

Introducción

Independientemente de la modalidad que adopte el empresario para el desarrollo de la actividad económica, es obvio que el aspecto tributario es de gran importancia.

En este capítulo, se recuerda la importancia del adecuado cumplimiento de la normativa fiscal, tanto en su aspecto formal como material.

1 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

Los tributos, según la Ley General Tributaria, pueden ser:

- a) *Con contraprestación*: son aquellos exigidos por la recepción de un beneficio directo por parte del sujeto pasivo. Son los siguientes:
 - Tasas: Tributo cuyo hecho imponible consiste en la:
 - Utilización privativa o aprovechamiento especial de un bien del dominio público.
 - Prestación de un servicio o la realización de una actividad administrativa que beneficie al sujeto pasivo cuando no sea de solicitud voluntaria y no se presten o realicen por el sector privado.
 - Contribuciones Especiales: el hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o de un aumento del valor de los bienes, como consecuencia de la realización de determinadas obras públicas o del establecimiento de servicios públicos.
- b) *Sin contraprestación*: Serían los impuestos propiamente dichos que se exigen sin contrapartida alguna por parte de la Administración y cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

El Sistema Fiscal español dentro de los impuestos distingue entre:

- **Impuestos Directos**: Gravan la obtención de renta o capital, pueden ser de carácter personal o de producto (sobre rendimientos).

Impuestos Directos	Sobre la renta	Sobre el capital
Personales	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) Impuesto de Sociedades (IS)	Impuesto sobre el Patrimonio (IP) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (IS y D)
De producto	Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) Impuesto Municipal sobre las Plusvalías de los terrenos de naturaleza Urbana (IMPTU)	Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) Impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica (IVTM)

- **Impuestos Indirectos:** Gravan la circulación de bienes, el consumo o gasto de la renta o del capital:
 - Sobre el tráfico civil de bienes, derechos y obligaciones: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
 - Sobre el tráfico empresarial de bienes derechos y obligaciones: Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), Impuestos Especiales y Renta de Aduanas.
 - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

2 PRINCIPALES CONCEPTOS IMPOSITIVOS

Según la Ley General Tributaria, los elementos que configuran la estructura de un tributo son los siguientes:

- I. **Definición:** Suelen ser los primeros artículos de la ley y configuran la naturaleza del impuesto (si son tributos con o sin contraprestación, en este último caso si es directo o indirecto, etc). El Objeto del impuesto nos indica qué se va a gravar y por último el Ámbito de aplicación define su territorialidad.
- II. **Hecho imponible:** Presupuesto de hecho *fijado por la ley* para configurar cada tributo, puede ser de naturaleza jurídica o económica y su realización provoca el nacimiento de *la obligación tributaria*. Es una de los elementos más importantes del impuesto, se define en sentido positivo (hechos impositivos sujetos), en sentido negativo (hechos impositivos no sujetos), y a su vez los hechos impositivos sujetos, por distintas razones de naturaleza económica y social, se pueden declarar *exentos*. Se procederá a liquidar el tributo por aquellos hechos impositivos que se califiquen *sujetos y no exentos*.
- III. **Sujeto pasivo:** Persona natural o jurídica a la que la ley *obliga al cumplimiento de las prestaciones tributarias*, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. En este punto nos conviene recordar que las prestaciones tributarias son de dos tipos: materiales (pago de la deuda tributaria) y formales que supone la utilización de los modelos oficiales correspondientes a cada tributo, por tanto aunque la obligación material no se dé, caso de deuda cero o negativa, sigue manteniéndose la obligación formal.
- IV. **Domicilio fiscal:** Domicilio a efectos tributarios: gestión, investigación y comprobación administrativa.

- V. **Base imponible:** Cuantificación y valoración del hecho imponible, los regímenes de estimación son:
- DIRECTA: de carácter obligatorio, la realiza el sujeto pasivo a partir de los datos en libros y registros, declaraciones... etc.
 - OBJETIVA: de carácter voluntario, que se estima a partir de los signos, índices y módulos aprobados previamente por el Ministerio de Economía y Hacienda.
 - INDIRECTA: de carácter subsidiario, se utilizan datos y antecedentes disponibles; elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y rentas; datos económicos normales del sector económico; signos, índices, módulos, etc.
- VI. **Base liquidable:** Base imponible menos reducciones establecidas en la ley de cada tributo.
- VII. **Tipo de gravamen:** Puede ser fijo, dando lugar a una cuota tributaria proporcional (salvo que existan mínimos exentos) o creciente (escala o tarifa progresiva), dando lugar a una cuota tributaria progresiva.
- VIII. **Cuota íntegra tributaria:**
- En función del tipo de gravamen aplicable a la base imponible (ej. IRPF, o IS).
 - Directamente en una cantidad fija (ej. IAE).
 - Por aplicación conjunta de ambos procedimientos (ej. IIEE).
- IX. **Deducciones en la cuota:** Ajustes que minoran la cuota íntegra del impuesto, en función de los incentivos económicos establecidos por el gobierno y que generalmente son regulados para cada ejercicio fiscal en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- X. **Impuestos anticipados:** Debido a la diferencia temporal que se produce entre la ejecución del gasto público y la recepción de los ingresos impositivos para un mismo año en algunos impuestos (ej. la liquidación por IRPF del año 2003 no se producirá hasta junio del 2004), los sujetos pasivos "anticipan" al estado parte de esta cuota mediante retenciones, ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie y pagos a cuenta. Estos conceptos minoran del mismo modo que las deducciones, la cuota íntegra, pero a diferencia de estas se puede solicitar su devolución; en definitiva en los tributos en los que se produzca este hecho (ej. IRPF, IS) se dejará que el importe de las deducciones anule la cuota íntegra ya que el contribuyente sólo podrá ejercitar el derecho a la devolución por el importe total de los impuestos anticipados.
- XI. **Deuda tributaria:** Cuota íntegra menos deducciones e impuestos anticipados, más, en su caso, recargos, intereses de demora, recargo de apremio y sanciones pecuniarias. Se extingue por:
- Pago: generalmente en efectivo, con efectos timbrados o en especie.
 - Prescripción: 4 años.
 - Compensación.
 - Condonación.
 - Insolvencia probada del contribuyente.

3 INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. DELITO FISCAL

3.1 Infracciones tributarias

Acciones y omisiones tipificadas en las leyes. Son sancionables incluso a título de simple negligencia. Las infracciones tributarias pueden ser:

- SIMPLES: incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona por razón de la gestión de los tributos y, por exclusión, cuando no constituyan infracción grave.
- GRAVES: en general son aquellas que suponen un perjuicio económico para Hacienda por: dejar de ingresar la deuda tributaria, no presentar o presentar fuera de plazo o de forma incorrecta documentos necesarios para que la Administración practique la liquidación, disfrutar indebidamente de beneficios fiscales, determinar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuestos, determinar incorrectamente bases a imputar a los socios de entidades transparentes, etc.

3.2 Sanciones tributarias

Antes de sintetizar las clases de sanciones tributarias existentes en nuestro Sistema Tributario y la cuantía en función de la si la infracción se tipifica en simple o grave, recordar que, aunque no va a ser materia de análisis en el presente manual sobre la fiscalidad en las Pymes sí es importante tener en cuenta la posible repercusión del incumplimiento tributario.

- Clases de sanciones tributarias:
 - a) Pecuniarias: fijas o proporcionales.
 - b) Especiales: pérdida de la posibilidad de obtener beneficios fiscales; prohibición de celebrar contratos con el Estado; suspensión del ejercicio de profesiones oficiales.

3.2.1 Sanciones tributarias por infracciones simples. Cuantía.

- General: multas pecuniarias fijas desde 6,01 hasta 901,52 euros por cada infracción.
- Incumplimiento del deber de suministrar datos con trascendencia tributaria: 6.01 a 1.202,02 euros por dato omitido. Máximo por este concepto el 3% del volumen de operaciones en el año natural anterior (30.050,60 euros si en el año anterior no se realizaron operaciones).
- Multa de 150,25 a 6.010,12 euros en los casos de:
 - Inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad y registros fiscales.
 - Utilización de cuentas con significado distinto que dificulte la comprobación de la situación tributaria.
 - Transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de datos contables.
 - Incumplimiento de la obligación de llevanza de contabilidad y registros fiscales.
 - Retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o registros fiscales.
 - Llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

- Falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración.
- Incumplimiento de la obligación de facilitar datos con transcendencia censal de actividades empresariales o profesionales, multa de 6,01 a 901,52 euros.
- Incumplimiento o cumplimiento incorrecto del deber de expedir y entregar factura: sanción "general" indicada. Esta no podrá exceder del 5% del importe de las contraprestaciones del conjunto de las operaciones que hayan originado las infracciones.
- Por no consignar el NIF, multa de 6,01 a 901,52 euros por cada infracción, con un máximo del 5% del volumen de operaciones.
- Resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o de la gestión tributaria, multa de 300,51 a 6.010,12 euros.

3.2.2 Sanciones tributarias por infracciones graves. Cuantía.

- General: multa del 50% al 150% de la cuota tributaria que se ha dejado de ingresar.
- Particular: multa del 75% al 150% por falta de ingreso de tributos repercutidos, de ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto.
- Cuando el perjuicio económico represente más del 50% de las cantidades que hubiera debido ingresarse y excediera de 30.050,60 euros concurriendo, además, resistencia o utilización de medios fraudulentos, los sujetos infractores podrán ser sancionados con: -Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y de beneficios o incentivos fiscales;- Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para celebrar contratos con el Estado.
- Intereses de demora: serán exigibles por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria. Durante el 2002 ha sido del 5,5%, para 2003 se ha establecido también en el 5,5%.
- Cuando la infracción consista en la determinación de gastos o partidas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, multa del 10% de la cuantía del gasto o partida deducida.
- Cuando la infracción consista en la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes, multa del 15% de las cantidades indebidamente acreditadas.
- Las entidades en transparencia fiscal serán sancionadas: a) con multa del 20% al 60% de la diferencia entre las cantidades reales a imputar y las declaradas, b) con multa del 50% al 150% de la cuantía de las deducciones, bonificaciones y retenciones indebidamente imputadas.

Los Criterios aplicables para la graduación de las sanciones tributarias son:

- a. Comisión repetida de infracciones tributarias: incremento entre 10 y 50 puntos.
- b. Resistencia, negativa u obstrucción: incremento entre 10 y 50 puntos.
- c. Utilización de medios fraudulentos o personas interpuestas: incremento entre 20 y 75 puntos.
- d. Ocultación mediante la falta de presentación o la presentación de declaraciones incompletas: incremento entre 10 y 25 puntos.

Cuando el sujeto infractor manifieste su conformidad con la propuesta de regularización la Administración procederá a una reducción, en un 30% de la cuantía de las sanciones por infracciones graves.

La extinción de las sanciones tributarias, se produce por los mismos conceptos que en el supuesto de deuda tributaria, pago, prescripción compensación, condonación e insolvencia probada

Las sanciones tributarias pueden extinguirse además en caso de fallecimiento del infractor; por lo tanto en caso de transmisiones mortis- causa los herederos y legatarios adquirirán no solo el activo del causante sino también su pasivo y dentro de éste las deudas con hacienda, no incluyendo ésta el importe de las sanciones tributarias pero sí el resto (cuota íntegra, intereses de demora y recargos).

3.3 Delito fiscal

Fuera del apartado de infracciones y sanciones tributarias se encuentra la tipificación penal del delito fiscal, cuyas clases se aplican a las siguientes conductas:

a) *Acción u omisión dolosa consistente en la elusión del pago de tributos o cuotas de la Seguridad Social, cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales si la cuantía excede de 90.151,81 euros. (Código Penal, artículos 305, 306, 307).*

Sanción: prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo.

b) *Obtención de subvención, desgravación o ayuda pública en más de 60.101,21 euros, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido. (Código Penal, art. 308).*

Sanción: prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo más pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas, crédito oficial y beneficios fiscales durante un periodo de 3 a 6 años.

c) *Delito contable (Código Penal, art. 310):*

- Incumplimiento absoluto de obligaciones contables.
- Llevanza de contabilidades distintas ocultando la verdadera situación patrimonial.
- Omisión de anotaciones contables o anotaciones incorrectas en más de 180.303,63 euros.

Sanción: arresto de 7 a 15 fines de semana y multa (3 a 10 meses).

d) *Defraudación a los Presupuestos de la Unión Europea en cuantía superior a 50.000 euros (Código Penal, art. 306 y 309):*

- Eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar.
- Dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de la autorizada.
- Obteniendo indebidamente fondos comunitarios falseando las condiciones requeridas.

Sanción: Prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo.

4. MODALIDADES QUE PUEDE ADOPTAR LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

En este apartado se resumen las distintas formas jurídicas que puede adoptar una actividad empresarial.

4.1 Empresario individual y asimilados

4.1.1 Empresario individual

Es una persona física que ejerce la actividad empresarial o profesional ordenando por cuenta propia los medios de producción y /o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Para poder ejercer una actividad como empresario individual es necesario ser mayor de edad y tener libre disposición de los bienes, aunque los menores de edad y los incapacitados podrán ejercer una actividad a través de representante cuando la misma hubiera sido ejercida por sus padres.

La responsabilidad del empresario individual frente a terceros es ilimitada y personal, no existiendo separación entre el patrimonio personal y el empresarial, constituyendo esta característica el mayor riesgo de esta opción que deberá ser evaluado por el titular, como contrapartida a las ventajas de simplicidad de trámites contables y administrativos para desarrollar la actividad y, en su caso, posible ahorro fiscal.

4.1.2 Comunidad de bienes

Existe una comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso (en común) a varias personas, como mínimo dos. La creación de una comunidad de bienes no exige aportación mínima, no se puede aportar solamente dinero o trabajo pero sí se puede aportar sólo bienes.

Para constituir una comunidad de bienes es válido un documento privado, salvo cuando se aporte a la comunidad bienes inmuebles o derechos reales, en este supuesto será necesaria escritura pública. Una comunidad de bienes carece de personalidad jurídica, esto determina su no sujeción al Impuesto de Sociedades. Los comuneros responderán, con la totalidad de su patrimonio, de las deudas y obligaciones de la comunidad frente a terceros, sin embargo se pueden tomar acuerdos para mancomunar la responsabilidad.

Es muy frecuente que se cree una comunidad de bienes para desarrollar una actividad empresarial o profesional. En este supuesto se suele hablar de **comunidad de rendimientos**, en esta, los comuneros ponen en común bienes para desarrollar una actividad y repartirse las ganancias. La participación en los beneficios y las cargas es proporcional a las cuotas de participación de cada comunero en la comunidad, que se presumen iguales salvo pacto en contrario.

En general, las principales ventajas e inconvenientes de la comunidad de bienes coinciden con las del empresario individual, aunque hay que añadir como ventaja la fácil disolución de una comunidad de bienes y como inconveniente la falta de personalidad jurídica y los costes fiscales de su constitución cuando vayan a desarrollarse actividades empresariales.

4.1.3 Sociedad civil

La sociedad civil es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de repartir entre sí las ganancias. El capital de la sociedad civil está compuesto por la aportaciones de los socios, no existiendo la exigencia de un capital mínimo para

su constitución. El número mínimo de socios es de dos, conservando éstos la personalidad jurídica y personal. La responsabilidad es ilimitada, respondiendo los socios con todo su patrimonio, los partícipes de la Sociedad pueden ser de dos tipos: socios o socios industriales.

La sociedad debe tener un objeto lícito, y establecerse en interés común de los socios. Puede tener personalidad jurídica o carecer de ella, según que los pactos se mantengan secretos entre los socios o sean públicos. Si los pactos son secretos la sociedad se regirá por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes, si tiene personalidad jurídica debe elevarse a escritura pública.

La sociedad civil puede revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio y se podrá constituir en cualquier forma, salvo que se aporten bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso es necesario escritura pública. Normalmente se constituyen mediante un contrato sencillo en el que se relaciona: datos de los socios, domicilio de la sociedad, objeto de la sociedad, aportación de cada socio, distribución de cargas y gastos, distribución de los beneficios y responsabilidad de cada socio.

En resumen una empresa individual puede organizar su actividad en base a estas tres formas: como empresario individual, como una comunidad de bienes o como sociedad civil, siendo el IRPF, y no el Impuesto de Sociedades el encargado de gravar el rendimiento derivado de la actividad empresarial o profesional.

4.2 Empresa societaria y asimiladas

En este epígrafe se resumen las diferentes formas jurídicas que puede adoptar una empresa en función del objetivo mercantil de esta, exceptuando a las sociedades cooperativas que se analizan de forma separada por presentar un carácter social y humano.

4.2.1 Sociedad colectiva:

Es la sociedad mercantil tradicional, los socios (como mínimo dos) intervienen directamente en la gestión y responden personalmente y de forma ilimitada y solidaria frente a las deudas sociales. Es una sociedad de carácter personalista debido a la importancia que adquiere la persona del socio, del que interesa su aportación y su colaboración personal en el desarrollo de la actividad, esta peculiaridad de las sociedades colectivas supone que la condición de socio no pueda transmitirse libremente y que en estas se contemple la figura del socio industrial (su aportación a la sociedad se reduce exclusivamente a su trabajo). El capital está compuesto por las aportaciones de los socios, no existiendo un mínimo legal.

La sociedad colectiva tiene personalidad jurídica propia, se constituye en escritura pública que será inscrita en el Registro Mercantil. No están obligadas a auditar las cuentas anuales, ni a depositarlas en el Registro Mercantil, esto no será de aplicación cuando, a la fecha de cierre del ejercicio, todos sus socios sean sociedades españolas o extranjeras.

Las principales ventajas de este tipo de sociedades mercantiles son la sencillez y la no exigencia de capital mínimo, como inconvenientes destacan la responsabilidad ilimitada de los socios y las posibles restricciones a la transmisión de la condición de socio.

4.2.2 Sociedad comanditaria:

La sociedad comanditaria es una sociedad de tipo personalista caracterizada por la coexistencia de socios colectivos (responden ilimitadamente de las deudas sociales y participan en la gestión de la sociedad) y socios comanditarios que no participan en la gestión y cuya responsabilidad se limita al capital aportado o comprometido, si sólo hay socios comanditarios, al menos, uno de ellos debe responder ilimitadamente como socio colectivo.

Las sociedades comanditarias se dividen en comanditarias simples y comanditarias por acciones en las que la participación de los socios comanditarios está representada por acciones, estas deben auditar sus cuentas y depositarlas en el Registro Mercantil, aplicándoseles las mismas normas que a las sociedades anónimas.

Las principales ventajas de una sociedad comanditaria simple son: la no exigencia de capital mínimo y la responsabilidad limitada para los socios comanditarios; como inconvenientes destacan la responsabilidad ilimitada de los socios colectivos y la no participación en la gestión de los socios comanditarios.

Para el caso de las sociedades comanditarias por acciones, la principal ventaja se centra en la responsabilidad limitada de los socios comanditarios; como inconveniente a destacar (aparte de los enumerados para las comanditarias simples): la exigencia de un capital mínimo de 60.101,21 euros totalmente suscrito y desembolsado al menos en un 25% del valor nominal de las acciones (igual que en las sociedades anónimas).

Actualmente la constitución de sociedades comanditarias es muy poco frecuente debido a la existencia de otras formas jurídicas que limitan la responsabilidad del socio.

4.2.3 Sociedad anónima:

Las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, son las formas jurídicas que más se adoptan para el desarrollo de la actividad empresarial, debido a las ventajas que ofrecen:

- El capital se encuentra dividido en acciones que pueden ser transmitidas libremente.
- Los socios no responden personalmente frente a las deudas sociales.
- Mayor posibilidad de captar recursos por el reducido valor nominal que, en general, poseen las acciones.

La adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Europea, en el año 1989, supuso el establecimiento de un capital social mínimo de 60.101,21 euros para la sociedad anónima. Esto ha producido un desplazamiento hacia la sociedad limitada, al exigir esta un capital mínimo inferior (3.005,06 euros) y por tener menos requisitos formales.

La constitución de una sociedad anónima está condicionada al otorgamiento de la escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil, el capital social debe estar suscrito en su totalidad y desembolsado al menos, en un 25% del valor nominal de cada una de sus acciones. No se exige un número mínimo o máximo de socios. La sociedad puede tener un único socio, esta circunstancia (sociedad anónima unipersonal) debe figurar en toda la documentación de la sociedad, correspondencia, pedidos, facturas y anuncios que se publiquen por disposición legal o estatutaria.

Las cuentas anuales (balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria) han de ser formuladas por los administradores de la sociedad en el plazo máximo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social, junto con el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, para su posterior sometimiento a la aprobación de la Junta General de Accionistas. Las sociedades están obligadas a presentar las cuentas anuales para su depósito en el Registro Mercantil, dentro del mes siguiente a su aprobación. Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas, con excepción de las sociedades que puedan presentar balance abreviado.

Podrán formular balance y memoria abreviados las sociedades en las que durante dos años consecutivos a la fecha de cierre del ejercicio concurran, al menos, dos de las tres circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no superen los 2.373.997,82 euros.

- Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 4.747.995,63 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere los 250.

Podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, las sociedades en las que durante dos años consecutivos a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no superen los 9.495.991,25 euros.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 18.991.982,50 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no supere los 250.

Cuando se trate de sociedades de nueva creación, se podrá presentar balance abreviado y cuenta de pérdidas y ganancias abreviada cuando se reúnan dos de los requisitos mencionados en el momento de cierre del ejercicio.

Las principales ventajas a destacar de estas sociedades son: la responsabilidad limitada de los socios y la facilidad para atraer financiación ajena. Como inconvenientes a resaltar: la exigencia de un capital mínimo (60.101,21 euros) y las obligaciones administrativas que conlleva esta forma jurídica.

4.2.4 Sociedades de responsabilidad limitada:

Las principales características de estas sociedades son:

- No existe un número mínimo de socios, ni un máximo. La sociedad puede tener un único socio, al igual que las sociedades anónimas, y lo debe hacer constar (sociedad de responsabilidad limitada unipersonal) en toda su documentación, correspondencia, pedidos, facturas y anuncios que se publiquen por disposición legal o estatutaria.
- Los socios no responden personalmente frente a las deudas sociales, estando limitada su responsabilidad al capital aportado.
- El capital social no puede ser inferior a 3.005,06 euros, debe estar suscrito y desembolsado en su totalidad desde su origen.
- El capital social está dividido en participaciones indivisibles y acumulables, sin tener la consideración de valores.
- La transmisión de las participaciones está limitada, no pueden transmitirse libremente a personas ajenas a la sociedad (la transmisión a personas extrañas a la sociedad requiere el consentimiento de la sociedad, que se expresará mediante acuerdo de la Junta General).
- La constitución de la sociedad se realiza mediante escritura pública que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil, a partir de este momento la sociedad adquiere personalidad jurídica.
- Están obligadas a formular las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de distribución del resultado al igual que las sociedades anónimas.

Las principales ventajas de esta forma jurídica son: la responsabilidad limitada de los socios, un capital mínimo inferior al exigido para las sociedades anónimas y su mayor flexibilidad de funcionamiento, como por ejemplo sucede en las aportaciones no dinerarias, en las que no es necesaria su tasación por un perito independiente. Como principales inconvenientes: las obligaciones administrativas, la no libertad de transmisión de las participaciones, la imposibilidad de emisión de obligaciones u otros valores negociables y la necesidad de desembolsar la totalidad del capital.

Ley 7/2003 de 1 de abril de la **Sociedad Limitada Nueva Empresa** que modifica la Ley 2/95 de 23 de marzo de Responsabilidad Limitada.

Esta ley establece un marco normativo mercantil y administrativo capaz de estimular la actividad empresarial y mejorar la posición competitiva de la PYME en el mercado.

Supone una simplificación de los trámites de constitución además de proveer de la asistencia técnica necesaria para ayudar a la PYME en los momentos previos a su constitución a su constitución y en los primeros años de su actividad.

El proyecto Nueva Empresa se fundamenta en tres elementos esenciales:

- Centro de Información y Red de Creación de Empresas (CIRCE).
- Un régimen jurídico característico para las entidades acogidas a esta Ley.
- Sistema de Contabilidad Simplificada.

El CIRCE se establece como una red de puntos de asesoramiento e inicio de tramitación (PAIT), en los que se asesora y se presta servicio a los emprendedores, con el objeto de agilizar al máximo los trámites administrativos se define el "Documento Único Electrónico", como elemento básico para realizar los trámites administrativos exigidos en la constitución y puesta en marcha de las empresas. La Seguridad jurídica necesaria para el empleo de este documento se sustenta en la legislación reguladora de la utilización de la firma electrónica.

Simplificación contable: se permitirá la formalización contable mediante un registro único basado en la llevanza del libro Diario.

4.2.5 Sociedad laboral:

Esta sociedad está basada en la participación de los trabajadores en la actividad. Son sociedades anónimas o limitadas en las que, al menos, el cincuenta y uno por cien del capital social pertenece a los trabajadores que prestan en ella sus servicios retribuidos en forma directa y personal, y cuya relación laboral lo es por tiempo indefinido y en jornada completa.

Las Sociedades laborales pueden adoptar la forma de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada, teniendo las mismas características que las ya comentadas para este tipo de sociedades, sin embargo presentan las siguientes particularidades:

- El número mínimo de socios es de tres, salvo que sean sociedades participadas por el Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales.
 - Puede haber dos clases de socios: socios trabajadores y socios no trabajadores (no mantienen ningún tipo de relación laboral con la sociedad).
 - En la sociedad pueden existir trabajadores asalariados que no sean socios.
 - Los socios trabajadores (incluidos los administradores), pueden estar dados de alta en cualquier régimen de la Seguridad Social, no obstante, todos deben estar en el mismo régimen.
 - Las acciones o participaciones serán siempre nominativas y pueden ser de dos clases: clase laboral (propiedad de los trabajadores con relación laboral a tiempo completo) y clase general (propiedad de los restantes socios).
 - La transmisión de las acciones o participaciones a personas que no sean trabajadores de la sociedad por tiempo indefinido y a jornada completa, deberá comunicarse por escrito a los administradores, quienes lo notificarán a los trabajadores no socios. Tendrán preferencia primero los socios trabajadores y después los no trabajadores.

- La constitución de la sociedad se debe formalizar en escritura pública e inscribirla en el Registro Mercantil. Previamente se debe calificar e inscribir la sociedad en el Registro de Sociedades Laborales de la Comunidad Autónoma correspondiente.
- Las sociedades laborales, además de las reservas legales o estatutarias y con los mismos fines, vendrán obligadas a constituir un Fondo Especial de Reserva, de carácter irrepartible, excepto en caso de liquidación, dotado con el 10% de los beneficios liquidados de la sociedad.

Las ventajas e inconvenientes, en términos generales, son los mismos que los comentados para las sociedades anónimas o limitadas, aunque este tipo de sociedades presenta una ventaja adicional al disfrutar de una serie de beneficios fiscales que se comentará en apartados posteriores.

4.2.6 Sociedad cooperativa:

La cooperativa es una sociedad constituida por personas físicas o jurídicas que se asocian para la realización de actividades empresariales y atender de este modo sus necesidades socio-económicas comunes; se imputarán los resultados a los socios una vez atendidos los fondos comunitarios.

Las sociedades cooperativas pueden ser:

- Cooperativas de primer grado: se exige un mínimo de tres socios y pueden ser de distintas clases en función del objetivo que persigan (trabajo, apoyo empresarial, consumo, social...).
- Cooperativas de segundo u ulterior grado: constituidas por dos o más cooperativas de la misma o distinta clase.

Las características que definen a las sociedades cooperativas son:

- Personalidad jurídica propia.
- La responsabilidad del socio por las deudas sociales estará limitada a las aportaciones de capital, salvo disposición en contrario de los estatutos.
- El capital social no deberá ser inferior a 1.803,04 euros (totalmente desembolsado desde su constitución), excepto para las cooperativas escolares que podrá ser de cualquier cuantía.
- Las aportaciones se acreditarán mediante títulos nominativos, que en ningún caso tendrán la consideración de títulos valores, numerados correlativamente.
- La transmisión de las aportaciones por actos "inter vivos", sólo se podrá realizar entre socios de la cooperativa (o a quienes adquieran dicha cualidad en los tres meses siguientes a la transmisión).
- Participación de cada socio en los excedentes netos que puedan repartirse en concepto de retorno cooperativo.
- La Cooperativa se constituirán mediante escritura pública, que será inscrita en el Registro de Sociedades Cooperativas de la Comunidad correspondiente.
- Están obligadas a presentar las cuentas anuales para su depósito en el Registro de Sociedades Cooperativas, dentro del mes siguiente a su aprobación.
- Deben auditar las cuentas anuales y el informe de gestión, salvo que puedan presentara balance abreviado.

Las principales ventajas de las sociedades cooperativas derivan del carácter social de estas entidades, adicionalmente se puede añadir la posible limitación estatutaria de la responsabilidad de los socios y el régimen fiscal aplicable, como inconveniente a destacar, las obligaciones administrativas de este tipo de entidades.

5 CONCLUSIONES

En este primer capítulo se han repasado conceptos básicos a tener en cuenta con carácter previo al desarrollo de la actividad de la pequeña y mediana empresa:

- Esquema del Sistema Tributario Español. Donde se han enumerado los tributos existentes y su naturaleza (tributos con contraprestación, tributos sin contraprestación y, dentro de estos últimos los de carácter personal, de producto, sobre la renta y sobre el capital, y los impuestos indirectos).
- Elementos tributarios. En este apartado se han definido conceptos que se van a utilizar en los siguientes capítulos como el hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, etc.
- Infracciones y sanciones tributarias.
- Modalidades que puede adoptar la actividad empresarial.

En los siguientes capítulos se analizará la creación de la empresa, la tributación de sus operaciones y la tributación del beneficio bajo la perspectiva del empresario individual (y asimilados) y de la modalidad de empresa societaria (y asimilados).