación del local al libro registro de bienes de inversión debe realizarse por el siguiente valor:

Importe real de la adquisición: 60.000

Gastos y tributos inherentes a la adquisición: 5.000

Total: 65.000

Menos: Amortización fiscalmente deducible (01-05-1985 a 31-12-2017) [\(1\)](#)

Año 1985: $(47.000 \times 1,5\%) \times 8/12 = 470$

Años 1986 a 1998: $(47.000 \times 1,5\%) \times 13 = 9.165$

Años 1999 a 2002: $(47.000 \times 2\%) \times 4 = 3.760$

Años 2003 a 2017: $(47.000 \times 3\%) \times 15 = 21.150$

Total amortizaciones: 34.545

Valor de afectación $(65.000 - 34.545) = 30.455$

Nota:

(1) A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (18.000 euros). Asimismo, se ha tomado como porcentaje de amortización para los años 1985 a 1998, el porcentaje del 1,5 por 100, que fue el fiscalmente deducible mientras el local estuvo arrendado en los citados años. Para los ejercicios 1999 a 2002, el porcentaje utilizable es el 2 por 100 [Artículo 13.2, letra a) del Reglamento del IRPF vigente en los citados ejercicios]. Para los ejercicios 2003 a 2017, el porcentaje aplicable es el 3 por 100 [para los ejercicios 2003 a 2006, artículo 13.2, letra a), del Reglamento del IRPF en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, y para los ejercicios 2007 a 2017, artículo 14.2, letra a) del Reglamento del IRPF].
[\(Volver\)](#)

2. Desafectación del local (31-05-2023) [\(2\)](#)

Al producirse la desafectación del local el día 31 de mayo del año 2023, la incorporación del mismo al patrimonio personal del titular se efectuará por el valor neto contable del local a dicha fecha. Este valor se determina de la siguiente forma:

Valor de afectación = 30.455

Menos: Amortizaciones (01-01-2023 a 31-05-2023) [\(3\)](#)

Año 2023: $(12.455 \times 3\%) \times 5/12 = 155,69$

Total amortizaciones: 155,69

Valor neto contable $(30.455 - 155,69) = 30.299,31$

Notas:

(2) El traslado de la consulta a otro local el 31 de mayo de 2023 implica su desafectación de la actividad económica realizada por su titular. Sin embargo, el alquiler posterior del local no impide que el mismo se considere como plenamente afecto durante el periodo en el que estuvo instalada la consulta (desde el 1 de enero de 2023 al 30 de mayo de 2023). [\(Volver\)](#)

(3) Las amortizaciones fiscalmente computables coinciden con las practicadas por el titular de la actividad y corresponden al coeficiente lineal máximo de amortización para este tipo de elemento patrimonial, suponiendo que determina el rendimiento neto por estimación directa simplificada. Coeficiente máximo para edificios, según tabla simplificada: 3 por 100. El valor del suelo (18.000 euros) no es objeto de amortización. En consecuencia, el valor amortizable es 12.455, diferencia entre 30.455 (valor de afectación) y 18.000 (valor del suelo). [\(Volver\)](#)

Transmisiones de elementos patrimoniales afectos

Normativa: Arts. 37.1 n) Ley IRPF y 40.2 y 42 Reglamento IRPF

La transmisión de elementos patrimoniales afectos pertenecientes al inmovilizado material o intangible de la actividad económica origina ganancias o pérdidas patrimoniales que **no se incluyen en el rendimiento neto de la actividad**.

La cuantificación de su importe y su tributación efectiva se realiza de acuerdo con las reglas contenidas en la Ley del IRPF para las **ganancias y pérdidas patrimoniales, con la siguiente especialidad**: No se pueden aplicar los coeficientes reductores aplicables a los bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre 1994.

Véase en el Capítulo 11 el apartado dedicado a la [transmisión de elementos patrimoniales afectos](#).

Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas

Normativa: Art. 16 Ley IRPF

Introducción

Los métodos de determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales, mercantiles o no mercantiles, y de las profesionales son los siguientes:

- Estimación directa, que admite dos modalidades: normal y simplificada.
- Estimación objetiva, que se aplica como método voluntario a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Hacienda.

Sin perjuicio del comentario detallado de cada uno de los métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto en los capítulos correspondientes del Manual, los cuadros de los apartados siguientes recogen las notas más significativas de cada uno de dichos métodos y modalidades.

Importante: el artículo 61.Dos de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre) modificó, con efectos desde 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida, la disposición transitoria trigésimo segunda de la Ley del IRPF, prorrogando para el período impositivo 2023 los límites cuantitativos excluyentes fijados en los ejercicios 2016 a 2022 para la aplicación de método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.

Cuadros: Métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto de actividades económicas: estimación directa

Estimación directa (Véase Capítulo 7)

Información	Modalidad normal (EDN)	Modalidad simplificada (EDS)
Ámbito de aplicación	<p>Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades supere 600.000 euros anuales en el año anterior. Que hayan renunciado a la EDS. 	<p>Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> Que su actividad no sea susceptible de acogerse a la <u>EO</u>. Que hayan renunciado o estén excluidos de la EO. <p>Siempre que, además, el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 600.000 euros anuales en el año anterior y no hayan renunciado a la EDS.</p>
Determinación del rendimiento neto	<p>(+) Ingresos íntegros.</p> <p>(-) Gastos deducibles.</p> <p>(-) Amortizaciones.</p> <p>(=) Rendimiento neto.</p> <p>(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros.</p> <p><u>Régimen transitorio</u>: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015.</p> <p>(-) Reducción de los rendimientos acogidos al régimen especial "XXXVII Copa América Barcelona" (65%)</p> <p>(=) Rendimiento neto reducido.</p> <p>(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes con único cliente no vinculado:</p>	<p>(+) Ingresos íntegros.</p> <p>(-) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones).</p> <p>(-) Amortizaciones tabla simplificada.</p> <p>(=) Diferencia.</p> <p>(-) Gastos de difícil justificación: 7% (5% para el resto de períodos impositivos) s/diferencia positiva (Máximo 2.000 euros). (incompatible con reducción para trabajadores autónomos)</p> <p>(=) Rendimiento neto.</p> <p>(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros.</p> <p><u>Régimen transitorio</u>: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015.</p>

Información	Modalidad normal (EDN)	Modalidad simplificada (EDS)
	<ul style="list-style-type: none"> Reducción general: 2.000 euros. Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 19.747,5 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. Incremento adicional por discapacidad. <p>(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior).</p> <p>(-) Reducción por inicio de actividad.</p> <p>(=) Rendimiento neto reducido total.</p>	<p>(-) Reducción de los rendimientos acogidos al régimen especial "XXXVII Copa América Barcelona" (65%)</p> <p>(=) Rendimiento neto reducido.</p> <p>(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado (incompatible con gastos de difícil justificación).</p> <ul style="list-style-type: none"> Reducción general: 2.000 euros. Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 19.747,5 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. Incremento adicional por discapacidad. <p>(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior).</p> <p>(-) Reducción por inicio de actividad.</p> <p>(=) Rendimiento neto reducido total.</p>
Obligaciones registrales	<p>1. Actividades mercantiles:</p> <ul style="list-style-type: none"> Contabilidad ajustada al Código de Comercio. <p>2. Actividades no mercantiles:</p> <p>a. <u>En general, libros registros de:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Libro registro de ventas e ingresos. Libro registro de compras y gastos. Libro registro de Bienes de inversión. <p>b. <u>Actividades profesionales:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Libro registro de ventas e ingresos. Libro registro de compras y gastos. Libro registro de Bienes de 	<p>1. En general (aun cuando lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio)</p> <ul style="list-style-type: none"> Libro registro de ventas e ingresos. Libro registro de compras y gastos. Libro registro de Bienes de inversión. <p>2. Actividades profesionales:</p> <ul style="list-style-type: none"> Libro registro de ventas e ingresos. Libro registro de compras y gastos. Libro registro de Bienes de inversión. Libro registro de provisiones de fondos y suplidos



Información	Modalidad normal (EDN)	Modalidad simplificada (EDS)
	<p>inversión.</p> <ul style="list-style-type: none">• Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.	

Cuadros: Métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto de actividades económicas: estimación objetiva

Estimación objetiva (Véanse Capítulos 8 y 9)

Ámbito de aplicación	<p>Empresarios y profesionales en los que concurran:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que su actividad esté entre las relacionadas en la Orden HFP/1772/2022, de 29 de noviembre, y no excluidas de su aplicación • Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes: <ul style="list-style-type: none"> ◦ 250.000 euros para el conjunto de las actividades, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales. ◦ 125.000 euros cuando corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura al ser el destinatario un empresario o profesional que actúe como tal. ◦ 250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales. • Que el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere la cantidad de 250.000 euros anuales (IVA excluido). • Que la actividad no se desarrolle fuera del ámbito de aplicación del IRPE. • Que no hayan renunciado o estén excluidos del régimen simplificado del IVA y del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Que no hayan renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, ni al régimen especial de la agricultura y ganadería del IGIC. • Que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades. 	
Determinación del rendimiento neto	<p>ACTIVIDADES DISTINTAS DE LAS AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES</p> <p>Nº unidades de los módulos</p> <p>(x) Rendimiento anual por unidad</p> <p>(=) Rendimiento neto previo</p> <p>(-) Minoraciones por incentivos al empleo y a la inversión</p> <p>(=) Rendimiento neto minorado</p> <p>(x) Índices correctores</p> <p>(=) Rendimiento neto de módulos</p>	<p>ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES</p> <p>Volumen total de ingresos</p> <p>(x) Índice de rendimiento neto</p> <p>(=) Rendimiento neto previo</p> <p>(-) Reducción por adquisición de gasóleo agrícola: 35%</p> <p>(-) Reducción por adquisición de fertilizantes: 15%</p> <p>(-) Amortización del inmovilizado material e intangible (excluidas actividades forestales)</p>

	<p>(-) Reducción general 10%</p> <p>(-) Reducción especial Lorca (20%)</p> <p>(-) Reducción especial isla de La Palma (20%)</p> <p>(-) Gastos extraordinarios</p> <p>(+) Otras percepciones empresariales</p> <p>(=) Rendimiento neto de la actividad</p> <p>(-) Reducción (30%) con una base reducción máxima de 300.000 euros</p> <ul style="list-style-type: none">• Por rendimientos con período de generación superior a dos años cuando se imputen en un solo ejercicio• Por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio <p><i>Régimen transitorio:</i> aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 01-01-2015.</p> <p>(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros incluidas las de la actividad</p> <p>(=) Rendimiento neto reducido</p>	<p>(=) Rendimiento neto minorado</p> <p>(x) Índices correctores</p> <p>(=) Rendimiento neto de módulos</p> <p>(-) Reducción general (15%)</p> <p>(-) Reducción agricultores jóvenes</p> <p>(-) Reducción especial isla de La Palma (20%)</p> <p>(-) Gastos extraordinarios</p> <p>(=) Rendimiento neto de la actividad</p> <p>(-) Reducción (30%) con una base reducción máxima de 300.000 euros.</p> <ul style="list-style-type: none">• Por rendimientos con período de generación superior a dos años cuando se imputen a un solo ejercicio• Por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio <p><i>Régimen transitorio:</i> aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 01-01-2015.</p> <p>(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros incluidas las de la actividad</p> <p>(=) Rendimiento neto reducido</p>
Obligaciones registrales	<p>Facturas emitidas, facturas recibidas y justificantes documentales.</p> <p><i>Si se practican amortizaciones:</i></p> <p>– Libro registro de bienes de inversión</p> <p><i>Para las actividades cuyo rendimiento neto se fija en función del volumen de operaciones (agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales):</i></p> <p>– Libro registro de ventas e ingresos</p>	

Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

Atención: al final de este apartado se ofrece el acceso a un cuadro resumen de las obligaciones contables y registrales que se comentan a continuación.

En general

Normativa: Arts. 104.2 Ley IRPF y 68 Reglamento IRPF

En el ámbito del IRPF las obligaciones contables y registrales de los titulares de actividades económicas se estructuran con arreglo al siguiente detalle:

A. Empresarios que desarrollen actividades mercantiles en estimación directa normal:

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

Precisión: de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, aprobado este último por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), los libros específicos que deben llevarse son los siguientes: Libro de inventarios y Cuentas anuales, que se abrirá con el balance inicial y en el que deben hacerse constar, al menos trimestralmente, los balances de comprobación con sumas y saldos, así como el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales, y Libro Diario, que ha de registrar, día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. El Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE de 21 de noviembre) aprueba, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de las Pymes y los criterios contables específicos para microempresas.

B. Empresarios que desarrollen actividades de carácter no mercantil en estimación directa normal y todos los empresarios en estimación directa simplificada:

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

C. Profesionales en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades:

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

D. Empresarios y profesionales en estimación objetiva.

- Libro registro de bienes de inversión (únicamente los contribuyentes que deduzcan amortizaciones).
- Libro registro de ventas e ingresos (únicamente los titulares de actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones, es decir, titulares de actividades agrícolas, ganaderas, forestales accesorias y de transformación de productos naturales).

En todo caso, los titulares deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, así como los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados.

Las [entidades en régimen de atribución de rentas](#) que desarrollen actividades económicas deben llevar unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

Importante: salvo los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales de carácter mercantil cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, el resto de contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas están obligados a llevar los libros registros que en cada caso determina la normativa del IRPF, aun cuando lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Cuadro-resumen: Obligaciones contables y registrales

Estimación directa (modalidad normal) (EDN)	Actividades mercantiles	Contabilidad ajustada al Código de Comercio y al <u>PGC</u> .
	Actividades no mercantiles	En general , libros registros de: <ul style="list-style-type: none"> • Ventas e ingresos. • Compras y gastos. • Bienes de inversión. Actividades profesionales: Libros registros de: <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos. • Gastos. • Bienes de inversión. • Provisiones de fondos y suplidos.
Estimación directa (modalidad simplificada) (EDS)	Actividades mercantiles y no mercantiles	En general , libros registros de: <ul style="list-style-type: none"> • Ventas e ingresos. • Compras y gastos. • Bienes de inversión.
		Actividades profesionales: Libros registros de: <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos. • Gastos. • Bienes de inversión. • Provisiones de fondos y suplidos.
Estimación objetiva (EO)	Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales	<ul style="list-style-type: none"> • Conservar las facturas emitidas, facturas recibidas y justificantes documentales. • Libro registro de bienes de inversión (si se practican amortizaciones).
	Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales	<ul style="list-style-type: none"> • Libro registro de ventas e ingreso. • Conservar las facturas emitidas, facturas recibidas y justificantes documentales. • Libro registro de bienes de inversión (si se practican amortizaciones).

Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas

Criterio general de imputación fiscal: principio del devengo

Normativa: Arts.14.1b) Ley IRPF y 7 Reglamento IRPF; 11.1 y 3.1º LIS

La Ley del IRPF establece como principio inspirador básico en esta materia la remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de determinadas especialidades contenidas en el propio Reglamento del impuesto.

De acuerdo con el artículo 11.1 de la IS, el criterio general de imputación fiscal está constituido por el principio de devengo, conforme al cual los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Criterios especiales de imputación fiscal previstos en Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley del IRPF

La Ley LIS y la Ley del IRPF establecen, en determinados supuestos, criterios especiales de imputación fiscal diferentes del criterio general del devengo anteriormente comentado. Estos supuestos son, entre otros, los siguientes:

- **Imputación de las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España**

Normativa: Art. 14.1.b) Ley IRPF

Desde el 1 de enero de 2020, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse como rendimiento de actividades económicas por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

La modificación del artículo 14.1.b) de la Ley del IRPF por el artículo 2 del Real Decreto-ley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación (BOE de 26 de febrero), respondió a la necesidad de dar solución a la preocupación generalizada que existía en el sector agrario por el cambio de calificación fiscal de las subvenciones a la incorporación de jóvenes agricultores derivadas del Marco Nacional de Desarrollo Rural. Calificación que estaba dificultando el acceso a una parte de los agricultores jóvenes a dichas subvenciones, y con ello desincentivando una medida esencial en el proceso de renovación del proceso productivo. Mientras en el Marco Nacional del período 2007-2013 se contemplaban las ayudas a la instalación de jóvenes agricultores, como medidas destinadas a inversiones y gastos de instalación, el Marco Nacional 2014-2020 las condiciona directamente al desarrollo de un plan empresarial. Como consecuencia de lo anterior, fiscalmente han pasado de considerarse subvenciones de capital a subvenciones corrientes como ayuda a la renta, obligando al perceptor a tener que computarla en su

totalidad como un ingreso más del período en que se devenga (esto es, cuando se reconoce y cuantifica) sin posibilidad de fraccionamiento del pago a lo largo del período cuatrienal de percepción. Con esta medida, que entró en vigor el 1 de enero de 2020, se permite independientemente de su calificación, su imputación en cuartas partes, lo que da respuesta al problema planteado.

• Supuestos especiales de integración de rentas pendientes de imputación

Normativa: Art. 14.3 y 4 Ley IRPF

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Ahora bien, si el traslado de residencia se produce a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por el IRPF. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

Por tanto, de acuerdo con esta última regla, cuando el contribuyente pierda su condición en 2024, el período impositivo al que corresponderá la autoliquidación complementaria será el 2023, por ser el último período en que ha tenido la condición de contribuyente del IRPF.

• Operaciones a plazos

Normativa: 14.2.d) Ley IRPF y 11.4 LIS

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, salvo que el contribuyente decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho (criterio del devengo).

En consecuencia, la imputación se debe hacer a medida que vayan venciendo los plazos inicialmente pactados y sea exigible el pago, con independencia de que una vez alcanzado el vencimiento, se produzca o no el cobro de los mismos.

Se entienden por operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

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

No resultará fiscalmente deducible el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible hasta que esta se realice.

Por tanto, solo resulta fiscalmente deducible el gasto correspondiente al importe vencido y no cobrado, siempre que concurren las causas que se disponen para ello en el artículo 13.1 de la LIS.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubieren contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

- **Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles**

Normativa: Art. 11.5 LIS

No se integrarán en la base imponible aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

- **Reversión del deterioro de elementos que hayan sido objeto de correcciones de valor**

Normativa: Art. 11.6 LIS

La reversión de un deterioro o corrección de valor de cualquier elemento patrimonial que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

Criterios especiales de imputación fiscal del Reglamento del IRPF

Criterio de imputación de cobros y pagos

Normativa: Art. 7.2 Reglamento IRPF

a. En general

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, con excepción de los titulares de actividades empresariales mercantiles cuyo rendimiento neto se determine mediante el método de estimación directa, modalidad normal, obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, así como de los que, sin estar obligados a ello, lleven voluntariamente dicha contabilidad, podrán optar por el criterio de "cobros y pagos" para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de todas sus actividades.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración por el IRPF.

La opción por dicho criterio, cuya duración mínima es de tres años, perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente desarrollase alguna actividad empresarial de carácter mercantil en el método de estimación directa, modalidad normal, o llevase contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas de desarrollo del mismo.

Precisión: las subvenciones de capital se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance, aunque el contribuyente haya optado previamente por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos o criterio de caja, dada su especialidad y la remisión que la Ley del IRPF efectúa a la normativa específica del Impuesto sobre Sociedades y esta, a su vez, al resultado contable. Véase al respecto el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 398/2022, de 30 de marzo (Sala de lo Contencioso), recaída en el recurso de casación núm. 8193/2020 (ROJ : STS 1285/2022).

Atención: los contribuyentes que determinen el rendimiento neto por estimación directa normal cuando no estén obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio (profesionales y empresarios que desarrollen actividades que no tengan carácter mercantil), así como los contribuyentes en estimación directa simplificada o en estimación objetiva que opten en 2023 por el criterio de cobros y pagos para la imputación temporal de los ingresos y gastos de todas sus actividades, manifestarán dicha opción consignando una "X" en la casilla **[0169]** (en el caso de actividades económicas en estimación directa), en la casilla **[1443]** (si se trata de actividades económicas, excepto agrícolas, ganaderas y forestales, en estimación objetiva) y en la casilla **[1487]** (en actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva). Igualmente, marcarán esta/s casilla/s **[0169]**, **[1443]** y **[1487]** los contribuyentes que optaron por este criterio de imputación temporal en períodos impositivos anteriores y mantienen en el presente período impositivo dicha opción.

b. Entidades en régimen de atribución de rentas

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas, el cumplimiento de los requisitos para determinar el método de estimación del rendimiento de la actividad económica aplicable se determina en sede de la entidad, y dicho método será aplicable a la entidad con independencia del que corresponda a los comuneros, socios o partícipes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o a través de otras entidades (Arts. 31 y 39 Reglamento IRPF).

Como consecuencia de ello, la contabilidad o los libros registro correspondientes a la actividad económica desarrollada por la entidad en régimen de atribución de rentas serán únicos para cada entidad, sin que los socios, comuneros o partícipes deban llevar una contabilidad o libros registro correspondientes a su participación en la entidad; siendo asimismo la contabilidad o libros registro llevados por la entidad independientes de los que corresponda llevar a los comuneros, socios o partícipes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o a través de otras entidades (Art. 68.8 Reglamento IRPF).

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que los requisitos exigidos para la aplicación del criterio de cobros y pagos, relativos al método de estimación del rendimiento de la actividad económica y obligaciones formales, deben cumplirse por la entidad, la aplicación del criterio de cobros y pagos corresponderá a la entidad, por lo que será necesario que todos sus miembros opten por dicha aplicación, sin que en consecuencia sea posible su aplicación parcial por la entidad para alguno o algunos de sus miembros.

Asimismo, al poder cumplirse los referidos requisitos por la entidad, pero no por cada uno de sus miembros, y viceversa, la aplicación del criterio de cobros y pagos por la entidad será independiente del criterio de imputación temporal que corresponda a los comuneros, socios o partícipes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o por medio de otras entidades en atribución de rentas en que participen.

Criterio de imputación del anticipo a cuenta de la cesión de la explotación de los derechos de autor

Normativa: Art. 7.3 Reglamento IRPF

En el caso de rendimientos de actividades profesionales derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

Otros criterios de Imputación propuestos por el contribuyente

Normativa: Arts.11.2 LIS; 1 y 2 del Reglamento IS

La eficacia fiscal de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos al del devengo, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de su actividad económica, está supeditada a la aprobación de los mismos por la Administración tributaria.

A tal efecto, los contribuyentes deberán presentar una solicitud ante la Delegación correspondiente a su domicilio fiscal, en la que conste la descripción del criterio utilizado, así como su adecuación al principio de imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales resultantes de su contabilidad.

Asimismo, el contribuyente deberá exponer la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal.

Importante: la utilización de criterios de imputación fiscal diferentes al devengo o el cambio del criterio de imputación no podrá alterar la calificación fiscal de los ingresos computables y gastos deducibles, ni originar el que algún cobro o pago deje de computarse o que se compute nuevamente en otro ejercicio.

Individualización de los rendimientos de actividades económicas

Normativa: Art. 11.4 Ley IRPF

Conforme al artículo 11.4 de la Ley del IRPF, los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa dichas actividades, presumiéndose a estos efectos, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las mismas.

En el supuesto de unidades familiares en las que alguno de sus miembros desarrolle actividades económicas, la normativa del IRPF delimita el tratamiento fiscal de las relaciones que pueden darse entre los miembros de la misma unidad familiar en relación con las siguientes cuestiones:

A. Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar

Normativa: Art. 30.2 2ª Ley IRPF

Las retribuciones por el trabajo del cónyuge o de los hijos menores en la actividad económica desarrollada por el contribuyente, tienen la consideración de rendimientos del trabajo dependiente para el perceptor y de gasto deducible para el pagador, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Acreditación suficiente de que el cónyuge, o hijo menor no emancipado, del titular de la actividad económica trabaja habitualmente y con continuidad en la misma.
- Convivencia del cónyuge, o hijo menor, con el titular de la actividad.
- Existencia de contrato laboral.
- Afiliación del cónyuge, o hijo menor, al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Existencia de retribuciones estipuladas por el trabajo desarrollado, que no pueden ser superiores (aunque sí inferiores) a las de mercado correspondientes a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por el cónyuge o hijos menores. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

B. Cesiones de bienes o derechos entre miembros de la misma unidad familiar

Normativa: Art. 30.2 3ª Ley IRPF

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el **titular de dicha actividad podrá deducir**, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del

valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse este último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada o el valor de mercado se considerarán rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Importante: la utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica, no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.

C. Particularidades en las actividades acogidas al método de estimación objetiva

Cuando el titular de la actividad económica determine el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva, no resultan en ningún caso deducibles las retribuciones estipuladas con su cónyuge o hijos menores por el trabajo que estos realicen al servicio de la actividad, ya que en el citado método el rendimiento neto se determina en función de signos, índices o módulos objetivos que ya prevén esta circunstancia.

Sin embargo, si el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de personal asalariado a efectos del citado método, las retribuciones estipuladas tienen para ellos el carácter de rendimientos del trabajo sujetos al IRPF.

De modo análogo, tampoco resultan deducibles las contraprestaciones (o el valor de mercado, en su defecto) correspondientes a las cesiones de bienes o derechos que el cónyuge o los hijos menores realicen para su utilización en la actividad. Por su parte, las contraprestaciones percibidas por el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de rendimientos del capital y como tales deben declararlas.

Glosario de abreviaturas

1. Art.: Artículo
2. Arts.: Artículos
3. BOE: Boletín Oficial del Estado
4. EO: Estimación Objetiva
5. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
6. IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas
7. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
8. IS: Impuesto sobre Sociedades
9. IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
10. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
11. ONCE: Organización Nacional de Ciegos Españoles
12. PGC: Plan General de Contabilidad
13. ROJ: Repertorio Oficial de Jurisprudencia
14. m2: metro cuadrado
15. núm.: número

Documento generado con fecha 21/Abril/2024 en la dirección web
<https://sede.agenciatributaria.gob.es> en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos /
Manual práctico de Renta 2023.

