



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

Grado en Administración y Dirección de Empresas
Curso 2021/2022

**ANÁLISIS ECONÓMICO, LABORAL Y FISCAL DE LOS EMPRESARIOS
INDIVIDUALES EN LA RESTAURACIÓN**

**ECONOMIC, LABOR AND FISCAL ANALYSIS OF ENTREPRENEURS IN
RESTAURANTS**

Realizado por la Alumna Dña. Paula López Calvo

Tutelado por la Profesora Dra. Marta González Aparicio

León, 18 de julio de 2022

MODALIDAD DE DEFENSA PÚBLICA:

Tribunal

Póster

ÍNDICE DE CONTENIDOS

RESUMEN	1
ABSTRACT	2
1. INTRODUCCIÓN	3
2. METODOLOGÍA	4
3. BREVE APROXIMACIÓN AL EMPRENDIMIENTO EN ESPAÑA	5
3.1. CARACTERES GENERALES DEL EMPRENDIMIENTO EN ESPAÑA	5
3.2. APROXIMACIÓN AL EMPRENDIMIENTO EN EL SECTOR DE LA HOSTELERÍA	8
3.3. CONSIDERACIONES PARTICULARES PARA EL SECTOR DE LA RESTAURACIÓN	9
4. EL AUTÓNOMO EN EL DERECHO DEL TRABAJO Y LA SEGURIDAD SOCIAL: BREVE APROXIMACIÓN	13
4.1. CONCEPTUALIZACIÓN: EL TRABAJADOR POR CUENTA PROPIA O AUTÓNOMO	13
4.2. LAS BASES DE COTIZACIÓN DE LOS AUTÓNOMOS	15
4.3. LAS BONIFICACIONES DE LA CUOTA DE AUTÓNOMOS COMO MEDIDAS TENDENTES A FAVORECER EL EMPRENDIMIENTO	16
5. LA FISCALIDAD DEL AUTÓNOMO EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA	19
5.1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: CONCEPTOS GENERALES	19
5.2. RENTAS SOMETIDAS A GRAVAMEN	21
5.3. LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR EL AUTÓNOMO	24
5.3.1. IMPUTACIÓN DE RENTAS	25
5.3.2. Elementos afectos a la actividad	25
5.3.3. Métodos de cálculo de la base imponible	27
A. Estimación directa normal	27
B. Estimación directa simplificada	29

C. Reducciones en la base imponible en estimación directa normal y simplificada	31
D. Estimación objetiva	36
5.3.4. Régimen de incompatibilidad entre métodos	41
6. ANÁLISIS PRÁCTICO DEL RESULTADO FISCAL DE LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS PARA EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE	42
6.1. PLANTEAMIENTO	42
6.2. ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA	43
6.3. ESTIMACIÓN OBJETIVA	46
CONCLUSIONES	48
BIBLIOGRAFÍA	50

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 3.1. Porcentaje de participación de los sectores económicos en el PIB	9
Gráfico 3.2. Distribución de los establecimientos de hostelería.....	11

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 5.1. Esquema del cálculo del rendimiento neto en estimación directa normal ...	27
Figura 5.2. Esquema del cálculo del rendimiento neto en estimación directa simplificada	29

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 3.1. Producción nacional de los sectores de actividad del sector servicios y su porcentaje de participación.....	10
Tabla 3.2. Producción de la hostelería frente a la producción nacional	12
Tabla 5.1. Configuración de la base imponible	22
Tabla 5.2. Tramos de la base general actualizados en 2022.....	24
Tabla 5.3. Tramos de la base del ahorro actualizados en 2022	24
Tabla 5.4. Tabla de amortización simplificada.....	30
Tabla 5.5. Resumen del cálculo de los rendimientos netos mediante estimación directa normal.....	35
Tabla 5.6. Resumen del cálculo de los rendimientos netos mediante estimación objetiva	38
Tabla 5.7. Cómputo de los módulos del restaurante de dos tenedores	39
Tabla 5.8. Cómputo de los módulos del restaurante de un tenedor.....	39
Tabla 6.1. Cálculo del rendimiento neto del Restaurante 1 por estimación directa simplificada	44
Tabla 6.2. Cálculo del rendimiento neto del Restaurante 2 por estimación directa simplificada	46
Tabla 6.3. Cálculo del rendimiento neto del Restaurante 1 por estimación objetiva	46
Tabla 6.4. Cálculo del rendimiento neto del Restaurante 2 por estimación objetiva	47

RESUMEN

El sector de la restauración ha desempeñado un papel esencial en la economía española. Dentro de esta actividad, destaca el papel que los autónomos o empresarios individuales realizan, como titulares de estos negocios. La reciente crisis sanitaria y económica provocada por la Covid-19 ha colocado en una difícil situación a estos profesionales, que van visto severamente limitada su actividad. Sin embargo, no todos los locales de restauración se han visto afectados de igual manera, presentado cada uno de ellos una idiosincrasia particular.

Ante esta situación de crisis se plantea la necesidad de examinar si el marco legal aplicable a estos autónomos, particularmente en el ámbito de la tributación, se convierte en un factor beneficioso o perjudicial para su actividad. Para ello, habrá que determinar cómo tributan las rentas obtenidas por estos profesionales en el principal impuesto directo que resulta de aplicación, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Particularmente, se requiere examinar los distintos métodos de estimación de la base imponible, a fin de determinar cómo inciden en la configuración de la cuota tributaria a pagar. Esta determinación permitirá concluir qué método resulta más beneficioso, atendiendo a las particularidades de estos negocios, en concreto, a las diferencias entre un local situado en el centro de la ciudad de León y otro situado en una población de las afueras.

Palabras clave: autónomo, restauración, economía, Seguridad Social, IRPF, fiscalidad, situación pandémica.

ABSTRACT

The restaurant sector has played an essential role in the Spanish economy. Within this activity, the role that the self-employed or individual entrepreneurs play, as owners of these businesses, stands out. The recent health and economic crisis caused by Covid-19 has placed these professionals in a difficult situation, whose activity is severely limited. However, not all restaurants have been affected in the same way, each one of them presenting a particular idiosyncrasy.

Faced with this crisis situation, there is a need to examine whether the legal framework applicable to these self-employed workers, particularly in the field of taxation, becomes a beneficial or detrimental factor for their activity. For this, it will be necessary to determine how the income obtained by these professionals is taxed in the main direct tax that is applicable, the Personal Income Tax. In particular, it is necessary to examine the different methods of estimating the tax base, in order to determine how they affect the configuration of the tax amount to be paid. This determination will allow us to conclude which method is more beneficial, taking into account the particularities of these businesses, specifically, the differences between a place located in the center of the city of León and another located in a town on the outskirts.

Keywords: entrepreneurs, restaurants, economy, Social Security, personal income tax, taxation, pandemic situation.

1. INTRODUCCIÓN

A lo largo del tiempo, el sector terciario o de servicios ha sido uno de los que más ha influido en la economía española, representando un porcentaje importante del PIB. La crisis de 2008, acentuada por la burbuja inmobiliaria, provocó que los sectores de la agricultura e industrial se volvieran perdieran importancia, siendo el más afectado el de la construcción. Esta crisis económica derivó en una terciarización en la economía y en el empleo, pasando el sector terciario o servicios a ocupar un papel económico predominante. Esta terciarización económica también fue territorial, pues el empleo se concentró en las zonas más portuarias y céntricas de la Península, particularmente Madrid, Cataluña, País Vasco y Comunidad Valenciana. Estas ubicaciones afectaron a las colindantes, lo que provocó una deslocalización de la población, vaciando provincias menos influyentes y trasladándose a donde más oportunidades de negocio hubiese. A día de hoy, casi 15 años después, sigue repitiéndose esta huida a las grandes ciudades. No obstante, en pequeñas ciudades, como León, el sector terciario posee una importancia esencial, convirtiéndose también en el motor de la economía.

Dentro del sector servicios destaca la importancia del sector turístico. Esto se debe a que España es el tercer país más visitado del mundo. Las actividades desarrolladas dentro del sector turístico son variadas, destacando de entre ellas la restauración. España es líder mundial en número de bares y restaurantes: un establecimiento por cada 175 habitantes, lo que pone de manifiesto su importancia tanto en la economía como en el empleo. Pero su repercusión va más allá, pues las elevadas rentas que genera el sector de la restauración serán gravadas tanto en la imposición directa como en la indirecta, convirtiéndose en una importante fuente de ingresos para las arcas públicas.

Muchos de los empresarios que poseen negocios de restauración lo hacen como personas físicas, adoptando la forma jurídica de autónomos. Fiscalmente, estos autónomos tendrán que declarar sus rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, utilizando para ello alguno de los sistemas de estimación de la base imponible permitidos por la Ley.

La crisis económica, social y sanitaria generada por la pandemia de la Covid-19, ha incidido especialmente en el sector de la restauración. Debido a las limitaciones sanitarias impuestas estos establecimientos han visto mermados notablemente sus ingresos, lo que también va a tener serias implicaciones fiscales. El cambio en el escenario económico puede suponer que el sistema de tributación elegido por el empresario individual o

autónomo ya no sea el que más le favorece fiscalmente, suponiendo un perjuicio adicional a su situación.

Es por ello que el objeto de esta investigación es estudiar la tributación de las rentas obtenidas por el autónomo que posee un negocio de restauración, particularmente en la provincia de León. La investigación se desarrollará en dos fases:

- En una primera fase se expondrá el marco legal aplicable a los empresarios individuales dedicados a la restauración, con especial referencia a sus obligaciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- En la segunda fase se expondrán varios supuestos comparativos que permitan determinar el sistema de cálculo de la base imponible más favorable para estos autónomos, considerando la actual coyuntura económica.

2. METODOLOGÍA

En cuanto al método de investigación empleado, se ha recurrido a un método analítico, por medio del se ha estudiado la naturaleza tanto del emprendimiento en el sector de la restauración, como de la legislación social y, particularmente fiscal, que resulta de aplicación a estos profesionales.

En el desarrollo de este método se han seguido las siguientes fases:

- **Primera. Análisis económico.** Ha requerido de la consulta de fuentes en Google Scholar, la base de datos de la Universidad de la Rioja Dialnet y varios artículos de revistas científicas. De ahí se ha conseguido desarrollar cómo surge el emprendimiento en el estado español. A continuación, el contenido de gráficos y tablas ha sido posible gracias a los datos extraídos en el Instituto Nacional de Estadística, la Contabilidad Nacional Anual de España e información complementaria de la Federación Española de Hostelería. Por último, el papel del emprendimiento en el sector hostelero ha requerido alguna consulta en libros y la experiencia propia de los hosteleros que acuden a la gestoría.
- **Segunda. Análisis laboral.** Se ha expuesto de forma simplificada, a fin de ofrecer al lector una visión global de la legislación aplicable a los autónomos. Se ha acudido principalmente a la Ley del Estatuto del Trabajo Autónomo y a la Ley General de la Seguridad Social. El gráfico se ha calculado en relación con los

datos suministrados por la Seguridad Social en su página web, en el apartado denominado 'Estadísticas'.

- **Tercera. Análisis fiscal.** Es la parte central del trabajo. Ha requerido de las distintas leyes y reglamentos que dan forma a la figura del empresario individual, que serían fundamentalmente: la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, precisando sobre todo el apartado del Impuesto de las Actividades Económicas; el propio Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades. Cabe añadir que, en algunos puntos, fue necesarias Consultas Vinculantes o recurrir a la Ley General de Tributos para una mayor profundización de los términos.

Respecto al caso práctico, las cifras de los restaurantes se han proyectado de la realidad al trabajo, pero de una manera más simplificada, a fin de facilitar la comprensión de los resultados obtenidos.

3. BREVE APROXIMACIÓN AL EMPRENDIMIENTO EN ESPAÑA

Antes de abordar la regulación fiscal y laboral aplicable a los empresarios individuales en España, procede realizar unas breves notas sobre el emprendimiento en nuestro país, con especial atención a los autónomos y, en particular, al sector de la restauración.

3.1. CARACTERES GENERALES DEL EMPRENDIMIENTO EN ESPAÑA

El emprendimiento es un movimiento que cada vez es más habitual dentro del mercado laboral español. Se da como una alternativa al trabajo por cuenta ajena y que no decide abordar directamente la forma de sociedad mercantil, dando lugar a una huella más instantánea en las economías domésticas. El emprendimiento, jurídicamente, se refleja en la figura del autónomo, que permite la titularidad de un negocio de manera individual.

La toma de la decisión suele radicar en la motivación de encontrar una oportunidad de mercado que se desea explotar. Pero esta decisión no debe tomarse a la ligera. Lograr que desaparezca esa carencia puede llevar a una serie de consecuencias dentro del propio

sector que, no solo afectarán a nivel interno, sino también repercutirán en los factores territoriales y el grado de competitividad de las regiones colindantes.

Actualmente la economía española, y por tanto el desarrollo del emprendimiento hispánico, se encuentran en una paralización muy poco atractiva. Pero este término no debe prejuzgar la mente del trabajador independiente, ya que un crecimiento económico muy por encima del punto de equilibrio concluye en una reducción de los nichos de mercado, conllevando así a una disminución de la tasa de emprendimiento.

Es por estos motivos por los que se detecta otra nueva razón para iniciar una actividad: el análisis de la economía de la región y, por tanto, la puesta en marcha de proyectos innovadores que satisfagan las necesidades del territorio; o incluso modificaciones en las conductas con ese entorno. Un ejemplo de estas últimas pueden ser la situación económica de la zona donde se quiera iniciar el proceso empresarial, las expectativas del sector y las características institucionales.

Respecto al entorno económico que abarca el país, los conceptos más interesantes como motivo de estudio son la tasa de emprendimiento y el crecimiento económico. Esta relación ha sido corroborada por medio de numerosos estudios, analizando el comportamiento desde varias perspectivas. Comprobando la reciprocidad entre la tasa de desempleo y emprendimiento, por las razones visualizadas anteriormente, suele ser la más abordada en referencia al inicio de una actividad empresarial.

El primer pensamiento que surge es: si una persona se encuentra en situación de desempleo, abarcará todas las posibilidades para poder obtener una renta mínima. Una de ellas puede ser la opción de comenzar un negocio. Es en este punto cuando habría que razonar la diferencia entre los dos tipos de emprendimientos: el de oportunidad y el de necesidad. El futuro titular no se plantea el aprovechamiento de una situación concreta, sino que se ve obligado a orientar sus esfuerzos a la realización de la actividad. Por lo que se puede afirmar con certeza que existe una relación positiva entre la tasa de desempleo y el emprendimiento por necesidad.

Por tanto, es habitual que una situación recesiva en la economía suele conllevar un mayor número de creación de empresas; no obstante, la región española es una excepción debido al gran miedo de los emprendedores ante la reducción de posibilidades de triunfo. Además, analizando detenidamente los factores externos referentes a la deuda pública, en un primer momento se preferirá alta, pero a largo plazo requerirán de incremento de

impuestos o disminución del gasto público, provocando una disminución de la demanda agregada e incrementando de nuevo el desempleo. (Crecente Romero & del Olmo García, 2020)

Centrando la atención en un punto de vista más interno, la situación no mejora para el nuevo emprendedor. No solo las posibles dificultades externas van a afectarle, sino que también verá influenciado en su crecimiento la falta de experiencia en el sector, la baja capacidad negociadora o los problemas de información asimétrica. Este último problema se refleja principalmente en la diferencia de nivel competitivo en el resto de las empresas que se encuentran en una fase de madurez respecto a la de nacimiento, enfrentándose a un camino muy solitario. No conocer ni a qué se enfrenta ni cuál es la mejor elección de clientes, puede conllevar graves consecuencias en el discurrir del ejercicio económico.

Por ello, es importante tener en cuenta que el titular obtiene ventajas y desventajas a la hora de iniciar su negocio de manera individual:

Comenzando por los puntos más favorables, destaca la menor cantidad de procedimientos para la puesta en marcha, y por lo tanto el ahorro en costes al no necesitar ningún tipo de depósito de capital social mínimo como ocurre con las sociedades mercantiles. Es habitual, por tanto, que se cuente con servicios de profesionales independientes para la puesta en marcha del negocio. Otra característica que subrayar es la total libertad e independencia en la toma de decisiones, pero es necesario un especial cuidado ya que una mala ejecución podrá afectar a la actividad de manera exponencial. A esto se le une la certeza de responder con todo su patrimonio si la situación se torna difícil frente a los acreedores o proveedores. Asimismo, si el empresario posee a su cargo trabajadores, acarreará con sus malas acciones.

Por otra parte, uno de los mayores inconvenientes que presentan los empresarios individuales es la complicación a la hora de obtener financiación. La mayoría de las veces, su propio patrimonio figura como la única fuente monetaria. Si el autónomo necesitara más renta, es mucho más complicado cumplir con los requisitos. Esto se debe a la cantidad de riesgos a los que se enfrenta al inaugurar un nuevo negocio, viéndose perturbado por factores no solo internos, sino también externos. (Díaz Gómez, 2021).

Una vez que se ha profundizado más en la figura del empresario individual a nivel fiscal, se observa que juega un papel bastante significativo al decidir de qué manera declarará la actividad. No obstante, también es importante tener en el punto de mira la regulación de

la Seguridad Social, siendo el propio autónomo el responsable de cotizar. Es por ello que, aunque el foco en este trabajo está situado en el tratamiento fiscal, también se analizará brevemente las principales características y consecuencias que conlleva pertenecer al Régimen Especial de Autónomos.

3.2. APROXIMACIÓN AL EMPRENDIMIENTO EN EL SECTOR DE LA HOSTELERÍA

Ante la oleada de emprendedores a lo largo del tiempo, destacable en las épocas de recesión, se han decidido tomar nuevas medidas a nivel fiscal para fomentar ese inicio de la actividad empresarial. El objetivo primordial es liberar al autónomo de la carga fiscal que podría encontrar si optara por constituir otra forma jurídica. Se buscaba que esta decisión del empresario impulsara la economía y el empleo de la región. Por esta razón, la parte tributaria adquiere un gran peso a la hora de potenciar la actitud de liderazgo empresarial.

Para los españoles, la hostelería es considerada como una de las principales opciones para emprender. Esta elección se ve acrecentada por ser un país que vive del sector servicios y del ocio que, junto a la buena gastronomía, se convierten en un mecanismo de atracción turístico. Existe la creencia de que para administrar este tipo de negocios solo hace falta ser una persona sociable y poseer habilidades culinarias. Por eso, es común caer en varios errores al no plantearse con seriedad la explotación de la actividad. El más destacable es la poca consideración de la tributación del autónomo. En el caso de un restaurante, el trabajador por cuenta propia deberá tributar por el IRPF al ejercer la actividad, por el IVA al comprar materias primas para el cocinado de los platos y la prestación del servicio, por las retenciones del alquiler del local y las de los empleados si los tuviera..., entre otros. Es por esta razón que la solución más rápida es la contratación de profesionales independientes fiscales, para la recaudación de los impuestos y el registro contable, lo que conlleva a su vez un coste indirecto no previsto.

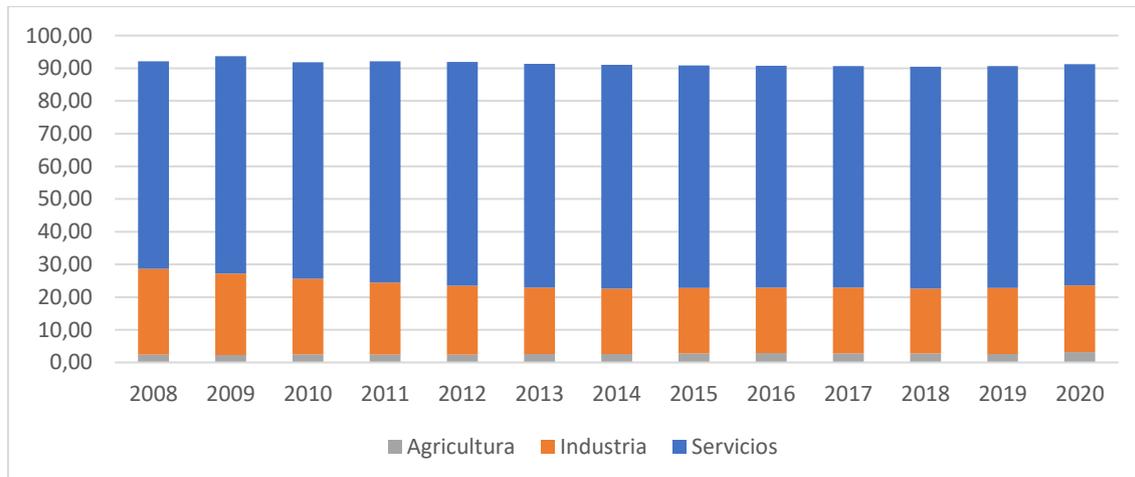
Cabe decir, que en la restauración no solo hay trámites para el alta del autónomo en Hacienda y en la Seguridad Social, sino que además están obligados a inscribirse en las Consejerías de Turismo y Sanidad de la Comunidad Autónoma que corresponda. En ocasiones, incluso a nivel local, es necesario realizar determinados procedimientos para

que el registro sea completado. Normalmente estos trámites solo implican al empresario individual, pero en el mundo hostelero es habitual ver familias regentando los negocios. Esa figura tan común, sin embargo, no lo es a nivel fiscal. Y es que la realidad es que no existe una definición exacta de “empresa familiar”, conllevando a la búsqueda de la mayor similitud y precisión posible del término. Por el contrario, el Organismo Público de la Seguridad Social, no solo define qué es un autónomo, sino que aplica un concepto propio para el cónyuge y los descendientes que se encuentren adscritos a la actividad.

3.3. CONSIDERACIONES PARTICULARES PARA EL SECTOR DE LA RESTAURACIÓN

En España, el sector más predominante es el sector terciario o de servicios. Al estar compuesto por una masa tan heterogénea y dispar de actividades, desde las más tradicionales hasta las últimas innovaciones tecnológicas, no cabe duda de que es el mayor representante de la economía española.

Gráfico 3.1. Porcentaje de participación de los sectores económicos en el PIB



Fuente: Statista (2021)

Un claro ejemplo puede ser el porcentaje de participación de los tres sectores económicos principales en el Producto Interior Bruto español. En el gráfico se observa cómo, de manera consecutiva, el sector servicios ha sido predominante a lo largo de las décadas. Cabe añadir que la crisis que hubo en 2008 podría haber perjudicado al sector servicios, influyendo notablemente en los servicios de comercio o de ocio, y aun así ni el sector

industrial ni el de la agricultura lograron discernir mínimamente de esa posición más secundaria.

Analizando detenidamente el sector servicios, se distinguen múltiples sectores de actividades de distinta índole. En la siguiente tabla se puede observar más detenidamente la influencia de cada uno de ellos en el sector terciario, así como la situación antes y después de la pandemia. Como se ha señalado anteriormente, el porcentaje de participación del sector servicios no se ha visto en décadas minorado de manera súbita. Al estar formado por un abanico tan diverso, siempre habrá actividades que destaquen más que otras, dependiendo de la época recesiva o de crecimiento en la que se encuentre la economía.

Tabla 3.1. Producción nacional de los sectores de actividad del sector servicios y su porcentaje de participación

	Producción nacional (mill. euros)			Porcentaje de participación PIB		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Comercio, transporte y hostelería	258.698	266.793	202.246	21,50%	21,4%	18,03%
Información y comunicaciones	40.021	41.906	39.500	3,33%	3,4%	3,52%
Actividades financieras y de seguros	44.209	43.473	46.041	3,67%	3,5%	4,10%
Actividades inmobiliarias	126.257	130.660	130.937	10,49%	10,5%	11,67%
Actividades profesionales, científicas y otras	96.064	102.692	88.398	7,98%	8,3%	7,88%
Administración pública, educación y sanidad	196.919	204.589	210.316	16,37%	16,4%	18,75%
Actividades artísticas y otros servicios	54.277	55.370	42.819	4,51%	4,4%	3,82%
Servicios	816.445	845.483	760.257	67,85%	67,9%	67,76%
PIB a precios de mercado	1.203.259	1.244.375	1.121.948	100,00%	100,0%	100,00%

Fuente: elaboración propia a partir de los datos extraídos de la Contabilidad Nacional Anual de España. Instituto Nacional de Estadística. (2021)

En el año 2018, el PIB se encontraba en un proceso de constante crecimiento que continuó hasta 2019. Las actividades englobadas en la categoría de ‘Comercio, transporte y hostelería’ eran las principales precursoras de la influencia del sector servicios con un

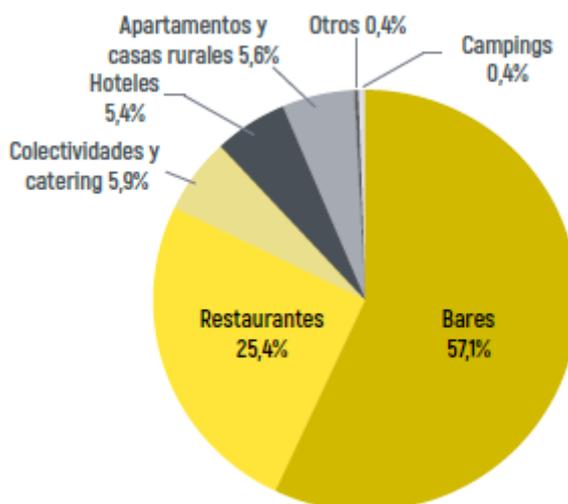
21,50%. Seguidamente, aunque constituyendo casi la mitad, con un 16,37%, estaban la ‘Administración pública, educación y sanidad’.

En el año 2019, viviendo una época casi idílica en la que se soñaba continuamente con el aumento del poder adquisitivo, siempre luchando contra la inflación. El comercio y el sector turístico seguían reflejando el pleno dominio de los servicios. Solo había descendido un 0,1% respecto al año anterior, mientras que la Administración Pública mantenía el segundo puesto con un aumento de un 0,03%.

La economía española parecía encontrarse en un nivel estable hasta que en marzo de 2020, el país se vio sucumbido por la pandemia. Perjudicando gravemente a determinados escenarios a nivel nacional.

Es por ello que, enfocando la atención en el tema a tratar, se subraya nuevamente la importancia del turismo en el sector terciario. Este, a su vez, cataloga una distribución de la producción a través de dos ramas principales: los alojamientos hoteleros y la restauración. Para conocer mejor el por qué de la elección de la restauración, el siguiente gráfico circular precisa los porcentajes del total de locales a nivel nacional de cada una de las distintas actividades.

Gráfico 3.2. Distribución de los establecimientos de hostelería



Fuente: INE-DIRCE. (Datos a 1 de enero de 2020)

A simple vista, se observa la gran amplitud que abarca el sector de la hostelería. Formado por los restaurantes y bares, se trata de un 82,5% del total. Los bares representan más de

la mitad del valor turístico suponiendo un repunte de un 0,8% respecto al anterior. Mientras que los restaurantes crecían un 0,5%. (Hostelería de España, 2021)

Por ende, la hostelería ha sido uno de los puntos más fuertes en el ámbito económico. Pero en la época pandémica, se vio envuelta en una serie de inconvenientes que le provocaron un descenso abismal de su influencia en la producción nacional.

Tabla 3.2. Producción de la hostelería frente a la producción nacional

	2018	2019	2020
Producción hostelería	124.408	130.841	74.421
Producción nacional	2.156.513	2.242.447	2.031.730
%			
Hostelería/Nacional	5,77%	5,83%	3,66%
% Var. Anual			
Hostelería	3,24%	5,17%	-43,12%
% Var. Anual			
Nacional	4,62%	3,98%	-9,40%

Fuente: Instituto Nacional de Estadística (2021)

El año 2020 fue una etapa de recesión para el sector de la hostelería. Las duras condiciones agravadas por las restricciones, como el toque de queda o el cierre del ocio nocturno, envolvieron en neblina la continuidad de numerosos establecimientos de restauración y bares. Más concretamente, el porcentaje de producción de los bares descendió a tales niveles que algunos hosteleros decidían cerrar definitivamente. Y, aunque siempre habían supuesto un índice muy influyente en el turismo, se vio minorado considerablemente, hasta dos puntos porcentuales por debajo de lo usual.

En años anteriores, la producción de los servicios de comidas y bebidas no cesaba en su crecimiento, aumentando anualmente de manera constante. Fue con la llegada de la crisis pandémica lo que supuso alcanzar niveles tan bajos como los registrados en el año 2000, siendo en este último de 73.331 millones de euros. La variación anual supuso un decrecimiento de un 43,12% respecto al año anterior.

Debido al gran efecto a nivel estatal, se desarrollaron medidas urgentes como barrera contra la decadencia económica. Se intentó paliar los efectos de la crisis por medio de préstamos ICO Covid que suministraban a los empresarios individuales para ayudar a los pagos pendientes, así como otras ayudas para la compensación de las cuotas de autónomos que deberían de abonar aunque el negocio estuviera cerrado, se implementaron los ERTes como mecanismo de suspensión o reducción de horas por los trabajadores, se incitó a la opción del teletrabajo... No obstante, estas medidas no fueron

del todo efectivas en el sector de la restauración, por sus particularidades. Entre las que más incidieron en la actividad están las medidas de tipo laboral y fiscal, aspectos de los que nos ocuparemos a continuación.

4. EL AUTÓNOMO EN EL DERECHO DEL TRABAJO Y LA SEGURIDAD SOCIAL: BREVE APROXIMACIÓN

Como paso previo al estudio de la fiscalidad del autónomo en la imposición directa, es preciso ahondar en su caracterización en el Derecho del trabajo y de la Seguridad Social, a fin de ofrecer una visión general de las obligaciones que le resultan aplicables.

4.1. CONCEPTUALIZACIÓN: EL TRABAJADOR POR CUENTA PROPIA O AUTÓNOMO

El artículo 1.1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo¹ (en adelante, LETA) establece como supuestos incluidos dentro del ámbito de aplicación a *‘las personas físicas que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena’*. Es decir, se considera autónomo a aquella persona emprendedora que, de forma constante, desarrolla una actividad económica con ánimo de lucro, sin que dependa directa ni indirectamente de contratos de trabajo.

Existe un Régimen profesional común del trabajador autónomo que establece todos los derechos y deberes equitativos a todos los empresarios individuales. Primeramente, en el artículo 4 se describen sus derechos profesionales. Los autónomos tienen derecho al ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidas en la Constitución Española (art. 4.1. de la LETA), así como otros derechos básicos individuales específicos de su naturaleza jurídica (art. 4.2. de la LETA):

- Derecho al trabajo y a la libre elección de profesión u oficio.
- Libertad de iniciativa económica y derecho a la libre competencia.

¹ Accesible en el siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-13409>.

- Derecho de propiedad intelectual sobre sus obras o prestaciones protegidas.

Cabe añadir, que cualquier trabajador por cuenta propia posee los derechos individuales de igualdad ante la ley sin ser discriminados, directa o indirectamente, por cualquier circunstancia personal o social (art. 4.3. a) LETA). Así como los que velen por su seguridad e integridad física (art. 4.3. d) de la LETA), por su conciliación con la vida personal y familiar (art. 4.3. g) de la LETA), y por la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad (art. 4.3. h) de la LETA), entre otros.

Referente a los deberes profesionales básicos, el artículo 5 de la LETA señala que son deberes de los trabajadores autónomos los siguientes:

- Cumplir con las obligaciones derivadas de los contratos por ellos celebrados y con las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, a los usos y a la ley.
- Cumplir con las obligaciones en materia de seguridad y salud laborales que la ley o los contratos que tengan suscritos les impongan, así como seguir las normas de carácter colectivo derivadas del lugar de prestación de servicios.
- Afiliarse, comunicar las altas y bajas y cotizar al régimen de la Seguridad Social.
- Cumplir con las obligaciones fiscales y tributarias establecidas legalmente.
- Cumplir con otras obligaciones derivadas de la legislación aplicable y con las normas deontológicas aplicables a la profesión.

Como se ha señalado, uno de los deberes del trabajador autónomo es la afiliación a la Seguridad Social siendo según estipula el artículo 24 de la LETA *‘obligatoria y única para su vida profesional, sin perjuicio de las altas y bajas en los distintos regímenes que integran el sistema de Seguridad Social, así como las demás variaciones que puedan producirse con posterioridad a la afiliación.’* Por eso, el primer paso para que el autónomo pueda iniciar su actividad es darse de alta en el Régimen Especial de Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos. La cotización en este Régimen es obligatoria en los términos previstos en el artículo 15 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social² (en adelante, la LGSS). El deber de cotizar nacerá en el momento en el que se inicie la actividad (art. 18 de la LGSS).

² Accesible en el siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-11724>.

4.2. LAS BASES DE COTIZACIÓN DE LOS AUTÓNOMOS

La Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, más concretamente el título IV *‘establece los principios generales en materia de protección social, recogiendo las normas generales sobre afiliación, cotización y acción protectora de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos.’* Cabe destacar que bajo este mismo título se engloban las reducciones y bonificaciones en las bases de cotización o en las cuotas de la Seguridad Social para determinados colectivos de trabajadores autónomos.

Según el artículo 23 de la LETA y de conformidad con el artículo 41 de la Constitución, *‘las personas que ejerzan una actividad profesional o económica por cuenta propia o autónoma tendrán derecho al mantenimiento de un régimen público de Seguridad Social, que les garantice la asistencia y las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad.’*

Las bases y tipos de cotización a la Seguridad Social serán los que establezcan cada año la correspondiente Ley de Presupuestos Generales (art. 19 de la LGSS). En el año 2022, la base mínima actualizada es 960,60 € y la máxima es 4.139,40 €. Formará la cuota abonada mensualmente del autónomo la aplicación del tipo del 30,8%.

Cabe señalar que es el propio emprendedor el que puede elegir su propia base dentro del intervalo de la base mínima y la máxima, proporcionando una gran flexibilidad en la elección del periodo de cotización. Existe, a su vez, una relación negativa entre ambos términos: una menor base requerirá de más años; mientras que, si es más alta, podría optar a la jubilación anticipada e, incluso, que la compensación monetaria fuera mayor.

Y aunque en un principio puede parecer un gasto mensual desmedido, el organismo regulador intenta incentivar el aumento de emprendedores a través de una serie de ventajas. No obstante, para poder recurrir a esta ‘tarifa plana’ es necesario cumplir una serie de requisitos:

- No haber estado inscrito en el Régimen Especial de Autónomos, cabe destacar que si el emprendedor se dio de baja del sistema hace más de dos años, puede volver a beneficiarse de la tarifa plana.

Anteriormente, este requisito solo podía cumplirse cuando el autónomo se hubiera desabonado en los cinco años anteriores, pero cambió en enero de 2018 tras la aprobación de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo.

- Estar al corriente de las obligaciones con la Seguridad Social, es decir, no poseer ninguna deuda frente al organismo.
- Además de una condición más inusual: no pertenecer a una sociedad ni ser autónomo colaborador. (I-LEX Abogados y Asesores Tributarios, 2016)

4.3. LAS BONIFICACIONES DE LA CUOTA DE AUTÓNOMOS COMO MEDIDAS TENDENTES A FAVORECER EL EMPRENDIMIENTO

Para cualquier tipo de emprendedor que desee iniciar su actividad y que cumpla los requisitos anteriormente señalados, se le aplicará la siguiente reducción inicial. Se producirá una disminución de 69,61 € al mes si se escoge la base mínima (960,60 €), o del 80% si por el contrario es mayor, durante el primer año (art. 31 de la LGSS). A partir del periodo inicial de 12 meses, y con independencia de la base inicial elegida, podrán aplicarse sobre la cuota por contingencias comunes, y por un período máximo de hasta 12 meses, por un periodo máximo de 24 meses, los siguientes porcentajes:

1. Una reducción equivalente al 50% de la cuota durante los seis meses siguientes al período inicial.
2. A continuación, una reducción equivalente al 30% de la cuota durante los 3 meses siguientes.
3. Y, por último, una bonificación equivalente al 30% de la cuota durante los 3 meses siguientes. (SEPE, 2020)

De modo accesorio, el organismo de la Seguridad Social y la LETA desean incentivar el aumento de emprendedores que cuenten con determinadas circunstancias personales y familiares o las características profesionales de la actividad ejercida, haciendo que el porcentaje de descuento sea más amplio (art. 25. 3 de la LETA). Los beneficiados son los que constan en los siguientes grupos:

Tabla 4.3. Incentivos para Trabajadores por Cuenta Propia en la Seguridad Social

Condiciones	Incentivos
Hombres menores de 30 años y mujeres menores de 35 años	Al mismo tiempo que se cumple la primera condición de los 24 meses, se le añadirán 12 meses extra con una bonificación continuada del 30%
Discapacidad grado mayor o igual que el 33%, víctimas de violencia de género y de terrorismo	Se sigue cumpliendo la condición de 69,40€ al mes si se escoge la base mínima, de un 80% si es mayor, pero al cumplir el primer año, se reducirán las cuotas un 50% durante los dos siguientes. Haciendo un total de tres años bonificados.
Mujeres reincorporadas en los dos años siguientes a la fecha de cese por maternidad, adopción, guarda con fines de adopción, acogimiento y tutela	Solo poseen la condición de la reducción de 69,40€ de la base mínima o del 80% durante doce meses
Autónomos con pluriactividad	Dos casos: autónomos que decidan iniciar la pluriactividad desde el primer momento, la base puede ser comprendida entre el 50% de la base mínima de cotización establecida anualmente durante los primeros dieciocho meses; y el 75% durante los siguientes dieciocho meses hasta las bases máximas establecidas en el Régimen. Y el segundo caso, la actividad laboral por cuenta ajena sea a tiempo parcial con una jornada a partir del 50% comparada con una a tiempo completo: la base de cotización estará comprendida entre: el 75% de la base mínima durante los primeros 18 meses; y el 85% durante los siguientes 18 meses.

<p>Conciliación de la vida profesional y familiar vinculada a la contratación.</p> <p>Trabajadoras en periodos de descanso por maternidad, adopción, acogimiento, riesgo durante el embarazo o en la lactancia o suspensión por paternidad</p>	<p>Bonificación del 100% de la cuota aplicada sobre la Base Media de los 12 meses anteriores</p>
<p>Nuevas altas de familiares colaboradores de trabajadores autónomos (incluidas parejas de hecho)³</p>	<p>Bonificación sobre la cuota que resulte de aplicar sobre la Base mínima el tipo que corresponda: reducción del 50% durante los dieciocho primeros meses y disminución de un 25% durante los seis meses siguientes</p>

Fuente: adaptación de la tabla de beneficios en la cotización a la Seguridad Social (Ministerio de Inclusión Migraciones y Seguridad Social, 2020)

Observando las diferentes condiciones que se deben cumplir para poder ser beneficiario, se llega a la conclusión de que la Seguridad Social vela por las minorías para incentivar su actividad emprendedora. A su vez, los familiares son un gran punto a tener en cuenta, proclamándolos autónomos colaboradores si se encuentran entre parientes de primer y segundo grado, de esta manera, no solo obtienen los beneficios desarrollados en la tabla, sino que se les permite la no tributación, siendo el autónomo principal el que deba presentar los modelos tributarios pertinentes.

Cabe recordar que el artículo 16 de la Ley General de la Seguridad Social establece que *'a las personas y entidades les corresponderá el cumplimiento de las obligaciones de solicitar la afiliación y de dar cuenta a los correspondientes organismos de la Administración de la Seguridad Social de los hechos determinantes de las altas, bajas y variaciones en la afiliación al régimen correspondiente'*. Esto supone una carga laboral y fiscal de manera indirecta para el empresario. Un gasto añadido que suele recaer en la contratación externa de profesionales que se ocupen de cumplir con las obligaciones soportadas por el autónomo.

³ Debe ser un alta inicial o por el contrario no haber estado inscrito en el Régimen de Autónomos en los cinco años anteriores a la fecha de alta.

5. LA FISCALIDAD DEL AUTÓNOMO EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

Los autónomos, en tanto son personas físicas que obtienen rendimientos por la realización de una actividad económica, van a tener que declarar dichas rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). El IRPF, constituye, junto al Impuesto sobre Sociedades, la base de la imposición directa en España, si bien éste último impuesto se aplicará a las personas jurídicas, quedando fuera de su ámbito los autónomos.

El IRPF, por su carácter sintético va a aplicarse con unas reglas especiales a los empresarios individuales. Estas reglas especiales pueden resultar más o menos beneficiosas en función del tipo de actividad realizada y de la forma en que se apliquen.

5.1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: CONCEPTOS GENERALES

El régimen jurídico por el que se rige el IRPF es la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas⁴ (en adelante, LIRPF), junto con el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas admitido por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo⁵.

Según el artículo 1 de la LIRPF, es *“un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad⁶, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.”*

En cuanto a sus caracteres, el IRPF es un impuesto directo porque grava la capacidad económica del contribuyente. Es personal porque grava la renta de la persona física. Es subjetivo porque tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del individuo. Por tanto, el objeto del Impuesto va a ser la renta del contribuyente. (art. 2 LIRPF)

⁴ Accesible en el siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>.

⁵ Accesible en el siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-6820>.

⁶ Estos principios se encuentran recogidos en el art. 31.1 de la Constitución Española, categorizados como *principios constitucionales o principios fundamentales*. El principio de igualdad se refiere a gravar igual a los que se encuentren en la misma situación y diferente a los que estén en una situación distinta. El de progresividad se define teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente, a mayor renta, mayor contribución tributaria. Y el de generalidad, aclara que el individuo solo tributará por este impuesto cuando obtenga algún tipo de renta.

El hecho imponible, según el artículo 6 de la LIRPF, es la obtención de renta por el contribuyente, de cualquier tipo.

El IRPF no solo grava las rentas dinerarias, también otro tipo de rentas denominadas rentas en especie que, según el art. 42.1 de la LIRPF, “*constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda*”. Un ejemplo de este tipo de rentas es un vehículo que cede una empresa para la utilización por parte del trabajador, considerándose como un rendimiento del trabajo en especie. (Consulta Vinculante V3145-14, de 20 de noviembre de 2014)

También hay que tener en cuenta que puede haber rentas que no están sujetas al impuesto, como las sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 6. 4. LIRPF). Pero también es importante aclarar que no se deben confundir con las exentas. He aquí la principal divergencia entre ambas: la primera se identifica principalmente porque no nace la obligación tributaria (art. 20.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria); mientras que, en los supuestos de exención, aunque ocurra el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria (art. 22 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). El art. 7 de la LIRPF aclara cuáles son las rentas exentas de tributación. No obstante, no son las únicas, ya que la Ley define otras exenciones en los distintos tipos de rendimiento que forman la renta.

Respecto al ámbito de aplicación del IRPF, será el territorio español, pudiendo haber alguna característica que haga que discierna de las generales. La más llamativa son los regímenes tributarios forales correspondientes a las provincias del País Vasco y a Navarra, sin perjuicio de su aplicación. Además, está cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas (art. 3 LIRPF) en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. El cálculo de la cuota líquida autonómica se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y, en su caso, en la normativa dictada por la Comunidad Autónoma. En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan asumido o ejercido las competencias normativas sobre este impuesto, la cuota líquida se exigirá de acuerdo con el mínimo personal y familiar y las deducciones establecidas por el Estado (art. 3.3 LIRPF).

Es por estos motivos que uno de los factores más importantes a la hora de determinar el Impuesto es la residencia del contribuyente. Para ello, se pueden aplicar fundamentalmente dos criterios recogidos en el art. 9 de la LIRPF: el criterio de la permanencia, es decir, residir por más de 183 días del año natural (seis meses aproximadamente) en territorio español; o el criterio de intereses vitales, que España sea el país concebido para el desarrollo de sus actividades laborales o de bienestar social a nivel personal. Se aplicará la regla totalmente subjetiva, respecto a esta última característica, de que el cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que dependan de aquél, residan dentro de las fronteras del Estado.

El período impositivo de aplicación del Impuesto comprenderá desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre. Y la fecha de devengo será ese último día, siendo menor cuando se produzca el fallecimiento de la persona física, en ese caso los herederos estarían obligados a presentar y liquidar su IRPF.

5.2.RENTAS SOMETIDAS A GRAVAMEN

Los rendimientos obtenidos directamente por el contribuyente serán la base imponible del IRPF. El cálculo será la diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Una vez realizado el cómputo, se atribuirán las reducciones pertinentes para cada una de las fuentes. Por último, se imputarán a la base que corresponda.

Como se ha detallado anteriormente, el hecho imponible respecto al IRPF se divide en dos tipos de bases liquidables: base general y base del ahorro. Serán el resultado de practicar las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias (art. 15.3 LIRF). Ambas se subdividen en varios grupos atendiendo a su origen:

- Rendimientos del trabajo: todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, de manera directa o indirecta, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y que no tengan consideración de rendimientos de actividades económicas.
- Rendimientos del capital mobiliario: todas las utilidades de cualquier denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos de naturaleza

mobiliaria, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

- **Rendimientos del capital inmobiliario:** totalidad de utilidades y contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen efectos a actividades económicas.
- **Rendimientos de actividades económicas:** el concepto se definirá más claramente en el siguiente apartado, pero una breve aproximación puede ser que tienen esta consideración los rendimientos de actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.
- **Ganancias y pérdidas patrimoniales:** son rentas derivadas de la variación de patrimonio del titular. Si por esa variación se produce un aumento de la renta del contribuyente, obtendrá una ganancia patrimonial; si ocurre el caso contrario, se tratará de una pérdida.
- **Imputación de rentas:** las más comunes son las rentas inmobiliarias imputadas. Son aquellas rentas que el contribuyente debe incluir en la base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles. También existe la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional y por la cesión de derechos de imagen.

Las distintas rentas gravadas en el IRPF se incluirán en la base general o en la base del ahorro, tal y como se refleja en la siguiente tabla:

Tabla 5.1. Configuración de la base imponible

Base general	Base del ahorro
<ul style="list-style-type: none"> • Rendimientos del Trabajo (artículos 17, 18, 19 y 20 LIRPF) • Rendimientos del Capital Inmobiliario (artículos 22, 23 y 24) 	<ul style="list-style-type: none"> • Saldo positivo de rendimientos del Capital Mobiliario (artículo 25. 1, 2 y 3 derivados de: <ul style="list-style-type: none"> ○ Participación en los fondos propios de entidades

<ul style="list-style-type: none"> • Rendimientos del Capital Mobiliario (artículos 25 y 26) • Rendimientos de las Actividades Económicas (artículos 27, 28, 29, 30, 31 y 32) • Imputación de rentas <ul style="list-style-type: none"> ○ Rentas inmobiliarias imputadas (artículo 85) ○ Régimen de transparencia fiscal internacional (artículo 91) ○ Cesión de derechos de imagen (artículo 92) ○ Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en paraísos fiscales (artículo 95) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ Cesión a terceros de capitales propios (salvo entidades vinculadas) ○ Operaciones de capitalización ○ Contratos de seguro de vida o invalidez ○ Rentas que tengan por causa la imposición de capitales • Saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales (artículos 33, 34, 35, 36, 37, 38 y 39)
--	--

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos por el Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones

La principal diferencia entre las bases es que no se impondrá la misma tributación, siendo la de la primera más progresiva y con los tipos más altos, y la segunda con menos tramos y los tipos más reducidos. Actualmente, en el año 2022, se han producido cambios en ambas. En la base general, se ha añadido un nuevo tramo para las bases liquidables que superen los 300.000 euros, aumentando en dos puntos porcentuales el tipo aplicable de ese tramo. (Apartado 1 del art. 63, art. 66 y 76 de la Ley 35/2006).

Tabla 5.2. Tramos de la base general actualizados en 2022

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base	Tipo base
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos en la página web de la AEAT en el apartado de 'cuota íntegra estatal'

Respecto a la base del ahorro, ocurre de nuevo que se establece un nuevo tramo cuando la renta del contribuyente supere los 200.000€, aplicándose un tipo de gravamen del 13%.

Tabla 5.3. Tramos de la base del ahorro actualizados en 2022

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base	Tipo base
0,00	0,00	6.000,00	9,50
6.000,00	570,00	44.000,00	10,50
50.000,00	5.190,00	150.000,00	11,50
200.000,00	22.440,00	En adelante	13,00

Fuente: elaboración propia a partir de los datos recogidos en la página web de la AEAT en el apartado de 'cuota íntegra estatal'

5.3.LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR EL AUTÓNOMO

El autónomo que realice una actividad por cuenta propia obtendrá, como resultado de dicha actividad, rendimientos de actividades económicas que, como se ha indicado, integran la base general. Aunque también puede obtener algún otro tipo de rendimientos, -como ganancias y pérdidas patrimoniales, por ejemplo, cuando venda alguno de los elementos afectos a su actividad-, el grueso de sus rendimientos será de actividades económicas, por lo que es preciso calcular la base imponible derivada de estos rendimientos. Para ello, es necesario definir unos conceptos esenciales: la forma en la que

se imputan las rentas, los elementos afectos a la actividad y los métodos de cálculo de la base imponible.

5.3.1. Imputación de rentas

La imputación de rentas determina el periodo en el que las rentas obtenidas son gravadas. A estos efectos, la normativa del IRPF remite al Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, el artículo 11 de la Ley 27/2014 establece la regla general será el criterio del devengo, entendido como la imputación de ingresos y gastos en el momento en el que se produzcan, con independencia de su cobro o pago. En la normativa contable ocurre de forma similar, al ser uno de los principios que establecen que el hecho económico debe ser registrado cuando sucede, con independencia del nacimiento de la corriente monetaria o financiera.

Aunque el del devengo es el criterio general, el autónomo podrá emplear también, en su declaración de IRPF, el criterio de caja, registrado los ingresos o gastos cuando efectivamente se produzca el flujo económico que representan. No obstante, en este punto lo importante es destacar que, elegido un método, se deberá aplicar el mismo a lo largo de todo el ejercicio.

5.3.2. Elementos afectos a la actividad

Uno concepto importante en la definición de la tributación del autónomo es la de los elementos afectos a la actividad, entendiendo estos como aquellos destinados a la misma. El reconocimiento de estos bienes se logra siguiendo las pautas señaladas en el artículo 29 del LIRPF y el artículo 22 del Reglamento del IRPF, en los que se establecen los siguientes requisitos:

- Se debe dar la condición de que el bien debe estar exclusivamente afecto a la actividad. No obstante, pueden darse algunos casos que se consideran igualmente válidos, aunque el contribuyente emplee el bien de manera privativa.
 - o Si forman de manera accesoria y poco notoria en la vida personal del individuo. Se refiere a los bienes que se encuentran incluidos dentro del

patrimonio para el desarrollo de la actividad, pero que en días u horas inhábiles el contribuyente los destine a su uso particular.

- En el caso de que los bienes no se consideren de manera total afectos a la actividad, sino parcialmente, debe tratarse de elementos patrimoniales divisibles, pudiendo aplicarse la fragmentación entre su uso profesional y privado. Por lo tanto, las herramientas de la cocina, como los cuchillos o los platos, o incluso el propio teléfono móvil del empresario, son clasificados como elementos patrimoniales indivisibles, y no cabe la posibilidad de afectación en la actividad de manera parcial.
- Para un mayor control, el elemento debe estar contabilizado en el libro de cuentas correspondiente. Este requisito admite prueba en contrario, ya que, si el individuo puede justificar su utilidad en la actividad, podrá evitar registrarlo formalmente.
- Si el titular posee un bien junto con su cónyuge en régimen de gananciales, puede considerarse afecto a la actividad igualmente. No obstante, no existe esa posibilidad si el bien es privativo del cónyuge no empresario.

Un ejemplo práctico aplicado a la restauración sería que la prestación de los servicios se ubicara en un local con una parte de bar, otra de restaurante, la cocina, el almacén de los alimentos y bebidas y, si lo hubiera, el vestuario de los trabajadores. Es decir, todo el recinto es necesario para la obtención de rendimientos como elemento patrimonial afecto a la actividad. Sin embargo, si el autónomo emplea un teléfono móvil para hablar con sus proveedores, pero también para su uso personal, habría dificultades para considerarlo un elemento afecto y, con ello, su coste, un gasto deducible,

Si en algún momento ocurre que el contribuyente desea que un bien se encuentre en una situación de afectación o desafectación va a ocurrir un cambio de valoración contable (art. 35 LIRPF y art. 23 RIRPF). El cómputo de las afectaciones estará formado por la suma del importe real de la adquisición, el coste de las inversiones y mejoras del bien, y los gastos y tributos inherentes, excluidos los intereses. Una vez calculado, ese resultado se verá minorado por las amortizaciones fiscalmente deducibles (art. 35.1. LIRPF). Por otra parte, la desafectación incorporará al bien por el valor neto contable en el momento en el que se produzca la enajenación. Siempre se debe tener la consideración de que, independientemente de que el bien que resulte

afecto a la actividad económica se use de forma privativa por éste o al contrario, no se producirá ningún tipo de alteración patrimonial.

5.3.3. Métodos de cálculo de la base imponible

A. Estimación directa normal

El método de estimación directa estipulado en el art. 28 de la LIRPF no deja de ser una simplificación del señalado en el Impuesto de Sociedades. Es por este motivo que, como cualquier empresa, el individuo debe llevar un registro contable de su actividad al pie de lo especificado por el artículo 25 del Código de Comercio: reflejar sus operaciones en el Libro Diario y Libro de Inventario y Cuentas Anuales.

Según el artículo 30 de LIRPF, será el de aplicación a la actividad económica por norma general. Por eso, es necesario comprender cuáles son los ingresos íntegros sometidos a gravamen y qué gastos fiscalmente deducibles computarán en los rendimientos netos por la diferencia entre ambos. Esquemáticamente el rendimiento neto será obtenido mediante la aplicación del siguiente procedimiento:

Figura 5.1. Esquema del cálculo del rendimiento neto en estimación directa normal



Fuente: elaboración propia

Los ingresos íntegros estarán principalmente formados por el sumatorio de los ingresos derivados de la venta de bienes o prestación de servicios de la actividad ordinaria, los ingresos financieros por aplazamiento o fraccionamiento de las operaciones principales y

cualquier ingreso por subvenciones corrientes o de capital. En el caso particular de las actividades de restauración, los ingresos vendrán determinados por las ventas realizadas en el restaurante.

En cuanto a los gastos deducibles, se atiende a los que estipula la normativa contable, siempre que no estén expresamente excluidos por norma fiscal. Además, están sometidos a las siguientes condiciones:

- Que se encuentren afectos a la actividad económica. Debe existir una correlación entre los gastos y los ingresos.
- Que se justifiquen por medio de una factura o documento equivalente.
- Que se hallen registrados en los libros contables.
- Que se imputen temporalmente siguiendo el criterio de devengo. (Pombo, 2021)

En el caso de la restauración, los gastos más relacionados con la actividad son los siguientes:

- Compra: el aprovisionamiento de mercaderías y materias primas por su precio de adquisición.
- Variación de existencias: es el resultado de la diferencia entre las existencias iniciales y las finales. Para su consideración, las existencias iniciales deben ser mayores que las finales; si ocurre el caso contrario, se reflejará como un ingreso.
- Otros consumos de explotación: consta del sumatorio de los distintos aprovisionamientos que no tienen que ver con la venta de mercaderías o prestación de servicios. Por ejemplo, en los restaurantes se trataría de material de limpieza, envases, etc.
- Sueldos y salarios: formados por las distintas retribuciones administradas a los empleados, junto a las pagas extra, retribuciones en especie, etc.
- Seguridad Social: parte del salario catalogada como cotización a la Seguridad Social (Seguridad Social a cargo de la empresa), así como las aportaciones del contribuyente al RETA (Seguridad Social del titular de la actividad).
- Arrendamientos y cánones: se refiere a los distintos alquileres de bienes muebles e inmuebles afectos a la actividad.
- Suministros: se trata de la suma de todos los consumos de electricidad, agua, gas, telefonía e internet, entre otros. No tienen la cualidad de almacenables.

- Servicios de profesionales independientes: contratación de profesionales para la externalización de una tarea que no guarda relación directa con la actividad. Por ejemplo, especialistas informáticos, abogados, asesores, etc.
- Otros tributos fiscalmente deducibles: no se incluyen los que tengan carácter sancionador o correspondan a los ingresos. Ejemplos de tributos deducibles son, el IAE o la tasa de depuración del agua.
- Amortización: correspondiente al inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, siempre y cuando se trate del desgaste causado por la utilización del elemento. Existen distintos métodos para su cálculo.

Como se ha especificado anteriormente, el método de estimación normal será de aplicación cuando el individuo no renuncie a su aplicación o cuando el conjunto de actividades supere los 600.000 euros de importe neto de la cifra de negocios en el año inmediatamente anterior (art. 30 LIRPF).

B. Estimación directa simplificada

En el método de estimación directa simplificada se aplican las mismas reglas que en estimación directa normal, pero con algunas particularidades. Desde el punto de vista contable y registral, este método supone una flexibilización de las obligaciones que debe cumplir el contribuyente. Su fórmula de cálculo se refleja en el siguiente esquema:

Figura 5.2. Esquema del cálculo del rendimiento neto en estimación directa simplificada



Fuente: elaboración propia

Para la determinación del rendimiento neto, el artículo 30 del RIRPF, establece las siguientes especialidades:

- Amortizaciones: será única y exclusivamente de aplicación la amortización lineal, cuyos coeficientes vienen determinados en la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Cabe recordar que son válidas las normas de los incentivos fiscales de entidades de reducida dimensión previstas en la LIS.

Tabla 5.4. Tabla de amortización simplificada

Elementos patrimoniales	Coefficiente lineal máximo	Período máximo de años
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100 años
Instalaciones	10%	20 años
Maquinaria	12%	18 años
Elementos de transporte externo	16%	14 años
Mobiliario	10%	20 años
Útiles y herramientas	25%	8 años
Equipos para procesos de la información	25%	8 años
Sistemas y programas informáticos	33%	6 años

Fuente: elaboración propia a través de la tabla proporcionada por la AEAT, art.

12.1.a) LIS

- Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación: desde el año 2015, se estableció un límite anual de 2.000 euros. (art. 30. 2. 4ª LIRPF)

Existe una norma fiscal que aclara la aplicación de la estimación directa simplificada en el caso de que el empresario individual posea alguna actividad desarrollada en entidades en régimen de atribución de rentas. El artículo 31 de la LIRPF dice que todos los socios deberán ser contribuyentes al Impuesto; que para la renuncia a esta u otra modalidad debe

haber unanimidad entre ellos; y que la atribución del rendimiento será según lo pactado o, en el caso de que no se haya estipulado nada, a partes iguales.

Para determinar el rendimiento neto conforme a este método de estimación directa será preciso el cumplimiento de una serie de requisitos:

- Que su rendimiento neto no sea determinado conforme a la estimación objetiva;
- Que el volumen de sus ingresos no supere los 600.000 euros anuales;
- Que no se haya producido la renuncia del contribuyente de este método de estimación directa.

La renuncia deberá efectuarse en el mes de diciembre del año anterior al que se pretende renunciar a dicha estimación, surtiendo sus efectos durante los tres años siguientes a la renuncia. En el caso de la exclusión, este surtirá efectos desde el inicio del año inmediatamente posterior en el que se produjo esta circunstancia.

En la práctica, resulta un método muy elegido en el primer año de vida de la actividad, al no haber valores de referencia anteriores que limiten su aplicación.

C. Reducciones en la base imponible en estimación directa normal y simplificada

Una vez escogido el método de estimación y hallados los rendimientos netos, la LIRPF permite aplicarles unas reducciones dependiendo de si se trata de estimación directa o estimación objetiva. Son las que se detallan a continuación:

Para los rendimientos calculados mediante el método de estimación directa:

- Reducción del 30%: por rendimientos generados en un periodo superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Solo se podrá aplicar la reducción del 30% cuando se imputen en un único periodo impositivo y la cuantía del rendimiento neto no podrá superar los 300.000 euros anuales.

Se consideran rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo: subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables, indemnizaciones y ayudas por cese de actividades

económicas, premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención del impuesto y las indemnizaciones percibidas en situación de derechos económicos de duración indefinida. (art. 32.1 LIRPF y art. 25 RIRPF)

- Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado: (art. 32.2.1º y 2º LIRPF y 26 RIRPF) con carácter general, la cuantía de la reducción será de 2.000 euros. Para su puesta a disposición, es necesario cumplir con los siguientes requisitos:
 - Solo resulta de aplicación si el método escogido por el contribuyente es la estimación directa. Hay que tener en cuenta que, si se trata del método de estimación directa simplificada, habrá una incompatibilidad con la reducción del 5% deducible como motivo del conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, recogido dentro del art. 30.2.4ª LIRPF.
 - La totalidad de las entregas de bienes y productos o la prestación de servicios se deben realizar a una única persona, física o jurídica, no vinculada⁷ o que el autónomo tenga la consideración de económicamente dependiente del cliente.
 - Los gastos deducibles de todas las actividades desarrolladas por el contribuyente no pueden exceder del 30% de los rendimientos íntegros declarados.
 - Que no se perciban rendimiento de trabajo en el periodo impositivo. No se incumplirá el requisito cuando se perciban prestaciones por desempleo o determinadas prestaciones derivadas del sistema de previsión social, siempre que no exceda de los 4.000 euros anuales. Incluso, se podría dar el caso de aplicación de reducciones no solo de las actividades económicas sino también de rendimientos del trabajo.
 - Respecto a los ingresos del periodo, deben estar sometidos a retención o ingreso a cuenta al menos un 70%.
 - Que no se realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

⁷ Se entiende por persona o entidad vinculada lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIS: una entidad y sus socios o partícipes, una entidad y sus consejeros o administradores, una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

Cabe decir que es posible una reducción adicional para autónomos que obtengan rendimientos netos por debajo de los 14.450 euros y hay una característica añadida en la que el contribuyente no puede obtener rentas, distintas de las de actividades económicas, que excedan los 6.500 euros (art. 32.2.1º a) LIRF). Es por ello que, cuando el rendimiento neto se encuentra dentro del intervalo de 11.250 hasta 14.450 euros, se calculará esa disminución por medio de la siguiente fórmula: $3.700 - [1,15625 \times (\text{Rendimiento Neto} - 11.250)]$ (art. 32.2. 1º b) LIRPF). Para rendimientos menores de 11.250 euros, el importe será de 3.700 euros completos (art. 32.2. 1º a) LIRPF)

Si el contribuyente opta por la tributación conjunta con alguno de los componentes de la unidad familiar, tendrá derecho a la misma cuando individualmente cumpla con los requisitos señalados en el artículo 32.2.2º de la LIRPF. La cuantía de la reducción a computar en la declaración será única, sin que su importe pueda ser superior al rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que cumplan individualmente los requisitos, calculándose teniendo en cuenta las rentas de la unidad familiar (art. 26.2 RIRPF)

- Reducción para contribuyentes con rentas⁸ no exentas inferiores a 12.000 euros: (artículos 32.2.3º LIRPF y 26 RIRPF) nace cuando no hay cabida al cumplimiento de las anteriores exigencias. Su aplicación es posible solo si se cumplen las obligaciones seguidamente estipuladas:
 - Solo cabe la alternativa de la disminución cuando se cumpla que los rendimientos se encuentren en el intervalo de 8.000,1 hasta 12.000 euros. (art. 32.2.3º b) LIRPF). Se aplicará la siguiente fórmula: $1.620 - [0,405 \times (\text{Rentas} - 8.000)]$. Para rendimientos inferiores a esos 8.000 euros, el importe será de 1.620 euros (art. 32.2.3º a) LIRPF).

⁸ La AEAT deja entender que constarán como rentas a este parecer las reunidas en rendimientos netos del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas; así como las imputaciones de rentas y las ganancias y pérdidas patrimoniales comprendidas en el periodo impositivo. Se debe prestar especial atención a que en este sentido 'neto' se refiere a la reducción de los ingresos con los gastos deducibles, pero sin optar a ninguna reducción. Solo resultaría de aplicación la reducción precisada en el artículo 18 LIRPF para los rendimientos del trabajo correspondientes.

Según aclaraciones de la Agencia Tributaria del límite de la reducción y las precisiones, se destacan las siguientes (Agencia Estatal de la Administración Tributaria, s.f.):

- El único límite que tiene la reducción es la cuantía de los rendimientos de las actividades económicas de los contribuyentes que generen el derecho a su aplicación.
 - Cabe precisar que esta reducción se aplica con independencia del número de actividades económicas ejercidas por el contribuyente, ya que para el conjunto de éstas habrá que distribuir su importe de forma proporcional.
 - No existe la posibilidad de reducción en los rendimientos obtenidos a través de la participación en entidades con atribución de rentas, pero no impide al contribuyente de aplicarla a sus propias actividades económicas.
 - Afortunadamente, es compatible con la disminución del rendimiento neto como motivo de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación que se encuentra regulado por el artículo 30 del Reglamento del IRPF.
 - Si algún componente de la unidad familiar aplicara la reducción estipulada en el artículo 32.2. 1º de LIRPF, el resto de miembros de la unidad familiar a los que no les resultará de aplicación dicha reducción, tampoco podrán aplicar la mencionada en este apartado, dada la incompatibilidad entre ambas.
- Reducción por inicio de la actividad económica (art. 32.3 LIRPF): para su aplicación se deben aplicar los siguientes requisitos:
 - Que inicie el ejercicio a partir del 1 de enero de 2013.
 - Que no se haya ejercido ninguna otra actividad en el año anterior a la fecha de inicio de la nueva actividad. No se tendrán en consideración las actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Cuando se cumplan los requisitos, el contribuyente podrá deducir el 20% del importe del rendimiento neto positivo declarado de todas sus actividades, previamente minorado por aplicación del resto de reducciones que correspondan a las que se refiere el art. 32.2 de la LIRPF. Este 20% se aplicará en el primer periodo impositivo en el que el rendimiento sea positivo y el siguiente. En el caso de que se inicie una actividad que genere el derecho a

aplicar esta reducción y posteriormente se inicie otra, sin haber cesado la anterior, la reducción se empezará a aplicar en el periodo impositivo en el que la suma de los rendimientos positivos de ambas actividades sea positiva, aplicándose sobre dicha suma. El límite máximo de la reducción será de 100.000 euros anuales.

Tabla 5.5. Resumen del cálculo de los rendimientos netos mediante estimación directa normal

Fase 1ª. Rendimiento neto
<ul style="list-style-type: none"> + Ingresos íntegros - Gastos deducibles - Amortizaciones
Fase 2ª. Rendimiento neto reducido
<ul style="list-style-type: none"> - Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%)
Fase 3ª. Rendimiento neto reducido total
<ul style="list-style-type: none"> - Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con un único cliente vinculado: <ul style="list-style-type: none"> ○ Reducción general ○ Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros ○ Incremento adicional por discapacidad - Reducción para contribuyente con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica (incompatible con la reducción anterior) - Reducción por inicio de actividad

Fuente: AEAT (2021)

La única diferencia entre el cálculo de los rendimientos por estimación directa normal y simplificada es a la hora de computar el rendimiento neto. Respecto a la simplificada, en la fase primera, cuando se resta la amortización, ésta siempre será lineal; además, es en esta fase en la que se podrá reducir el rendimiento neto un 5% (máximo 2.000 euros anuales) por medio de los gastos de difícil justificación. (González Aparicio, 2021)

Para los rendimientos estimados en estimación objetiva:

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva aplicarán, con carácter general, una reducción del 20%. No obstante, esta reducción no es aplicable a todas las actividades que puedan utilizar el método de estimación objetiva, sino unas pocas. La restauración no se encuentra dentro de ellas, por lo que no podría aplicar esta reducción.

Sin embargo, a raíz de la pandemia, se estableció la Disposición adicional primera de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre y art. 9 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes del apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio. Ambas estipulan que, para las actividades vinculadas al sector turístico, la hostelería y el comercio, los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva aplicarán una reducción del 35%.

D. Estimación objetiva

Otro método de aplicación para el cálculo de los rendimientos netos es la estimación objetiva. La finalidad principal es la reducción de obligaciones fiscales de los empresarios individuales. El argumento se resume en la disminución de facturación que exige la normativa contable, al solo reclamar los documentos oficiales trimestralmente, provocando a su vez que la carga tributaria sea menor. Se encuentra regulado en los artículos 31 de la LIRPF y 32-39 del RIRPF.

Se trata de un método que, actualmente, está muy restringido, pues solo será de aplicación cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. Solo será de aplicación para cada una de las actividades económicas que se encuentren señaladas por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en la Orden Ministerial del año que corresponda. Para el año 2022 esta orden es la Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido⁹.

⁹ Accesible en el siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-19904>

2. El volumen de rendimientos íntegros del año inmediatamente anterior no puede superar los 150.000 euros anuales, para actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales (en su caso será de 250.000 euros anuales).
3. Si en algún momento están obligados a expedir facturas, cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, no podrán exceder de los 75.000 euros anuales.
4. Respecto al volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, no debe ser mayor de 150.000 euros anuales.

En referencia a lo descrito en los apartados 2 y 3, cabe subrayar que será de debido cumplimiento por el conjunto de actividades desarrolladas no solo por el contribuyente, sino también por el cónyuge, descendientes y ascendientes. Siendo actividades similares entre sí o que compartan medios personales y materiales.

El no cumplimiento de estos requisitos puede resultar en la exclusión de aplicación del método, suponiendo la aplicación del método de estimación directa por las siguientes causas (art. 35 RIRPF):

- Rebasar los límites establecidos en el art. 32 del RIRPF referentes a rendimientos íntegros y volumen de ventas.
- Renuncia o exclusión del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). (art. 36.1 y 2 RIRPF)
- La exclusión del método de estimación objetiva supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Por lo que se refiere a la actividad de restauración, es una de las que expresamente se recoge en la Orden de Módulos, por lo que los autónomos que desarrollen esta actividad podrán acogerse también a este método de estimación de la base imponible, si bien se distingue entre restaurantes de dos tenedores y de un tenedor.

Esquemáticamente, el cálculo del rendimiento neto aplicando el método de estimación objetiva, sigue las siguientes fases:

Tabla 5.6. Resumen del cálculo de los rendimientos netos mediante estimación objetiva

Fase 1ª. Rendimiento neto previo
+ Unidades de módulo empleadas, utilizadas o instaladas × Rendimiento anual por unidad de módulo (antes de amortización)
Fase 2ª. Rendimiento neto minorado
- Incentivos al empleo - Incentivos a la inversión (amortizaciones)
Fase 3ª. Rendimiento neto de módulos
× Índices correctores (según la actividad y determinadas circunstancias)
Fase 4ª. Rendimiento neto calculado por estimación objetiva
- Reducción general del rendimiento neto de módulos (20% o 35%, según el epígrafe) ¹⁰ - Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales (incendios, inundaciones... comunicados a la Agencia Tributaria en tiempo y forma)
Fase 5ª. Rendimiento neto de la actividad
+ Otras percepciones empresariales (subvenciones y determinadas indemnizaciones)
Fase 6ª. Rendimiento neto
- Reducción rentas irregulares del 30% (en general, los de generación superior a 2 años y, en particular, las establecidas reglamentariamente)

Fuente: elaboración propia a partir de los datos suministrados por la AEAT

¹⁰ **Porcentajes de reducción aplicables en el ejercicio 2020 según Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria:**

- **20%**, para las siguientes actividades:
Las correspondientes a los epígrafes de las Tarifas del IAE: 419.1; 419.2; 419.3; 423.9; 641; 642.1, 2, 3 y 4; 642.5; 642.6; 643.1 y 2; 644.1; 644.2; 644.3; 644.6; 647.1; 647.2 y 3; 659.4 (comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública); 691.1; 691.2; 691.9; 691.9; 692; 699; 721.2; 722; 751.5; 757; 849.5; 933.1; 933.9; 967.2; 971.1; 972.1; 972.2 y 973.3.
- **35%**, para las siguientes actividades:
Las correspondientes a los epígrafes de las Tarifas del IAE: 651.1; 651.2; 651.3 y 5; 651.4; 651.6; 652.2 y 3; 653.1; 653.2; 653.3; 653.4 y 5; 653.9; 654.2; 654.5; 654.6; 659.2; 659.3; 659.4 (comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública); 659.6; 659.7; 662.2; 663.1; 663.2; 663.3; 663.4; 663.9; 671.4, 671.5; 672.1, 2 y 3; 673.1; 673.2; 675, 676, 681; 682; 683 y 721.1 y 3.

El cómputo de los rendimientos netos seguirá las normas estipuladas por el artículo 37 del RIRPF y el artículo 31 de la LIRPF. Para su cálculo, el contribuyente deberá imputar a cada actividad los signos, índices o módulos que hubiese fijado el ministro de Economía y Hacienda (art. 37.2 RIRPF). Si la actividad se ha iniciado después del día 1 de enero, se aplicará de manera proporcional al tiempo en la que se haya ejercido durante el año natural (art. 37.3 RIRPF).

Los módulos previstos para los restaurantes son los siguientes:

Tabla 5.7. Cómputo de los módulos del restaurante de dos tenedores

Actividad: Restaurantes de dos tenedores Epígrafe IAE: 671.4			
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización Euros
1	Personal asalariado.	Persona.	3.709,88
2	Personal no asalariado.	Persona.	17.434,55
3	Potencia eléctrica.	KW contratado.	201,55
4	Mesas.	Mesa.	585,77
5	Máquinas tipo «A».	Máquina tipo «A».	1.077,06
6	Máquinas tipo «B».	Máquina tipo «B».	3.810,65

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, fútbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Fuente: AEAT (2021)

Tabla 5.8. Cómputo de los módulos del restaurante de un tenedor

Actividad: Restaurantes de un tenedor Epígrafe IAE: 671.5			
Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes de amortización Euros
1	Personal asalariado.	Persona.	3.602,80
2	Personal no asalariado.	Persona.	16.174,82
3	Potencia eléctrica.	Kw.contratado.	125,97
4	Mesas.	Mesa.	220,45
5	Máquinas tipo «A».	Máquina tipo «A».	1.077,06
6	Máquinas tipo «B».	Máquina tipo «B».	3.810,65

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, fútbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Fuente: AEAT (2021)

Por lo tanto, los módulos que se considerarán en el sector de la restauración son los siguientes: personal asalariado y no asalariado, potencia eléctrica, mesas y máquinas tipo “a” y tipo “b”. El cómputo de cada uno de estos módulos se realizará de acuerdo a las normas que recoge la mencionada Orden Ministerial:

1. Personal: formado por el personal asalariado y no asalariado determinado por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediatamente anterior.
 - a. Personal no asalariado: se computará el personal que trabaje mínimo por 1.800 horas de trabajo/año; si resulta que el número de horas es menor, se estimarán las horas proporcionalmente, si sobrepasan las 1.800 h/año, no habrá ningún cambio. Las causas justificadas para una dedicación al negocio inferior a 1.800 horas/año serán jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación.
En este grupo se encuentran el titular del negocio, su cónyuge y sus hijos menores que convivan con él, siempre que trabajen en la actividad sin pertenecer al personal asalariado.
En la consulta V1495-11 de 09/06/2011 un consultante pregunta si al desarrollar la actividad económica junto con su pareja de hecho, se consideraría a su pareja personal asalariado o personal no asalariado. La LGT considera que, al no encontrarse dentro de la definición, debe considerarse como personal asalariado.
 - b. Personal asalariado: considera al que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Engloba a cualquier persona que tenga un contrato de trabajo, que esté afiliado al régimen general de la Seguridad Social y que trabajen de modo habitual y con continuidad en la actividad. Las normas de aplicación se definen de la siguiente forma: si es menor de 19 años o con un contrato de aprendizaje o formación, se computará un 60%; si posee algún tipo de discapacidad, 40%; los procedentes de prácticas en centros de trabajo por formación profesional no computan.
2. Potencia eléctrica: la contratada con la empresa suministradora.
3. Mesas: normalmente suele estar en las actividades englobadas en cafeterías, cafés, bares y restaurantes, básicamente se define como las susceptibles de ser ocupadas

por cuatro personas. Si las mesas son de capacidad mayor o inferior, influirán en la proporción correspondiente.

4. Máquinas recreativas: se diferencian en las Máquinas de Tipo A y las Máquinas de Tipo B. Las primeras son las formadas como un pasatiempo, sin que el jugador obtenga ningún tipo de premio. En las segundas, el cliente puede ganar un premio normalmente en metálico. Normalmente se produce un contrato de arrendamiento entre el contribuyente y la empresa operadora, siendo el primero el que emite una factura con los ingresos a la empresa operadora. (Pérez Huete, 2018)

5.3.4. Régimen de incompatibilidad entre métodos

Se debe tener muy en cuenta que, a la hora de la elección, solo se podrá optar uno de los métodos, sin ninguna posibilidad de compatibilidad entre dos de ellos. Si el autónomo ejerce pluriactividad, por ejemplo, a través de un local que sea bar-restaurante, los rendimientos de ambas actividades deben de estar determinadas por el método elegido para una de ellas; aunque a lo mejor en la otra le convenga más otro.

Incluso a la hora de aplicar el método de estimación directa, resulta discordante la aplicación de las dos alternativas por lo que, si se está ejecutando la modalidad normal en una de las actividades, no se podrá recurrir a la simplificada para su auxiliar.

Ocurre una excepción cuando el autónomo estaba ejerciendo una ocupación anteriormente calculando los rendimientos en base al método de estimación directa simplificada y ese año decide empezar un nuevo negocio. Si se decide renunciar a este método para, en su lugar, calcular los rendimientos con el método de estimación directa normal, ese mismo año habrá ingresos menos gastos calculados con dos mecanismos distintos. No obstante, al año siguiente, todas ellas tributarán por el método de estimación directa normal, sin ninguna posibilidad de cambio.

Cabe señalar que hay posibilidades de variación de los procedimientos para el cálculo de los rendimientos. Su renuncia es de viable aplicación durante el mes de diciembre anterior al año en el que deba surtir efecto. Deberá, a continuación, calcular los rendimientos por el método de estimación elegido durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Cuando la variación resulte de objetiva a directa, podrá realizarse en la presentación del pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efecto el nuevo método.

A pesar de estas numerosas condiciones, a raíz de la situación vivida a causa del COVID-19, se instauraron nuevas medidas aplicadas al sector turístico, más concretamente la hostelería y el comercio, declarando una reducción del tiempo de aplicación de la estimación objetiva durante los años 2020 y 2021, permitiendo volver al método si se ha renunciado sin el deber de cumplimiento de los tres años consecutivos. Presentando el modelo antes del 31 de enero, cabría la posibilidad de elegir entre uno u otro para su posterior cálculo de rendimientos, subrayando cuál es su mayor conveniencia.

6. ANÁLISIS PRÁCTICO DEL RESULTADO FISCAL DE LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS PARA EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE

6.1. PLANTEAMIENTO

Con carácter empírico, se va a plantear un caso práctico abordando la comparación entre dos restaurantes, teniendo en cuenta las siguientes variables:

- La elección del método de estimación directa simplificada o del método de estimación objetiva.
- Ambos restaurantes se ubican en la provincia de León, pero uno en el centro de la capital y, el otro en las afueras.
- El periodo a considerar es el año 2021, donde se produjo una situación económica y social particular.

El objeto de la comparativa es determinar el método de estimación de la base imponible más beneficioso, teniendo en cuenta el contexto económico y social.

○ RESTAURANTE 1 (LEÓN CENTRO):

Se trata de un restaurante ubicado en una de las zonas más concentradas y ociosas de la capital leonesa. Su dueño es un reconocido chef ejecutivo que ha decidido volver a su ciudad natal y abrir su propio negocio, después de haber recorrido toda España trabajando en las zonas gastronómicas más influyentes. Se ha decantado por un edificio lúgubre situado en el casco histórico, atraído por la gran fluctuación de público, viéndose en la necesidad de realizar obras de rehabilitación para su puesta en marcha. Realiza su emprendimiento de la mano de su novia, ambos residen a cinco minutos del negocio.

El acondicionamiento del local se ha efectuado por mano de obra subcontratada, cuya duración ha sido de un mes. Se ha requerido la ayuda de obreros, electricista y fontanero, así como un arquitecto para la elaboración del proyecto. En el propio restaurante se ha puesto a disposición del público la zona de bar, la de restaurante y otra más exclusiva. Se ha comprado cuatro cocinas con horno por 600€ cada una y dos robots de cocina de 1.000€. En total 4.400€. Para su inauguración se contrató a 10 empleados con un salario bruto de 1.200€ por trabajador: cinco camareros y cinco cocineros, ofreciendo la máxima calidad posible en el servicio.

○ **RESTAURANTE 2 (LA VIRGEN DEL CAMINO):**

Se trata de un restaurante situado en la localidad de La Virgen del Camino, a 20 minutos de León capital. Este pueblo se caracteriza por la alta influencia de militares que cursan su formación en la Academia Básica del Aire. El local se encuentra regido por una pareja casada, situado en una de las avenidas principales del pueblo, cerca del Santuario, uno de los monumentos más característicos. La mujer ejerce una actividad comercial a la vez que la restauración, aunque tiene su atención clavada mayoritariamente en esta última.

En los inicios, la pareja era la que abarcaba todo el trabajo, pero a la vista del reconocimiento en el pueblo, las celebraciones de las comuniones, bodas y bautizos, los caudillos, o simplemente alguien que se para a tomar un café, tuvieron que recurrir a la contratación de personal. Primero una cocinera fue indispensable para que las comandas salieran y luego, a lo largo del tiempo, se decidió en la contratación de un camarero.

Sus mecanismos para darse a conocer son: en el primer caso, una campaña de marketing por medio de la creación de una cuenta en redes sociales, un eslogan pegadizo y una página web para reservar. En el segundo, por el contrario, se ha visto obligado a depender del boca a boca de los clientes, que acudan cada vez más con sus amigos y familiares a degustar su comida.

6.2. ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA

Teniendo en cuenta los datos de la actividad, el rendimiento neto en estimación directa simplificada será el siguiente:

○ **RESTAURANTE 1**

Si el restaurante tiene un cupo completo de 30 comensales, y para simplificarlo, suponemos que siempre está completo y cada menú degustación vale 50€, la suma del resultado de los 253 días hábiles anualmente que pueden disfrutar los comensales de la comida da unos ingresos íntegros de 379.500 €.

Como gastos deducibles la mercancía se tratará de ingredientes gourmet así como otros aprovisionamientos como material de limpieza o de decoración por valor de 79.500€. Junto a estos, se le sumará el alquiler del local, los distintos suministros y la amortización de la maquinaria antes mencionada. Como cumple los requisitos, se puede aplicar el incentivo fiscal del artículo 103 de la LIS y amortizar la maquinaria el doble de rápido. A continuación, se siguen restando los distintos gastos deducibles como son los salarios de los 10 empleados, las distintas campañas de marketing (artículo de periódico, página web...) y su propia cotización a la Seguridad Social.

El rendimiento neto resulta de un total de 76.137€ al que se le puede aplicar la reducción por creación de empresa del 20%, al tratarse de rendimientos positivos. Podrá aplicarse esta reducción de nuevo el año siguiente también, según estipula el artículo 32.3 de la LIRPF. Con lo que el rendimiento neto reducido total será 60.909,44€.

Tabla 6.1. Cálculo del rendimiento neto del Restaurante 1 por estimación directa simplificada

Ingresos íntegros	379.500 €
Ventas totales	379.500 €
Gastos deducibles	299.356 €
Mercancía	79.500 €
Amort. Maquinaria	1.056 €
Alquiler	48.000 €
Sueldos y salarios	144.000 €
RETA	3.600 €
Suministros	12.000 €
Otros gastos en factura	8.400 €
Publicidad	2.800 €
Ingresos - Gastos	80.144 €
Rendimiento neto	76.137 €
Rendimiento neto reducido total	60.909,44 €

Fuente: elaboración propia

○ **RESTAURANTE 2**

En el restaurante situado en La Virgen del Camino, suponiendo que perciben unos ingresos de 300€ diarios durante los 253 días hábiles anuales, sale un total de 75.900€ debido a la prestación del servicio. A su vez recibe una indemnización del seguro de 13.000 euros por una inundación causadas por la rotura de las tuberías por el óxido acumulado, al ser un local de la pareja y ya antiguo en el pueblo. Por tratarse de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo e imputados a este ejercicio, se puede aplicar la reducción de un 30% según estipula el Art. 12.1 del RIRPF, derivando en un importe de 10.000€. Además, como el año 2020 fue muy duro para la pareja, decidieron pedir una de las ayudas que se les ofrecía a los autónomos para paliar los efectos del COVID-19. En este caso, les proporcionaban un máximo de 3.000 euros por las cuotas de autónomos satisfechas el año pasado. Los ingresos por tanto constan con un total de 88.900€.

En cuanto a los gastos deducibles, recurren a los proveedores locales de siempre pidiendo bajo demanda de las numerosas comidas o cenas que tengan en esa semana. Por lo que resulta un total de 21.200€. El local, como antes se ha indicado, es propiedad de los titulares del negocio, por lo que se amortizará de forma lineal siguiendo las tablas proporcionadas por la Agencia Tributaria. En este caso, el valor de adquisición es de 75.000€, siendo un 25% del valor del suelo. Por tanto, el valor de la construcción será de 60.000€. Al tratarse de un edificio en el que se prestan servicios, se aplicará el 2% y en este caso también se puede aplicar el incentivo fiscal del artículo 103 de la LIS. Por lo que al ser el doble, un 4%, la amortización anual asciende a 2.400€.

Los empleados cobran el salario mínimo, que asciende alrededor de los 1.200€ mensuales brutos, por lo que junto con la cotización a la Seguridad Social que se incluye en el sueldo, serán un coste de 28.800€. Sumado junto a los suministros, y a la cotización de marido y mujer en la RETA, los gastos deducibles ascienden a 64.800€.

Por tanto, la diferencia será de 24.100 y aplicando la reducción del 5% por el conjunto de provisiones y gastos de difícil justificación, ya se obtiene el rendimiento neto de la actividad económica: 22.895€.

Tabla 6.2. Cálculo del rendimiento neto del Restaurante 2 por estimación directa simplificada

Ingresos íntegros	88.900 €
Ventas totales	75.900 €
Indemnización	10.000 €
Subvención	3.000 €
Gastos deducibles	64.800 €
Mercancía	21.200 €
Amort. Local	2.400 €
Sueldos y salarios	28.800 €
RETA	7.200 €
Suministros	5.200 €
Ingresos - Gastos	24.100 €
Rendimiento neto	22.895 €

Fuente: elaboración propia

6.3. ESTIMACIÓN OBJETIVA

Teniendo en cuenta los datos de la actividad, el rendimiento neto en estimación objetiva será el siguiente:

○ RESTAURANTE 1

Tabla 6.3. Cálculo del rendimiento neto del Restaurante 1 por estimación objetiva

Concepto	Unidad	Rend. anual por unidad	Rendimiento total
Personal no asalariado	1	17.434,55 €	17.434,55 €
Personal asalariado	10	3.709,88 €	37.098,80 €
Potencia Kw	10	201,55 €	2.015,50 €
Mesas	5	585,77 €	2.928,85 €
Rendimiento neto			59.477,70 €

Fuente: elaboración propia

○ **RESTAURANTE 2**

Tabla 6.4. Cálculo del rendimiento neto del Restaurante 2 por estimación objetiva

Concepto	Unidad	Rend. anual por unidad	Rendimiento total
Personal no asalariado	2	16.174,82 €	32.349,64 €
Personal asalariado	2	3.602,80 €	7.205,60 €
Potencia Kw	5	125,97 €	629,85 €
Mesas	10	220,45 €	2.204,50 €
Máquinas tipo B	1	3.810,65 €	3.810,65 €
Rendimiento neto			46.200,24 €

Fuente: elaboración propia

Como se puede observar, al restaurante situado en el centro de León, le resulta más conveniente fiscalmente aplicar el método de estimación objetiva. Esto puede deberse a varias causas:

- A una menor caída en sus ingresos.
- A una menor cuantificación de los módulos que le resultan de aplicación, por ejemplo, por tener menos mesas o menos personal asalariado.

Sin embargo, al restaurante ubicado en la Virgen del Camino, le conviene más aplicar el método de estimación directa simplificada. Ello puede deberse a:

- Una mayor caída en sus ingresos con el mantenimiento de sus gastos.
- Una mayor cuantificación en los módulos que le resulten de aplicación, por ejemplo, por tener muchas mesas, máquinas recreativas, personal asalariado, etc.

CONCLUSIONES

De la investigación desarrollada se obtienen las siguientes **conclusiones**:

Primera. La importancia del sector de la restauración en el PIB nacional.

El sector terciario representa el porcentaje mayoritario en la configuración del PIB. Dentro de este, destacan las actividades de hostelería y, dentro de ellas, ocupan una posición importante las actividades de restauración.

No obstante, la crisis económica y social provocada por la Covid-19, ha afectado a este sector, debido a las múltiples limitaciones que se han impuesto a su actividad. Estas limitaciones han redundado en una disminución de su peso específico en la economía española, si bien continúan ocupando una posición protagonista.

Segunda. La forma jurídica del titular de la actividad.

En cuanto a la forma jurídica del titular de la actividad destaca la adopción de la forma de empresario individual o autónomo. De esta forma, son muchos de los empresarios que desarrollan o inician esta actividad los que lo realizan como personas físicas. Esta opción va a determinar el tratamiento laboral y fiscal que les resulta de aplicación, que difiere totalmente del otorgado a las personas jurídicas.

Tercera. Las cotizaciones sociales del autónomo.

Una de las obligaciones que el autónomo tendrá que cumplir mensualmente, es la de satisfacer sus cotizaciones sociales. Estas podrán ser elegidas por el empresario dentro de los límites mínimos y máximos marcados por la Ley que, hasta el momento, no se vinculan a los ingresos del pagador. Se han establecido diversas medidas, que adoptan la forma de bonificaciones, tendentes a aligerar la carga que supone para los empresarios individuales el pago de estas cuotas.

Cuarta. La tributación en el IRPF.

El autónomo, al ejercer su actividad como persona física, deberá declarar sus rentas en el IRPF. Las rentas obtenidas a consecuencia de su actividad se calificarán como rendimientos de actividades económicas, debiendo el contribuyente elegir el método de estimación de la base imponible que desee: estimación directa normal, estimación directa simplificada o estimación objetiva.

Quinta. La importancia de la elección del método de estimación de la base imponible que proporcione un resultado fiscal más favorable.

La elección del método de estimación de la base imponible debe realizarse teniendo en cuenta las características del negocio de restauración y las previsiones de ingresos y gastos futuros. Así, se concluye que, en los locales con altos ingresos que no tengan muchos empleados o muchas mesas, resultará más favorable el método de estimación objetiva. Si el local tiene pocos ingresos resultará más favorable el método de estimación directa, en tanto permitirá deducir los gastos de la actividad.

BIBLIOGRAFÍA

- Agencia Estatal de la Administración Tributaria. (s.f.). *Sede Agencia Tributaria*. Obtenido de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folleto/manuales-practicos/irpf-2021/capitulo-7-rendimientos-actividades-economicas-directa/fase-3-determinacion-rendimiento-neto-total/reducciones-generales-ejercicio/reduccion-contribuyen>
- Crecente Romero, F. J., & del Olmo García, F. (2020). Análisis de la propensión a emprender como autónomo en España. Una perspectiva desde el entorno económico e institucional. *ESIC MARKET Economic and Business Journal*, 52(1), 104–134. <https://doi.org/10.7200/esicm.168.0521.2>
- Díaz Gómez, E. (2021). Organización de la explotación ganadera a título individual. En *Fiscalidad de las explotaciones ganaderas* (págs. 51-76). León: Tirant lo blanch.
- Ferrer Vidal, D., & Nieto Giménez, J. d. (2017). Rendimiento de actividades económicas. Barcelona: Bosch Editor.
- González Aparicio, M. (2021). La imposición directa en la actividad ganadera por cuenta propia. En C. Carbajo Nogal, M. A. Díaz Gómez, E. Díaz Gómez, & e. al., *Fiscalidad de las explotaciones ganaderas* (pág. 152). León: Tirant Lo Blanch.
- Hostelería de España. (2021). *Anuario de la hostelería de España 2021*. Hostelería de España.
- I-LEX Abogados y Asesores Tributarios. (2016). Las bonificaciones en la cuota de autónomos en 2016. *Badajoz Veterinaria*, 5(Diciembre), 81–82.
- Ministerio de Inclusión Migraciones y Seguridad Social. (2020). *Beneficios en la cotización a la Seguridad Social para autónomos*.
- Pérez Huete, J. (2018). Rendimientos de las actividades económicas. En M. C. Areses Troncoso, J. M. Gorosabel Rebolleda, & J. Pérez Huete, *Fiscalidad práctica 2018. IRPF, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones* (pág. 269). Navarra: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Pombo, E. V. (2021). Fiscalidad de la empresa familiar. En E. V. Pérez Pombo, & e. al., *Tratado Jurídico y Fiscal de la empresa familiar* (págs. 680-681). Valencia: Tirant Lo Blanch.
- SEPE. (2020). *Reducciones y bonificaciones a la Seguridad Social*. <https://www.sepe.es/HomeSepe/autonomos/incentivos-ayudas-emprendedores-autonomos/reducciones-bonificaciones-seguridad-social.html>

LEGISLACIÓN CITADA

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo.

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

Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre y art. 9 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes del apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

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.