



universidad
de león

Facultad de Derecho

Universidad de León

Grado en Derecho

Curso 2016/2017

***“La elección de la forma jurídica
conveniente de una empresa y sus
consecuencias fiscales.”***

***“The choice of the appropriate legal form of a
company and its fiscal consequences.”***

Realizado por el alumno Don **ALBERTO HERNÁNDEZ NONIDE**

Tutelado por el profesor Don **ANTONIO VAQUERA GARCÍA**

ÍNDICE

RESUMEN DEL TRABAJO	3
ABSTRACT	4
OBJETO DEL TRABAJO	5
DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA UTILIZADA	6
INTRODUCCIÓN	8
Capítulo I: TRIBUTACIÓN AL INICIO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA	10
1.1 Constitución de la empresa.	10
1.1.1 Distintas formas jurídicas.....	10
1.1.2 Declaración censal	12
1.1.3 Escritura Pública de Constitución.....	15
1.1.4 Alta de autónomo en la Seguridad Social.	15
1.1.5 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	16
1.1.6 Licencia de Obra e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.	17
1.1.7 Licencia Municipal de Apertura.....	18
1.1.8 Impuestos Locales.	20
Capítulo II: FISCALIDAD EN EL PROCESO DE PRODUCCIÓN	24
2.1 Retenciones.	24
2.1.1 Retenciones por arrendamiento del local.	24
2.1.2 Retenciones del trabajo.	26
2.2 Impuesto sobre el Valor Añadido.....	27
2.2.1 Régimen general.	28
2.2.2 Régimen simplificado.	29
2.2.3 Agricultura, ganadería y pesca.	31

2.2.4 Recargo de Equivalencia.....	32
2.3 Pagos fraccionados.	33
2.3.1. Pagos fraccionados en el Impuesto de la renta sobre Personas Físicas. ...	33
2.3.2 Pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades.	36
Capítulo III: FISCALIDAD DEL BENEFICIO OBTENIDO POR LA EMPRESA	39
3.1 Tributación de los resultados de la Empresa Individual.	39
3.1.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	39
3.1.2 Regímenes de determinación de los rendimientos empresariales en el IRPF.....	40
3.2 Tributación de los resultados de la Sociedad.	57
3.2.1 Impuesto sobre Sociedades.	57
Capítulo IV: ELECCIÓN DE LA FORMA JURÍDICA CONVENIENTE.....	63
4.1 Elección entre estimación directa y estimación objetiva.	63
4.1 Elección entre Empresa Individual o Sociedad.....	68
CONCLUSIONES	70
BIBLIOGRAFÍA	74

RESUMEN DEL TRABAJO

A la hora de iniciar su propia actividad, los empresarios se enfrentan a una decisión importante que puede suponerles un ahorro fiscal en función de la opción que escojan. Esa decisión versa sobre las distintas formas jurídicas que puede adoptar la empresa del emprendedor y la distinta tributación que tendrá que asumir dependiendo de si se decanta por una u otra.

En el presente trabajo se analizará la tributación a lo largo de todo el periodo productivo de las dos formas jurídicas más habituales a la hora de comenzar un negocio, el Empresario Individual y la Sociedad. Se hará una comparativa de ambas comenzando por la tributación al inicio de la actividad, incluyendo toda la gestión y trámites a realizar en la apertura de la empresa.

Una vez iniciada la actividad ya se analizarán detenidamente los impuestos devengados en su periodo productivo, principalmente el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como toda la fiscalidad que grava el beneficio obtenido por la empresa. Será en este punto donde se presentes las grandes diferencias entre las dos formas jurídicas propuestas, al tributar el Empresario Individual por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Sociedad por el Impuesto sobre Sociedades.

Por último, un ejemplo práctico nos detallará todo lo expuesto anteriormente de forma teórica y nos acercará de una forma más realista a la comparación indicada.

ABSTRACT

When starting their own business, entrepreneurs are faced with an important decision that can result in tax savings depending on the option they choose. This decision is about the different legal forms that the entrepreneur's company can adopt and the distinction of the taxation that it has to assume depending on whether it opts for one or the other.

In the present work we analysed the taxation throughout the productive period of the two most usual legal forms when starting an activity, the Individual entrepreneur and the Society. A comparison will be made of the first two initiated by taxation at the beginning of the activity, including all the management and procedures to be performed at the opening of the company.

Once the activity is started and they will analyse carefully the taxes accrued during their productive period, mainly the Value Added Tax, as well as all the taxation that taxes the profit obtained by the company. At this point in which the great differences between the two proposed legal forms are presented, as well as the Individual Entrepreneur for the Income Tax of Individuals and the Company for Corporate Income Tax.

Finally, a practical example will detail all of the above theoretically and approaches in a more realistic way to the indicated comparison.

OBJETO DEL TRABAJO

El objetivo del presente trabajo consiste en realizar un análisis detallado de la fiscalidad de una empresa a lo largo de su proceso productivo para llegar a una conclusión de cuál será la forma jurídica que más le conviene al empresario a través de una comparativa entre ellas. Esto se lleva a cabo a través del cumplimiento de los siguientes objetivos:

- I. Conocer más en profundidad las distintas tasas e impuestos que se han de realizar al inicio de la actividad económica además de todos los trámites necesarios para que pueda dar comienzo dicha actividad.
- II. Analizar la fiscalidad de un empresario durante su proceso de producción, específicamente el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como conocer sus distintos regímenes con una aplicación directa sobre el trabajo, debido a su utilización solamente por alguna forma jurídica propuesta.
- III. Desarrollar la tributación de los beneficios de los autónomos y las sociedades. El impuesto que han de soportar, su hecho imponible, su base imponible, sus tipos... y extrayendo unas diferencias que servirán de base para el objeto del trabajo.
- IV. Comparar los regímenes de estimación de los rendimientos empresariales, previo análisis de los mismos, para conocer así su importancia a la hora de tomar la decisión sobre la forma jurídica y establecer en qué circunstancias nos conviene utilizar uno u otro.
- V. Focalizar todos los factores que debe tener en cuenta un empresario para decantarse por una forma jurídica determinada, dando importancia al aspecto fiscal, pero sin dejar apartado otras circunstancias que también serán importantes en la decisión.
- VI. Aplicar de forma práctica lo expuesto teóricamente en el trabajo para poner de manifiesto esas diferencias de una forma más realista y clara.

DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA UTILIZADA

Para poder alcanzar de manera satisfactoria los objetivos de este trabajo, la metodología utilizada se puede desarrollar de la siguiente forma:

- *Elección del tutor y el tema sobre el que versaría el trabajo:*

En un primer momento, se ofreció al alumno la posibilidad de realizar una lista en la cual tuvo opción de escoger por orden de preferencia los tutores que más se adecuaban a lo que cada alumno buscaba con su trabajo. Personalmente se me asignó la primera opción y una vez asignada el siguiente paso fue determinar con el tutor cual sería el tema a tratar en el trabajo. Después de recopilar información sobre diferentes temas que podían ser interesantes, en una valoración conjunta entre el tutor y el alumno se optó por un tema que podría ser interesante no solo en el propio trabajo sino también con perspectivas laborales.

- *Recopilación de información:*

Una vez escogido el tema, el siguiente paso fue buscar información en los distintos manuales proporcionados por la Universidad de León ya sea en la biblioteca, en las plataformas virtuales o en los departamentos, sobre dicho tema objeto del trabajo y a partir de ahí se elaboró un índice provisional que fue corregido por el tutor.

- *Búsqueda de información más específica sobre los distintos puntos del trabajo:*

Realizada una búsqueda general de información acerca del trabajo, se procedió al análisis e incorporación al trabajo de información más específica del trabajo sobre los diversos puntos y capítulos que se habían acordado en el índice del mismo. Para que esto fuera posible se consultaron diferentes manuales y monografías que contenían información sobre el tema a tratar. También sirvieron de gran ayuda soportes electrónicos como Dialnet o Grial, que proporcionaron libros en general así como manuales y también revistas electrónicas y determinados artículos que sirvieron de gran ayuda. Respecto a la jurisprudencia utilizada en el trabajo fueron usadas herramientas como Cendoj y Westlaw que permitieron acceder a ella. Por último también se consultaron

diferentes blogs y páginas web con garantías de contener información de utilidad y aplicable al trabajo.

- *Elaboración del trabajo y posterior corrección:*

Una vez leída e interpretada la información, descartando aquella que no debía ser incorporada al trabajo y recogiendo aquella que sí era útil, se procedió a desarrollar el mismo siguiendo un orden lógico y tratando de sintetizar en cada punto aquello que era más importante, para posteriormente aplicar directamente lo que se había explicado al objeto del trabajo. El tutor realizó correcciones a medida que éste iba siendo realizado para modificar todo aquello que debía ser susceptible de cambio y que no se estaba haciendo de forma correcta o no era necesario incorporar al trabajo, acabando con una corrección final para puntualizar diferentes errores y así dejar por finalizado el trabajo de la mejor forma posible.

INTRODUCCIÓN

Tal vez sea porque mi futuro profesional vaya orientado en esa dirección, tal vez porque los impuestos estén cada vez más presentes en nuestro día a día o tal vez, simplemente, porque me parece un tema clave para todos los empresarios que inician la aventura de emprender un negocio, considero de interés la comparativa realizada en el trabajo. Esta comparativa analiza el impacto fiscal que supone escoger la forma jurídica correcta a la hora de iniciar la actividad. El análisis de este impacto tiene la misma importancia que el estudio del mercado, del producto o del trabajador que se va a contratar.

Una de las cosas que busca un empresario al poner en marcha el funcionamiento de su empresa es ahorrar costes. Por eso, decidir la forma jurídica conveniente en los primeros años es clave, aunque posteriormente puedas evolucionar a otras diferentes con el paso del tiempo. En esta decisión influyen varios factores como el tipo de actividad que se quiere ejercer, el número de personas con el que formas el proyecto, la responsabilidad de los mismos, los recursos económicos con los que se empieza... Pero en este trabajo nos centraremos en el aspecto fiscal de la empresa y como repercuten los impuestos en la misma.

Por lo tanto, se analizarán los diferentes impuestos que un empresario tiene que soportar a lo largo de todo el proceso productivo, desde el inicio de la actividad hasta que obtiene los beneficios. Estos impuestos pueden variar en función de la forma jurídica que se elija, por tanto se analizará la incidencia fiscal según la forma y se explicarán también los diferentes métodos de estimación.

Dicho proceso productivo se ha dividido en tres partes. En primer lugar, se analizan los impuestos y tasas que un empresario tiene que soportar al inicio de la actividad económica. Estos impuestos y tasas son en su mayoría de carácter local y no presentan grandes diferencias entre las distintas formas jurídicas. Posteriormente, se desarrolla la liquidación de los impuestos durante el proceso de producción, y finalmente se compara la tributación de los beneficios obtenidos en la empresa.

Es en esta fase donde se hará más hincapié ya que es donde se presentan más diferencias entre las formas jurídicas propuestas, el autónomo y la sociedad. Y esto es así, porque el autónomo tendrá que tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mientras que las sociedades lo harán por el Impuesto sobre Sociedades. Mientras que el

primero es un impuesto progresivo, es decir, su tipo impositivo crecerá a medida que aumenten nuestros ingresos, el segundo es un tipo fijo. Además, en el IRPF se presentan diferentes métodos de estimación de los rendimientos y por tanto también se analiza en qué circunstancias nos conviene más escoger uno u otro.

Al ser el IRPF un impuesto progresivo y el Impuesto sobre Sociedades un tipo fijo, es importante saber el nivel de beneficio a partir del cual nos conviene más formar una sociedad. Es por esto que con un ejemplo práctico se intenta analizar de qué forma saber dónde se sitúa ese nivel y a su vez saber también lo expuesto en el párrafo anterior, en qué circunstancias nos conviene más decantarnos por la estimación objetiva o la estimación directa, que son los dos métodos de estimación del beneficio de la empresa.

Por último se explicarán las conclusiones extraídas de los aspectos más relevantes del trabajo.

Capítulo I: TRIBUTACIÓN AL INICIO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

1.1 Constitución de la empresa.

1.1.1 Distintas formas jurídicas.

La elección de la forma jurídica a la hora de crear una empresa es una decisión clave para el desarrollo de la actividad que se quiera realizar, ya que en función de si se establece una forma u otra, los rendimientos tributarán de manera diferente.

En el presente trabajo compararemos principalmente dos formas jurídicas. Por un lado analizaremos al Empresario Individual y por otro a las Sociedades Limitadas, ya que a priori son las dos formas jurídicas más beneficiosas si queremos crear una nueva empresa con recursos limitados. La diferencia entre ambos radica, de una forma general, en que la fiscalidad del Empresario Individual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹ puede variar a medida que aumentan tus ingresos mientras que las Sociedades Limitadas tributarán por el Impuesto de Sociedades y tendrán una situación mucho más favorable para ingresos altos.

El Empresario Individual es una persona física que realiza de forma habitual², personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, con o sin trabajadores por cuenta ajena a su cargo. Por lo tanto, estará compuesta por un empresario con una responsabilidad ilimitada sin existir un mínimo legal al capital aportado. Al ejercerse la actividad mercantil en nombre propio, el Empresario Individual arrastra con todas las consecuencias de la misma, respondiendo de todas sus operaciones mercantiles, no sólo

¹ En adelante IPRF

² Numerosas sentencias del Tribunal Supremo han tratado de precisar ese requisito de habitualidad. Un ejemplo son las sentencias de 21 de diciembre de 1987 y 2 de diciembre de 1988, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que establecen que la actividad ha de ejercerse con cierta frecuencia o continuidad, además de recurrir al módulo temporal para comprobar esa habitualidad, se ha recurrido también al montante de la retribución ya que la doctrina tiene en cuenta que éste guarda una correlación estrecha con el tiempo de trabajo invertido.

el capital o patrimonio invertido en las mismas, sino también todo su patrimonio personal³.

En cuanto a las obligaciones fiscales, el Empresario individual tributará el rendimiento de sus actividades por el IRPF, pudiendo acogerse al Régimen de Estimación Directa o al Régimen de Estimación Objetiva. Por lo que corresponde a la fiscalidad en el proceso de producción, tendrán que realizar la liquidación del IVA, distinguiendo también entre Régimen General y Régimen Simplificado.

Las Sociedades Limitadas son un tipo de sociedad de carácter mercantil⁴ en el que la responsabilidad está limitada al capital aportado. Por lo tanto, es muy utilizada por pequeños autónomos que de esta forma evitan responder con su patrimonio personal ante las deudas de sus negocios. Para formar estas sociedades se requiere de forma general un mínimo de un socio sin existir límite máximo, y en el caso de que solo hubiese uno estaríamos ante una Sociedad Limitada Unipersonal. Estos socios pueden ser tanto personas físicas como jurídicas. El capital mínimo que se ha de aportar es de 3.005,06 euros totalmente desembolsado.

Es importante destacar que hasta el año 2015, las sociedades civiles calculaban su beneficio según las reglas del IRPF, al igual que lo hace el autónomo. Pero a partir de la Reforma Fiscal de 2015 que aprueba la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se modifica la tributación de las sociedades civiles. En el artículo 7 se establece que tributarán por este impuesto *“las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*.

Respecto a esto último, la Agencia Tributaria considera que las sociedades civiles tienen personalidad jurídica salvo raras excepciones, como que sus pactos se mantengan secretos entre sus socios, y por tanto tributarán por el Impuesto sobre Sociedades si tienen objeto mercantil. Respecto a este objeto mercantil, la Dirección General de Tributos establece que tienen objeto mercantil todas aquellas que realicen una actividad

³ GONZÁLEZ DOMÍNGUEZ, Francisco José. *Creación de empresas*, 2006. Pág. 236-237

⁴ Para diferenciar si nos encontramos ante una sociedad civil o mercantil, la doctrina y jurisprudencia en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2007, estableció que no vale el criterio de finalidad lucrativa ya que se da en ambas sociedades, ni tampoco de la personalidad jurídica. La doctrina establece cuatro criterios que son, la profesión de los socios, la intención de éstos, la forma de constituirse la Sociedad así como las obligaciones y actividades que realice.

económica, salvo las que realicen actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o profesionales.

En cuanto a las obligaciones fiscales, las Sociedades Limitadas estarán obligadas a tributar el rendimiento de la actividad por el Impuesto de Sociedades, frente al IRPF de los Autónomos y realizarán la liquidación del IVA por el Régimen General.

Por lo que considero que una de las grandes ventajas que nos ofrecen las Sociedades Limitadas frente al Empresario Individual es la de responder de una forma limitada a las deudas derivadas del ejercicio de la actividad empresarial o profesional, ya que este último responde con su patrimonio personal. También nos ofrecen la ventaja de que el titular de la empresa no tiene que hacer frente en solitario a la gestión, administración, gastos e inversiones como si ocurre con el Empresario Individual.

Pero por otro lado el Empresario Individual también tiene sus ventajas como por ejemplo menos gestión para su constitución o el no crear una persona jurídica distinta del propio empresario lo cual puede resultar más económico.

Como ambos tienen sus ventajas e inconvenientes, explicaré desde un punto de vista fiscal cuando conviene escoger una forma jurídica u otra.

1.1.2 Declaración censal

Tanto el Empresario Individual como las Sociedades, antes de iniciar una actividad económica de forma efectiva en territorio español, deberán presentar la declaración censal de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, en los términos establecidos en el artículo 9 del Reglamento General de Actuaciones Tributarias, aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio⁵.

Un trámite que deben realizar las Sociedades antes de presentar la declaración censal y obtener la Escritura Pública es el de obtener la certificación negativa del nombre o denominación social, regulada en el artículo 413 del Reglamento del Registro Mercantil. Para la solicitud se debe consignar el nombre de uno de los fundadores o promotores, la denominación social de la empresa y la forma social de la misma. Se puede solicitar directamente en el Registro Mercantil Central, por correo o por vía

⁵ En adelante RGAT.

telemática. Tendrá una vigencia de tres meses contados desde la fecha de su expedición por el Registro Mercantil Central por lo que se deberá realizar la escritura pública en este periodo⁶.

Las Sociedades deberán solicitar además, en el plazo de un mes desde la fecha de su constitución, la expedición del número de identificación fiscal⁷, que será imprescindible para realizar cualquier entrega y adquisición de bienes, prestación de servicios, percepción de cobros y realización de pagos, así como poder contraer a terceros.

El número de identificación fiscal de las personas físicas de nacionalidad española será el número de su documento nacional de identidad seguido por el código de verificación (DNI), y para los que carezcan de nacionalidad española será el número de identidad de extranjero (NIE)⁸.

La declaración censal tiene especial relevancia ya que en ella el obligado tributario, ya sea empresario o profesional, además de los datos de identificación de la actividad que va a desarrollar, tendrá que establecer también cuales son los regímenes tributarios generales o especiales que resulten de aplicación en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA⁹.

Otra de las funciones de la declaración censal es la de comunicar todas aquellas modificaciones de la situación tributaria previamente declarada que concurran en la actividad económica, como por ejemplo el domicilio fiscal, social o gestión administrativa, datos de identificación o la renuncia a determinados regímenes tributarios del IRPF, del IS o del IVA.

⁶ FERRANDIS-GARCÍA APARISI, Gloria; MARTÍNEZ CLADERÓN, M^a del Carmen. *Empresa e iniciativa emprendedora*, 2016. Pág. 104.

⁷ El RD 1065/2007, de 27 de julio, en vigor el 1 de enero de 2008, recoge las reglas generales de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal (NIF) y la forma en que debe utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, en cumplimiento de la disposición adicional sexta de la Ley General Tributaria. El NIF estará compuesto por nueve caracteres con la siguiente composición: Una letra que informará sobre la forma jurídica, un número aleatorio de siete dígitos y carácter de control. (FERRANDIS-GARCÍA APARISI, Gloria; MARTÍNEZ CLADERÓN, M^a del Carmen. *Empresa e iniciativa emprendedora*, 2016. Pág. 100).

⁸ FERRANDIS-GARCÍA APARISI, Gloria; MARTÍNEZ CLADERÓN, M^a del Carmen. *Empresa e iniciativa emprendedora*, 2016. Pág. 101.

⁹ MALVÁREZ PASCUAL, Luis; MÁRTINEZ GÁLVEZ, J. Pablo; RÁMIREZ GÓMEZ, Salvador; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. *Régimen fiscal de la empresa*, 2011. Pág. 248.

Cuando se cese en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, deberá utilizarse también la declaración para darse de baja en el censo de empresarios y profesionales. Las Sociedades solo podrán solicitar la baja cuando se disuelvan conforme a la normativa que las regula, que exige la cancelación efectiva de los asientos en el Registro Mercantil. Sin embargo, la declaración censal de modificación para causar baja en todas las obligaciones fiscales sí se puede presentar, salvo la relativa al IS.

La declaración censal se cumplimenta con los modelos 036 y 037, siendo este último una declaración censal simplificada del modelo 036.

Independientemente de que la persona jurídica o entidad solicitante no esté obligada a la presentación de la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores utilizará el modelo 036 para solicitar la asignación del número de identificación censal, provisional o definitiva.

El modelo 037 podrá ser utilizado únicamente por las personas físicas que deban formar parte del censo de empresarios, profesionales y retenedores siempre y cuando cumplan determinadas condiciones:

- Sean residentes en España.
- Tengan asignado un número de Identificación Fiscal.
- No tengan la condición de gran empresa.
- No actúen por medio de representante.
- Su domicilio fiscal coincida con el de la gestión administrativa.
- No estén incluidos en los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido, a excepción del régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o régimen especial de recargo de equivalencia.
- Figuren inscritos en el registro de operadores intracomunitarios o en el de devolución mensual del IVA.
- No realicen ninguna de las adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetos previstas en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- No realicen ventas a distancia.
- No sean sujetos pasivos de Impuestos Especiales ni del Impuesto sobre Primas de Seguros.
- No satisfagan rendimientos de capital mobiliario.

1.1.3 Escritura Pública de Constitución.

Es un acto por el cual los socios fundadores proceden a la firma de la Escritura de Constitución ante notario, y a la aprobación de los Estatutos de la Sociedad, adjuntando la certificación del Registro Mercantil Central previamente obtenida, como se indicó en el apartado anterior, así como la certificación del banco correspondiente que demuestre tener depositado el dinero del capital social inicial. Este acto lo realizarán únicamente las empresas ya que los empresarios individuales no precisan de notario.

Cuando la Escritura ha sido otorgada, serán los propios socios los que deben llevar dicha Escritura al Registro Mercantil, y allí el notario dará cuenta al Registro de este hecho, previo pago de los honorarios correspondientes, quedando el nombre de la Sociedad inscrito en el mismo.

Los sujetos obligados a presentar la Escritura de Constitución para su inscripción son los fundadores y administradores aunque pueden delegar esta tarea a terceras personas, siendo responsables solidarios de los daños y perjuicios que causaren por el incumplimiento de esta obligación.

1.1.4 Alta de autónomo en la Seguridad Social.

El Empresario Individual deberá darse de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) debido a la inexistencia de un empresario encargado de la cotización, actos de encuadramiento y la protección. El Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social prevé en su artículo 10.2 a) el establecimiento de éste Régimen General, excluyendo a algún trabajador autónomo como los trabajadores por cuenta propia del mar¹⁰.

El alta debe solicitarse por el trabajador en un plazo de treinta días naturales siguientes al comienzo de la actividad y solamente se cotizará por aquella actividad que hubiera elegido al darse de alta.

¹⁰ GORELLI HERNÁNDEZ, Juan. *Lecciones de Seguridad Social*, 2011. Pág. 349.

Al darse de alta, el Empresario Individual podrá elegir una base de cotización siempre y cuando se encuentre dentro de una base mínima y una base máxima que coincidirá con el tope máximo de la base de cotización del Régimen General. Por lo tanto, en contraposición a lo que sucede en el Régimen General, la base de cotización no coincide con el salario del trabajador.

Como consecuencia de esto, considero que lo más oportuno sería elegir una base de cotización baja al principio de la actividad para así aumentar el rendimiento del trabajo e ir aumentando ésta a medida que pasan los años para obtener una mejor jubilación y porque los riesgos de enfermedades aumentan.

Por esto, creo que cotizar menos al principio de la actividad es más beneficioso para el autónomo porque, generalmente, eres más joven y el riesgo de enfermedades es más bajo. Además, al principio de la actividad se suele obtener un menor rendimiento y una cotización más baja te ayudará a poder ahorrar más dinero que necesitarás para reinventar en el negocio.

Pese a esto, creo que la cotización a elegir por cada autónomo dependerá en gran parte de la previsión que cada uno haga de los ingresos que vaya a obtener, la cuota que se pueda permitir y el riesgo de su actividad.

1.1.5 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El artículo 1 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados¹¹ dispone que este impuesto es un tributo de naturaleza indirecta que grava las operaciones societarias, las transmisiones patrimoniales onerosas, y los actos jurídicos documentados.¹²

Este es un impuesto que solo afecta a las Sociedades y no el Empresario Individual.

¹¹ En adelante ITP y AJD

¹² ARAGÓN SÁNCHEZ, Antonio y BAIXAULI SOLER J. Samuel. *El reto de emprender: Factores clave*, 2010. Pág.56.

Desde el 3 de diciembre de 2010¹³ están en vigor una serie de exenciones de las operaciones societarias entre las que se encuentra la constitución de la Sociedad, que es el punto que nos interesa resaltar en este capítulo. Por lo tanto, hasta dicha fecha las Sociedades debían pagar este impuesto a la hora de constituir una Sociedad con una base imponible que era el capital nominal inicial y con un tipo de gravamen general del 1%. A partir de la reforma, las Sociedades están exentas a la hora de constituir la misma.

Hay que destacar que el hecho de que la operación esté exenta no significa que no haya que presentar y liquidar el impuesto.

Una de las cosas a tener en cuenta en este impuesto es que es un tributo que se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, fijando la normativa autonómica por tanto el rendimiento, y en el caso de los actos jurídicos documentados, señala además el tipo de gravamen. Por tanto, todas las operaciones societarias deberán liquidarse en las Oficinas de Hacienda de las Comunidades Autónomas.

1.1.6 Licencia de Obra e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Antes de realizar el trámite de la Licencia Municipal de Apertura, habrá que solicitar la Licencia de Obra y una vez aprobada la Licencia pagar el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), que es un impuesto local.

La Licencia de Obra es una autorización otorgada por la autoridad competente local para realizar cualquier tipo de construcción o arreglar el local. Es obligatoria y debe ser solicitada con anterioridad a la realización de las obras para regular la legalidad de las mismas.

Existen dos grandes grupos de Licencias de Obra, que son por un lado las Licencias de Obra Mayor para las ampliaciones, reestructuración, restauración o rehabilitación de un

¹³ Con el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo se modifica el artículo 45.IB).11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que deja exento de la tributación de este impuesto la constitución de las Sociedades.

inmueble y por otro lado las Licencias de Obra Menor que no afectan en ningún caso a la estructura del inmueble.

El coste de la Licencia de Obra dependerá mucho de la tasa que cobre cada Ayuntamiento, las cuales están tabuladas por módulos y a cada módulo le corresponde un tipo de gravamen.

El ICIO, es un tributo indirecto de carácter real que grava, dentro del término municipal, cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística¹⁴.

Este impuesto ha estado sometido a una gran discusión doctrinal ya que una determinada construcción, instalación u obra puede estar sometida a la tasa de licencia de obra y al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. El Tribunal Supremo se ha manifestado en numerosas ocasiones al respecto, como en la Sentencia de 18 de junio de 1997, afirmando que se trata de hechos imponibles distintos y manteniendo la compatibilidad entre ambos.

Por lo que tanto los autónomos como las sociedades que realicen el hecho imponible, es decir, que realicen dentro del término municipal una instalación u obra para desarrollar su actividad en la que se exija la obtención de una licencia de obras¹⁵, tendrán que pagar este impuesto.

La base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la obra y sobre este se aplicará un tipo impositivo fijado por cada ayuntamiento que no podrá exceder del 4 por ciento.

1.1.7 Licencia Municipal de Apertura.

¹⁴ POVEDA BLANCO, Francisco. *Manual de fiscalidad local*, 2005. Pág. 712.

¹⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1999, establece que la licencia se refiera precisamente a la realización de cualquier construcción, instalación u obra, a la que no puede concedérsele una interpretación tan amplia que comprenda cualquier transformación que se produzca en un determinado terreno, sino una modificación que se concrete en la colocación en el mismo de alguna edificación o estructura de tal naturaleza que esté condicionado a la autorización municipal y que represente un valor indicativo de la capacidad contributiva gravada por el ICIO.

La Licencia Municipal de Apertura es un trámite obligatorio que han de realizar tanto el Empresario Individual como las Sociedades, y con ella se pretende comprobar si una oficina, un local o una nave cumplen con la normativa urbanística vigente para ejercer una actividad comercial, industrial o de servicios.

Consiste en un documento que concede el ayuntamiento de cada municipio¹⁶ al dueño del negocio y que demuestra que se cumplen las condiciones de habitabilidad y uso de esa actividad. Habrá que abonar las tasas que exija el propio ayuntamiento una vez presentados los informes o los proyectos técnicos realizados por un profesional, así como el coste de dicho informe o proyecto técnico.

Según la doctrina jurisprudencial, si se ejerce una actividad sin licencia de apertura, para proceder a la clausura del establecimiento, salvo peligro, ha de darse al prestador de la actividad un trámite de audiencia. Así lo establece entre otras, la sentencia del 4 de octubre de 1986, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo, en la sentencia del 4 de julio de 1995, también ha establecido que ni el transcurso del tiempo, ni el pago de tasas, impuestos o tributos implican un acto tácito de otorgamiento de licencia, siendo esta actividad ejercida sin licencia clandestina e irregular.

Existen dos grupos diferentes de licencias de apertura que se diferencian en función de los riesgos y los daños que se puedan ocasionar a las personas en el desarrollo de la actividad, distinguiendo entre actividades inocuas o no clasificadas y actividades nocivas o clasificadas:

- ***Actividades inocuas o no clasificadas:*** Son aquellas que no se consideran peligrosas o nocivas para las personas ni para el entorno en el que se desarrolla la actividad, por lo que no ponen el riesgo la salud ni causan daño al medio ambiente.

Estas actividades son más favorables para el empresario porque requieren presentar menos documentación e informes y son trámites más rápidos y sencillos.

¹⁶ En Castilla y León, el ejercicio de actividades realizadas sin licencia es tipificado como infracción grave o muy grave por el artículo 74 del Decreto Legislativo 1/2015, de 12 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Prevención Ambiental de Castilla y León, en función de la gravedad del daño producido al medio ambiente y a la salud de las personas.

- **Actividades nocivas o clasificadas:** Son aquellas que pueden considerarse como nocivas o peligrosas para la salud de las personas y el medioambiente, como la hostelería o las actividades industriales.

Estas actividades sí que requieren un trámite más largo, más complejo y más costoso que las actividades inocuas.

1.1.8 Impuestos Locales.

1.1.8.1 Impuesto sobre Actividades Económicas.

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) es un tributo local de carácter directo¹⁷ y censal¹⁸ que grava el ejercicio en el territorio nacional de cualquier actividad empresarial, profesional y artística, independientemente de que se desarrolle en un local determinado y de que genere beneficios o pérdidas¹⁹.

Es un impuesto del cual el Empresario Individual está exento de pagarlo según establece el artículo 82.1 c) del texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales. Respecto a las Sociedades, y según establece este mismo artículo, estarán exentas aquellas que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros. También estarán exentas de pagar este impuesto aquellas Sociedades que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español durante los dos primeros periodos impositivos en los que se desarrolle la actividad.

¹⁷ Es de carácter directo porque somete a gravamen una manifestación directa de la capacidad económica, es decir, el mero ejercicio de ciertas actividades económicas con el propósito de gravar la que de él se derive. También es así porque realizar su traslación directamente a un tercero. (POVEDA BLANCO, Francisco. *Manual de Fiscalidad Local*, 2005. Pág. 365-366.)

¹⁸ El carácter censal del Impuesto sobre Actividades Económicas es el que mayor polémica doctrinal genera, al no encontrar justificación la creación de un impuesto con finalidad censal cuando existen en nuestra normativa otros instrumentos que pueden cumplir esa función censal, como por ejemplo el Número de Identificación Censal. (GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco. Algunas consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas. *Revista de estudios de la Administración Local y Autónoma*. 1999, nº 280-281, Pág.355-388.)

¹⁹ MALVÁREZ PASCUAL, Luis; MÁRTINEZ GÁLVEZ, J. Pablo; RÁMIREZ GÓMEZ, Salvador; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. *Régimen fiscal de la empresa*, 2011. Pág. 249.

Respecto a esto, la Dirección General de Tributos²⁰ señala que no se aplicará la exención por inicio de la actividad de una persona jurídica que se da de alta en el IAE si venía desarrollando esa actividad en otro municipio ya que no se produce el inicio del ejercicio de una actividad en territorio español al haberse producido ese inicio con anterioridad.

En otra consulta²¹, la Dirección General de Tributos ha establecido que dicha exención se aplica independientemente de que se sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes o del Impuesto sobre Sociedades además de que no será de aplicación esa exención si se ha desarrollado con anterioridad esa actividad en territorio español por ese sujeto pasivo o al que sucede éste.

También establece en esta consulta que la apertura de un nuevo centro de trabajo para la misma actividad no da lugar a la aplicación de esa exención, ni tampoco cuando se reinicie una misma actividad que se había cesado anteriormente.

En mi opinión, este impuesto no respeta el principio de capacidad económica, como se ha indicado en la definición del mismo, ya que no respeta la igualdad ni la progresividad que se pretende alcanzar con dicho principio.

No lo respeta porque es un impuesto que no grava el beneficio obtenido por la empresa sino simplemente el ejercicio de la actividad. Por lo tanto carece de base imponible y consecuentemente de tipo de gravamen, siendo la cuota tributaria el resultado de aplicar unas tarifas o módulos que dependen de la actividad de la que se trate, pudiendo aplicar la misma cuota a un empresario que tiene unos beneficios inferiores a otro.

Lo que se pretende con este impuesto es gravar una renta potencial o una previsión de la obtención de los beneficios, es decir, el rendimiento que hipotéticamente, y en términos medios se puede obtener mediante el ejercicio de las actividades gravadas²². Por lo tanto creo que esto no favorece a quien no alcanza el rendimiento suficiente para satisfacer esos módulos.

Respecto a este posicionamiento, ha sido mucha la doctrina jurisprudencial que ha intentado justificar que este impuesto no es contrario al principio de capacidad

²⁰ Consulta de la Dirección General de Tributos nº 0344-03, de 5 de marzo de 2003.

²¹ Consulta de la Dirección General de Tributos nº 0616-03, de 7 de mayo de 2003.

²² ANÍBARRO PÉREZ, Susana. *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, 1997. Pág.120.

económica, como la Sentencia de 11 de febrero de 2004, del Tribunal Supremo que lo justifica a través de la cuota mínima²³, estableciendo que dicha cuota es inferior a la mitad del tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades y por tanto no vulnera el principio.

1.1.8.2 Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El artículo 60 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales describe la naturaleza del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) como un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles²⁴ en los términos establecidos en esta Ley.

Tanto el Autónomo como las Sociedades han de pagar el impuesto el primer día del periodo impositivo cuando realicen el hecho imponible del mismo, es decir, cuando ostenten la propiedad un bien inmueble urbano o rústico, situado en un determinado término municipal, o cuando ostente la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie así como una concesión administrativa sobre dicho bien.²⁵

La base imponible del IBI la determina el valor catastral, que está constituido por el valor objetivo del suelo y las edificaciones partiendo de los datos del Catastro Inmobiliario y los criterios de valoración establecidos por la normativa, los cuales no pueden superar el valor de mercado como regla general.²⁶

Si el empresario optase por alquilar el local en vez de comprarlo, al no ser titular del mismo, no debe pagar este impuesto, aunque es frecuente que en los contratos de

²³ La cuota mínima es el resultado de sumar la Cuota procedente de las Tarifas a la Cuota elemento superficie. El calificativo de mínimas es improcedente porque su valor es las siguientes fases de la liquidación puede ser objeto de reducción (POVEDA BLANCO, Francisco. *Manual de Fiscalidad Local*, 2005. Pág. 539.)

²⁴ El artículo 6 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario define los bienes inmuebles como la parcela o porción de suelo a la que se le exige una misma naturaleza, y su ubicación en el término municipal, precisando su continuidad en la delimitación, lo que excluye a las parcelas discontinuas y a la unión de éstas.

²⁵ POVEDA BLANCO, Francisco. *Manual de fiscalidad local*, 2005. Pág.117.

²⁶ IBIZA GARCÍA-JUNCO, Ana. I. Bienes Inmuebles. La reforma del impuesto sobre bienes inmuebles. *Tributos locales*. 2003, nº 29. Pág.49-60.

alquiler se incluya una cláusula en la que se establezca que el arrendatario debe asumir el coste del IBI.

Hay que destacar en este impuesto la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, de 15 de junio de 2016, que establece que en defecto de pacto, el vendedor que abone el IBI podrá repercutirlo sobre el comprador, en proporción a la parte del año en que cada una de las partes haya ostentado la titularidad. Es una doctrina jurisprudencial que interpreta el artículo 63.2 de la Ley de Haciendas Locales.

1.1.8.3 Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Todos aquellos empresarios que utilicen en sus empresas vehículos aptos para circular por la vía pública deberán pagar este impuesto. Es un impuesto periódico anual y por tanto no grava un determinado acto aislado.

La base imponible de este impuesto no responde a un concepto de base imponible dineraria sino a una ordenación por categorías del hecho imponible. Por tanto la cuantía a pagar dependerá para turismos y tractores de la potencia, es decir, la medida en caballos fiscales, y para los camiones, remolques y semirremolques de la capacidad de carga.

Capítulo II: FISCALIDAD EN EL PROCESO DE PRODUCCIÓN

2.1 Retenciones.

Las retenciones consisten en descontar o detraer una parte del importe de los rendimientos sujetos a tal obligación por quienes los satisfacen, para que posteriormente lo declaren e ingresen directamente en la Administración tributaria²⁷.

Pero las retenciones no son un impuesto en sí mismo, ya que las retenciones minoran la cantidad a percibir por el individuo cuando se paguen determinadas rentas, que en el caso de las retenciones del trabajo serán salarios. Por lo tanto, el empresario lo ingresará en Hacienda en concepto de pago a cuenta del IRPF de quien recibe la renta y será el contribuyente el que soporte la carga de la retención y no el empresario. Serán en definitiva, una forma de anticipar el impuesto sobre el beneficio que se tratará más adelante, ya sea del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, y afectará por tanto a la fiscalidad en el proceso de producción pero también a la fiscalidad sobre dicho beneficio.

2.1.1 Retenciones por arrendamiento del local.

Cuando se satisfagan rentas por el arrendamiento o el subarrendamiento de bienes inmuebles de naturaleza urbana para un uso distinto a vivienda, como puede ser un local comercial o un local donde se desarrolla la actividad profesional²⁸, los empresarios y los profesionales que las satisfagan deberán practicar retención a cuenta del IRPF del

²⁷ MARTÍN QUERALT, Juan. *Curso de derecho financiero y tributario*, 1991. Pág.341.

²⁸ Es importante las retenciones por arrendamiento del local en el presente trabajo ya que los dos supuestos de forma jurídica de empresa que estamos analizando deberán realizarlas. Pero estas retenciones no han de practicarse siempre ya que como establece la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos nº V0921-12, si el arrendatario no es una persona obligada a retener y no satisface las rentas en el ejercicio de una actividad económica, no tendría la obligación de practicar retención sobre las rentas que satisfaga al arrendador.

arrendador. Según el artículo 100 del Reglamento del IRPF la retención alcanza el 19 por ciento²⁹.

Respecto a lo establecido en el artículo 75 del Reglamento del IRPF, no hay obligación de presentar retención a cuenta sobre los rendimientos satisfechos en los supuestos en los que se trate de arrendamiento de viviendas por empresas para empleados o cuando las rentas satisfechas a un mismo arrendador por un mismo arrendatario no superen los 900 euros anuales.

En relación con el arrendamiento de viviendas por empresas para empleados, el Tribunal Económico Administrativo Central dictó dos fallos de fecha 15 de noviembre de 2016 para establecer los supuestos en los que resultará procedente la exención del tributo en los arrendamientos de viviendas por empresas para sus empleados.

De acuerdo con la doctrina señalada por el TEAC, compartida con la Dirección General de Tributos el arrendamiento que no consta directa y efectivamente a la finalidad de vivienda es una operación sujeta y no exenta de IVA. También se deberán consignar la persona o personas físicas que residirán en la vivienda.

Otro requisito es la imposibilidad de ceder posteriormente el inmueble a personas físicas distintas a las consignadas durante la vigencia.

Tanto el autónomo como las sociedades deberán practicar esta retención porque ambos están incluidos en el artículo 76 del Reglamento del IRPF ya que se incluye a las personas jurídicas y a las personas físicas que sean empresarios o profesionales.

Solo procede practicar retención de IRPF cuando el arrendador sea persona física, ya que si el arrendador es persona jurídica y está sometido al Impuesto sobre Sociedades, se hará con cargo al mismo³⁰.

Además, en este tipo de arrendamientos mencionados anteriormente, la Ley del IVA impone el devengo de este tributo al efectuarse el pago de la renta. La Dirección General de Tributos, en consulta vinculante V0542-08, de 11 de marzo de 2008, ha determinado que la base imponible del IVA lo constituye el importe íntegro de la

²⁹ MÁLVAREZ PASCUAL, Luis. *Régimen fiscal de la empresa*, 2011. Pág.67.

³⁰ FERNÁNDEZ-FÍGARES ESTÉVEZ, Eduardo. *IVA y retención IRPF en alquiler o arrendamiento de vivienda o local*. 5 de mayo de 2017. <http://www.abogadosparatodos.net/iva-y-retencion-irpf-en-alquiler-o-arrendamiento-de-vivienda-o-local/>.

contraprestación arrendaticia, incluyéndose también las cantidades asimiladas a ésta y cualquier otro crédito del arrendador frente al arrendatario derivado del arrendamiento³¹.

2.1.2 Retenciones del trabajo.

Tanto los empresarios individuales como las sociedades están obligados a practicar una retención e ingresar a cuenta del IRPF de su trabajador cuando satisfagan rendimientos del trabajo personal a sus empleados. La obligación de retener nace cuando se hacen efectivos los rendimientos, es decir, en el momento en que se paga³².

Por lo tanto, los ingresos a cuenta son cantidades que se ingresan en la Administración tributaria por el pagador de determinadas rentas, por estar así establecido en la ley, como anticipo de la cuota del impuesto que ha de pagar el trabajador. Estos ingresos a cuenta pueden ser repercutidos por quien los realiza al perceptor de las rentas.

En función de las rentas que se hayan adelantado, se pagará más o menos en el IRPF. Si se ha retenido de más, Hacienda devolverá la diferencia. En el caso contrario, se deberá pagar lo que falta a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A este respecto establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2008 que la exigencia al empresario cuando el empleado ya ha ingresado su impuesto a través de su declaración de IRPF supone un claro enriquecimiento injusto de la Administración y en definitiva, una abusiva doble imposición.

Este criterio jurisprudencial me parece acertado ya que carecía de sentido que Hacienda exigiese el ingreso de la retención al empresario una vez que el empleado ya había ingresado el impuesto en la declaración de IRPF. Sería más comprensible algún tipo de sanción al empresario por el incumplimiento de esta retención antes que hacerle satisfacer la misma ante la posibilidad de realizar al empleado una doble imposición.

³¹ MILLÁN CALLADO, Antonio. *Todo sobre la fiscalidad de los arrendamientos*. 5 de mayo de 2017. <http://asesor-contable.es/fiscalidad-de-los-arrendamientos/>.

³² PROMER ASESORES. *Retenciones por los rendimientos del trabajo*. 10 de mayo de 2017. <http://www.promer-asesores.com/documentos/calculoretencion.pdf>

La retención que corresponde practicar sobre los rendimientos del trabajo, con carácter general, resulta de aplicar el procedimiento que al efecto establece el artículo 82 del RIRPF.

Por lo que en primer lugar se determinará la base para calcular el tipo de retención. Posteriormente se determinará el mínimo personal y familiar, así como la determinación de las cuotas de la retención. También se determinará el tipo de retención, que se expresa con dos decimales, y por último la aplicación del tipo de retención a las retribuciones que se satisfagan o abonen³³.

Existen determinados casos en los que el tipo de retención es fijo, como ocurre con las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, o las que se derivan de impartir cursos, conferencias o seminarios.

2.2 Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Impuesto sobre el Valor Añadido³⁴ es un impuesto indirecto que grava el consumo que realizan todos los ciudadanos de cualquier producto o servicio, independientemente de su renta. Las diferentes empresas que participan en el proceso de fabricación y distribución van sumando el IVA por sus servicios y este repercute finalmente en el consumidor³⁵.

Por lo tanto, el IVA se va sumando a lo largo de toda la cadena de fabricación por lo que el empresario deberá incluir el IVA correspondiente en su factura y repercutir éste al Estado.

Es importante saber aquí la diferencia entre IVA soportado e IVA repercutido. El IVA soportado es aquel al que el empresario debe hacer frente a la hora de comprar cualquier producto, mientras que el repercutido es aquel que las empresas han cobrado a sus

³³ PROMER ASESORES. *Retenciones por los rendimientos del trabajo*. 10 de mayo de 2017. <http://www.promer-asesores.com/documentos/calculoretencion.pdf>.

³⁴ En adelante IVA.

³⁵ FERRANDIS-GARCÍA APARISI, Gloria; MARTÍNEZ CLADERÓN, M^a del Carmen. *Empresa e iniciativa emprendedora*, 2016. Pág. 222.

clientes por los productos que les han vendido. La diferencia, positiva o negativa, será la cantidad que se deba pagar en la declaración de IVA trimestral³⁶.

Doctrinalmente este impuesto se considera como un impuesto sobre la cifra de negocios o volumen de ventas, que como consecuencia del mecanismo de la repercusión recae sobre el consumo de bienes y servicios³⁷.

Respecto a la focalización del IVA en este trabajo, no hay ninguna diferencia entre el empresario individual y las sociedades excepto en dos circunstancias:

Una de ellas es que los comerciantes autónomos que vendan al cliente final están sometidos al recargo de equivalencia. Por lo tanto este régimen especial del IVA solo se aplica a los empresarios individuales, y las sociedades están sujetas al régimen general del impuesto.

La otra circunstancia se refiere a aquellas actividades que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido ya que ni los empresarios individuales ni las sociedades que realicen alguna de estas actividades pueden recuperar las cuotas de IVA soportado en sus gastos al no presenciar declaración de IVA. Sin embargo, las sociedades pueden deducir estas cuotas como parte de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades³⁸.

2.2.1 Régimen general.

El régimen general se aplica a los sujetos pasivos del IVA cuando no sea de aplicación ninguno de los regímenes especiales o bien, se haya renunciado a ellos o se quede excluido del régimen simplificado o del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto Sobre el Valor Añadido, modificada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, reconoce tres tipos de IVA en función del

³⁶ FERRANDIS-GARCÍA APARISI, Gloria; MARTÍNEZ CLADERÓN, M^a del Carmen. *Empresa e iniciativa emprendedora*, 2016. Pág. 226.

³⁷ MÁLVAREZ PASCUAL, Luis. *Régimen fiscal de la empresa*, 2011.

³⁸ RB ASESORÍA. *Elegir entre autónomo y sociedad limitada (III): aspectos fiscales*. 12 de mayo de 2017. <https://www.pymesyaautonomos.com/estructura-societaria/elegir-entre-autonomo-o-sociedad-limitada-iii-aspectos-fiscales>

servicio prestado y que toda empresa deberá incluir en la factura que repercute al cliente.

Los tipos impositivos de IVA en España son los siguientes:

- **Tipo general al 21%:** Es el que se aplica por defecto a todos los servicios, salvo los incluidos en el tipo reducido o superreducido.
- **Tipo reducido al 10%:** En él se incluyen numerosos productos como los alimentos en el general, transporte de viajeros y sus equipajes, hostelería...
- **Tipo superreducido al 4%:** Se aplica a los productos de primera necesidad como el pan, la leche, las frutas, los cereales y los quesos. También se aplica a los libros, periódicos, revistas no publicitarias...

Como se dijo antes, este impuesto en el régimen general se deberá calcular y posteriormente ingresar trimestralmente o mensualmente la diferencia entre el IVA devengado, es decir, repercutido a clientes, y el IVA soportado deducible, el que repercuten los proveedores.

Las dos formas jurídicas que nos ocupan en el presente trabajo deberán cumplir unas obligaciones formales en el régimen general entre las que se encuentra la obligación de expedir y entregar factura completa a los clientes y conservar copia. En determinadas operaciones, como la venta al por menor, podrá emitirse una factura simplificada cuando el importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido.

Otra de las obligaciones es la de exigir factura de sus proveedores así como conservarla para poder deducir el IVA soportado. Por último deben llevar los siguientes libros registro: facturas expedidas; facturas recibidas; bienes de inversión; y determinadas operaciones intracomunitarias.

2.2.2. Régimen simplificado.

El régimen simplificado es uno de los principales regímenes especiales del IVA y opera en coordinación con el régimen de estimación objetiva de la base imponible del IRPF. Esto se debe a que el sujeto debe aplicar conjuntamente los regímenes objetivos del IVA e IRPF o bien ninguno de ellos, salvo que también resulte de aplicación la tributación en

IVA por arrendamiento de locales, que estará siempre en régimen general, sin impedir el régimen simplificado para las demás actividades en las que sí resulte aplicable³⁹.

De los dos supuestos que analizamos en este trabajo, solo podrán acogerse al régimen simplificado los empresarios individuales, siempre que no hayan renunciado a su aplicación⁴⁰, y como se ha dicho en el párrafo anterior si optan por el método de estimación objetiva.

Para calcular el IVA que hay que ingresar o recibir trimestralmente de Hacienda, no se hará, como en el régimen general, mediante la resta entre el repercutido y el soportado, sino que se hará mediante una estimación en función de determinados módulos⁴¹.

El TEAC en la resolución 01760/2013, establece que una vez ejercitada la renuncia al régimen especial simplificado del IVA, solo puede el sujeto pasivo revocar dicha renuncia a través del sistema legal establecido, que exige el transcurso de tres años para ello. Por eso, cuando el sujeto pasivo renuncie al régimen especial no puede revocar dicha opción sino por el transcurso del plazo citado.

Por lo tanto, las cuotas se determinan mediante la aplicación de los índices, signos y módulos fijados mediante Orden Ministerial⁴² antes de cada ejercicio. A las cuotas así calculadas, denominadas ordinarias, se les añade las devengadas o satisfechas por los conceptos de importación de bienes; entregas de activos fijos materiales y transmisiones fijos de activos inmateriales; adquisiciones intracomunitarias; y operaciones en las que los sujetos pasivos deben satisfacer el impuesto como destinatarios de los servicios prestados por no residentes, que son las operaciones excluidas del régimen simplificado.

De este resultado se deducirá el importe de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de activos fijos. También se podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes y servicios afectos a la actividad.

Cabe la posibilidad de establecer un importe mínimo de las cuotas a ingresar para cada actividad incluida en este régimen y permitiéndose además una deducción del 1 por

³⁹ MERINO JARA, Isaac. *Derecho tributario*, 2014. Pág.105.

⁴⁰ La renuncia se hará presentando los modelos 036 y 037 de declaración censal de alta o modificación, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que debe surtir efecto.

⁴¹ DELGADO RIVERO, Francisco José. *Impuestos para todos los públicos*, 2013. Pág. 126.

⁴² Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre.

ciento del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.

Realizando estos cálculos los autónomos hallarán la cuota a ingresar, compensar o devolver en el régimen simplificado del IVA⁴³.

2.2.3. Agricultura, ganadería y pesca.

Es un régimen fiscal especial del Impuesto sobre el Valor Añadido que se aplica a los autónomos y no a las sociedades y consiste en la no obligación de repercutir ni de liquidar e ingresar el IVA por las ventas de los productor naturales obtenidos en las explotaciones, así como por las entregas de bienes de inversión utilizados en esta actividad mientras no sean inmuebles. Quedan exceptuadas las importaciones de bienes, adquisiciones de bienes y las operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo⁴⁴.

Por tanto, este régimen es de aplicación a todos aquellos titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que reúna los requisitos exigidos para su aplicación y salvo renuncia expresa al mismo, debiendo formalizarse mediante la declaración censal de modificación durante el mes de diciembre anterior al inicio del ejercicio en que deban comenzar a surtir efecto⁴⁵.

Los autónomos acogidos a este régimen reciben una compensación a tanto alzado por las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados. El importe de esta compensación será el resultado de aplicar un porcentaje al precio de venta, 12 por ciento para productos agrícolas o forestales y 10,5 por ciento para productos ganaderos o pesqueros. Los empresarios o profesionales que adquieren los productos directamente de los empresarios individuales acogidos a este régimen serán los obligados a satisfacer dicha compensación⁴⁶.

⁴³ MERINO JARA, Isaac. *Derecho tributario*, 2014. Pág.110.

⁴⁴ DELGADO RIVERO, Francisco José. *Impuestos para todos los públicos*, 2013. Pág. 126.

⁴⁵ MERINO JARA, Isaac. *Derecho tributario*, 2014.Pág.111.

⁴⁶ MÁLVAREZ PASCUAL, Luis. *Régimen fiscal de la empresa*, 2011. Pág. 91.

La persona física que efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios debe acreditar que tiene derecho a que le satisfagan la compensación a tanto alzado propia de este régimen especial, cualquiera que sea el territorio donde están establecidos⁴⁷.

2.2.4. Recargo de Equivalencia.

Como ya se mencionó anteriormente el recargo de Equivalencia es un régimen especial de IVA obligatorio para comerciantes minoristas que sean personas físicas, es decir, comerciantes autónomos que vendan al cliente final y que no realicen ningún tipo de transformación en los productos que venden⁴⁸.

Las sociedades civiles, que antes de la Reforma Fiscal se encuadraban en el Recargo de Equivalencia, dejaron este régimen puesto que pasaron a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 2016.

Por todo ello este recargo de Equivalencia no se aplica en actividades industriales, de servicios o en el comercio mayorista.

Para los autónomos supone pagar un IVA algo más alto del normal a cambio de no tener que presentar la declaración del IVA trimestral ni el resumen anual. El empresario individual paga el IVA directamente a su proveedor y se simplifica mucho su gestión. Es este último el que debe incluir el recargo de equivalencia en sus facturas, diferenciado del IVA soportado, y considerar ambas cantidades como IVA repercutido en sus declaraciones de IVA. Por lo tanto no se tiene que expedir factura en todas las ventas, solo cuando el cliente te lo pida⁴⁹.

Los autónomos a los que se les aplique este recargo de Equivalencia no podrán solicitar la baja de este régimen ya que como ha puesto de manifiesto la Dirección General de Tributos en la resolución de 24 de junio de 1999, el artículo 120 de la Ley del IVA dice

⁴⁷ A este respecto establece la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante de 11 de abril de 2005 que dicha acreditación podrá efectuarse de cualquier forma que permita que quede constancia de la misma y en particular, mediante comunicación dirigida por escrito por el empresario a los citados adquirentes en la que se declare su condición de empresario acogido a este régimen especial y su derecho a la compensación.

⁴⁸ MERINO JARA, Isaac. *Derecho tributario*, 2014. Pág.113.

⁴⁹ MÁLVAREZ PASCUAL, Luis. *Régimen fiscal de la empresa*, 2011. Pág.95.

que los regímenes especiales regulados en dicha ley, tendrán carácter voluntario, a excepción de los de agencias de viajes y el recargo de Equivalencia. Por lo tanto, cumpliéndose los requisitos objetivos y subjetivos, dicho régimen se aplicará obligatoriamente al sujeto pasivo, sin posibilidad de renuncia al mismo.

También, la Dirección General de Tributos ha mantenido en diversas consultas vinculantes como la resolución 1238/2002 de 6 de septiembre, que independientemente del volumen de operaciones de una actividad secundaria respecto de la principal, en el supuesto de que una de las actividades tribute en recargo de equivalencia, implica la existencia de dos sectores diferentes de actividad.

2.3. Pagos fraccionados.

Los pagos fraccionados forman junto con las retenciones y los ingresos a cuenta los denominados pagos a cuenta. Son una forma de anticipar recursos a la Hacienda Pública a cuenta del impuesto definitivo deduciéndolos de la cuota íntegra del impuesto sobre beneficios, ya sea el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, es decir, que al calcular el importe final habrá que restar las cantidades satisfechas como pagos fraccionados⁵⁰.

Por tanto, al igual que se explicó en las retenciones, los pagos fraccionados no son tratados como un impuesto independiente, están relacionados directamente con los impuestos sobre el beneficio, ya que son una forma de anticipar éstos, por lo cual afectará también a la fiscalidad una vez obtenidos los rendimientos de la actividad.

2.3.1. Pagos fraccionados en el Impuesto de la renta sobre Personas Físicas.

Los autónomos que realicen una actividad empresarial o profesional están obligados a liquidar a la Administración tributaria los ingresos obtenidos y los gastos realizados en su actividad desde el primer día del año ingresando un determinado importe a cuenta de la deuda que le corresponda asumir una vez se haya devengado el impuesto.

⁵⁰ FERNÁNDEZ FUENTES, Gerardo. La devolución de retenciones en el IRPF. *Cuadernos de estudios empresariales*. 1995, n°5. Págs. 107-122.

Independientemente del régimen de determinación de la base imponible que se haya escogido en la declaración censal, los autónomos deben realizar anualmente cuatro pagos fraccionados trimestrales.

Esta declaración de pagos fraccionados es obligatoria aunque su importe sea cero o negativo. La declaración trimestral se realiza dentro de los veinte primeros días de los meses de abril, julio y octubre, y dentro de los treinta primeros días de enero.

Tenemos que diferenciar el importe del pago fraccionado en función del método de estimación de los rendimientos por lo que:

- Actividades sometidas al régimen de estimación directa:

Se deberá ingresar trimestralmente el 20 por ciento de la diferencia ente los ingresos y los gastos desde el primer día del año hasta el último del trimestre objeto del pago fraccionado.

A esa cantidad obtenida habrá que deducir: los pagos fraccionados que habrían correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año; las retenciones e ingresos a cuenta soportados desde el primer día del año hasta el último del trimestre al que se refiere el pago fraccionado; cuando los contribuyentes adquieran o rehabiliten su vivienda habitual siempre que el rendimiento neto previsible sea inferior a 33.007,20 euros, podrán deducir el 2 por ciento con un límite trimestral; y por último, cuando la cuantía de los rendimientos netos de actividades económicas del ejercicio anterior sea igual o inferior a 12.000 euros se pueden deducir 100, 75, 50 y 25 euros cuando sea igual o inferior a 9.000 euros, entre 9.000,01 y 10.000 euros, entre 10.000,01 y 11.000 euros y entre 11.000,01 y 12.000 euros respectivamente.

El modelo que se cumplimenta es el modelo 130.

- Actividades sometidas al régimen de estimación objetiva:

El pago trimestral que deberá realizarse se calcula según determinados módulos estimando un rendimiento y pagando un porcentaje sobre ese rendimiento anual calculado. Por lo tanto, si no existe ninguna persona asalariada el porcentaje es del 2 por ciento, con una persona asalariada será del 3 por ciento y con más de una del 4 por ciento.

Determinado el rendimiento neto anual a efectos del pago fraccionado, se podrá reducir en los siguientes conceptos: las retenciones e ingresos a cuenta soportados en trimestres anteriores y cuando la cuantía de los rendimientos netos de actividades económicas del ejercicio anterior sea igual o inferior a 12.000 euros se pueden deducir 100, 75, 50 y 25 euros cuando sea igual o inferior a 9.000 euros, entre 9.000,01 y 10.000 euros, entre 10.000,01 y 11.000 euros y entre 11.000,01 y 12.000 euros respectivamente.

El modelo que se cumplimenta es el modelo 131.

- Actividades agrícolas, forestales o pesqueras:

El pago trimestral que deberá realizarse será del 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluyendo las subvenciones de capital y las indemnizaciones, pero incluyéndose las indemnizaciones corrientes y la compensaciones a tanto alzado del IVA.

De este rendimiento habrá que deducir las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el trimestre al que se refiere el pago fraccionado sin incluir las que corresponden a los trimestres anteriores.

También habrá que aplicar una deducción cuando la cuantía de los rendimientos netos de actividades económicas del ejercicio anterior sea igual o inferior a 12.000 euros y dicha deducción será de 100, 75, 50 y 25 euros cuando sea igual o inferior a 9.000 euros, entre 9.000,01 y 10.000 euros, entre 10.000,01 y 11.000 euros y entre 11.000,01 y 12.000 euros respectivamente.

Es aplicable la deducción en los supuestos en los que los contribuyentes adquieran o rehabiliten su vivienda habitual siempre que el rendimiento neto previsible sea inferior a 33.007,20 euros, podrán deducir el 2 por ciento con un límite trimestral. Y por último, cuando el importe obtenido sea superior a la cantidad resultante de la diferencia entre la aplicación del 2 por ciento de volumen de ingresos del trimestre y las retenciones anteriores, esa diferencia podrá deducirse.

El modelo que se cumplimenta es el modelo 130.

2.3.2 Pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades.

Las sociedades estarán obligadas a realizar en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, un pago fraccionado que corresponde al periodo impositivo que esté en curso, el día 1 de cada uno de los meses indicados. Es decir, realizarán tres pagos fraccionados, frente a los cuatro de los autónomos⁵¹.

Se cumplimentarán los modelos 202 y 222.

El pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades admite dos modalidades de cálculo:

En la *primera modalidad* se efectuará un pago del 18 por ciento de la cuota íntegra correspondiente al último periodo impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Si el resultado es cero o negativo, no existe obligación de presentar la declaración⁵².

Esta cuota íntegra se minorará en las deducciones y bonificaciones a las que tuviera derecho la sociedad, así como las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el periodo impositivo vencido.

La *segunda modalidad* es opcional salvo si el importe neto de la cifra de negocios supera la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el periodo impositivo al que corresponde el pago. Al ser opcional, deberá comunicarse que se opta por esta opción en la declaración censal o en el plazo que existe entre el inicio del periodo impositivo y la finalización del plazo para presentar el pago fraccionado⁵³.

Se calcula sobre la base imponible⁵⁴ del periodo de los 3, 9 y 11 primeros meses de cada año natural. En el supuesto de que el periodo impositivo no coincidiese con el año

⁵¹ ORTIZ CALZADILLA, Rafael. Régimen fiscal de la empresa: Estrategias fiscales, 2005. Pág.69.

⁵² INEAF. *Pago fraccionado en el Impuesto sobre Sociedades: Modalidades de cálculo*. 25 de mayo de 2017. <https://www.ineaf.es/tribuna/pagos-fraccionados-impuesto-sobre-sociedades-modalidad-de-calculo/>.

⁵³ ORTIZ CALZADILLA, Rafael. *Régimen fiscal de la empresa: Estrategias fiscales*, 2005. Pág.70.

⁵⁴ Es jurisprudencia consolidada la dictada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de noviembre de 2002 que debe existir máxima correspondencia entre y correlación entre la base imponible del impuesto y la base para el cálculo de los pagos fraccionados, en sentido sustancial y temporal.

natural, el pago fraccionado se obtendría sobre la parte de la base imponible de los días transcurridos desde el inicio del periodo hasta el día anterior al inicio de los periodos de ingreso de la primera modalidad. Es decir, desde el inicio del periodo impositivo hasta los días 31 de marzo, 30 de septiembre y 30 de noviembre.

El porcentaje aplicable a la base imponible será el resultado de multiplicar cinco séptimos por el tipo general del 25 por ciento y redondear por defecto, es decir, 17 por ciento. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones, las retenciones e ingresos a cuenta practicados y los pagos fraccionados que ya han sido abonados.

Para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea al menos 10 millones de euros, el porcentaje aplicable será el resultado de multiplicar diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, no siendo la cantidad a ingresar inferior en ningún caso al 23 por ciento⁵⁵.

Si los pagos fraccionados hubieran sido superiores al resultado obtenido en el modelo 200, se podrá solicitar la devolución del importe pagado de más indicándolo en dicho modelo e indicando también la cuenta bancaria en la que se quiere recibir la devolución.

Hay que mencionar también que los pagos fraccionados calculados indebidamente es una devolución de ingresos indebidos. En la Sentencia de 28 de enero de 2016, la Audiencia Nacional determina la procedencia del pago de intereses de demora en las devoluciones de ingresos indebidos por pagos fraccionados.

La Sentencia trataba acerca de una compañía que una vez presentada la declaración, solicitó la devolución por no haber incluido un gasto al calcular la base imponible, la cual se aceptó por parte de la inspección. Quien ingreso los pagos entendió que se trataba de una devolución derivada de la normativa del tributo, lo que implica que los intereses de demora no se computan desde el ingreso sino transcurridos seis meses desde la solicitud de la devolución.

Sin embargo, la Audiencia Nacional mantiene que el pago fraccionado se realizó de una forma incorrecta por una declaración indebida de la base del pago fraccionado, por lo

⁵⁵ INEAF. *Pago fraccionado en el Impuesto sobre Sociedades: Modalidades de cálculo*. 25 de mayo de 2017. <https://www.ineaf.es/tribuna/pagos-fraccionados-impuesto-sobre-sociedades-modalidad-de-calculo/>

que en este caso los intereses de demora deben calcularse desde la fecha de ingreso de los pagos fraccionados por la parte pagada en ese momento.

Según todo lo expuesto anteriormente considero que es importante realizar una buena previsión de los ingresos que vamos a obtener en el ejercicio u optar por ella si eres un empresario que obtiene unos ingresos más o menos continuos, ya que la segunda modalidad hay que escogerla opcionalmente en la declaración censal. Aun así, la previsión debe ir encaminada a la cantidad que hay que pagar en cada pago fraccionado, ya que al final independiente de la cuantía de esta el pago va a ser e, mismo.

También estoy en desacuerdo con la mayor cuota aplicable obligatoriamente a los empresarios que obtengan un beneficio igual o superior a los 10 millones de euros ya que creo que es una forma de penalizar a estas empresas. Digo esto porque considero que con este beneficio se podría reinvertir en la propia empresa y seguir creciendo, cosa que no se puede hacer si a los empresarios les obligamos a aportar una cuota más alta.

Capítulo III: FISCALIDAD DEL BENEFICIO OBTENIDO POR LA EMPRESA

En este capítulo veremos los diferentes impuestos que ha de liquidar una empresa una vez obtenido en beneficio de la actividad que realice, en función de si escoge la forma jurídica de Empresario Individual o de Sociedad, así como los regímenes de determinación de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades.

3.1 Tributación de los resultados de la Empresa Individual.

3.1.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los empresarios individuales tributan por sus rentas empresariales a través del IRPF, a diferencia de las sociedades que tributan por sus beneficios a través del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 8 de la Ley del IRPF⁵⁶ establece que son contribuyentes por el IRPF las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español⁵⁷ así como las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta misma Ley.

El hecho imponible del IRPF se define en el artículo 6 de la Ley del IRPF como la obtención de renta por el contribuyente, constituyéndola los rendimientos del trabajo,

⁵⁶ 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.

⁵⁷ El artículo 9.1 de la Ley del IRPF define la residencia habitual en territorio español utilizando dos criterios independientes, sin que exista prelación alguna en su aplicación. Estos dos criterios son, por un lado la permanencia más de 183 días durante el año natural en territorio español y por otro lado la radicación en España del núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.

del capital, de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establecen por ley⁵⁸.

3.1.2 Regímenes de determinación de los rendimientos empresariales en el IRPF.

La medición de la base imponible del IRPF se obtendrá mediante la aplicación de los métodos de determinación cuyo resultado será la medición concreta.

El artículo 15.1 de la Ley del IRPF establece que la base imponible se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley. Esto es, con carácter general, por *estimación directa* en una de sus dos modalidades: normal o simplificada.

Si se trata de pequeños empresarios y no se superan ciertos límites, la *estimación objetiva*.

Con carácter subsidiario, la *estimación indirecta*. Procede su aplicación por la Administración y no voluntariamente por el sujeto pasivo, cuando la Administración no puede conocer los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles⁵⁹.

3.1.2.1. Estimación directa.

Es el régimen general de cálculo de los rendimientos netos de las actividades económicas y para éstas admite dos modalidades: normal y simplificada.

En cuanto a su *modalidad normal*, los autónomos con actividades empresariales o profesionales que facturen más de 600.000 euros anuales en el año inmediatamente anterior para el conjunto de sus actividades deben tributar en estimación directa normal.

Para el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica tendremos que restar los gastos a los ingresos.

⁵⁸ PÉREZ ROYO, Ignacio. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 2000. Pág.24.

⁵⁹ ORTIZ CALZADILLA, Rafael. *Régimen fiscal de la empresa: Estrategias fiscales*, 2005. Pág. 48

Los ingresos íntegros se calculan, en general, de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, es decir, existe una remisión general a las normas contables y, con ciertas matizaciones al resto de normas especiales del Impuesto sobre Sociedades.

Los ingresos íntegros serán entre otros, la venta de productos y servicios, el autoconsumo, las subvenciones y las indemnizaciones.

Por otro lado, los gastos deducibles coinciden con los gastos desgravables en el Impuesto sobre Sociedades, aunque existen algunas diferencias⁶⁰. Los gastos más habituales son los siguientes⁶¹:

a. Consumos de explotación

Adquisiciones corrientes de bienes a terceros para la obtención de ingresos y con el requisito de que se hayan transmitido antes del último día del periodo impositivo. Se consideran incluidos en este concepto, compras de mercaderías, materias primas y auxiliares, combustibles, elementos y conjuntos incorporables, envases, embalajes y material de oficina.

b. Sueldos y salarios

Pagos a los trabajadores en concepto de sueldos, pagas extraordinarias, dietas y asignaciones para gastos de viajes, retribuciones en especie, premios e indemnizaciones.

⁶⁰ El artículo 30 de la Ley del IRPF establece unas reglas especiales para la estimación directa respecto de las normas del Impuesto sobre Sociedades:

Se considera gasto deducible las aportaciones realizadas por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos cuando actúen como alternativas al citado régimen especial de la Seguridad Social en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida. También son gastos deducibles las retribuciones satisfechas al cónyuge o hijos menores que convivan con el contribuyente como contraprestación por el trabajo prestado en la actividad económica si resulta debidamente acreditado y la contraprestación estipulada por la cesión de bienes o derechos del cónyuge o hijos menores que sirvan de objeto de la actividad.

No constituye un gasto deducible sin embargo, las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional. (ORTIZ CALZADILLA, Rafael. *Régimen fiscal de la empresa: Estrategias fiscales*, 2005. Pág. 48)

⁶¹ Infoautónomos, *Fiscalidad e impuestos de los autónomos*. 31 de marzo de 2017. <http://infoautonomos.economista.es/fiscalidad/gastos-deducibles-autonomos-irpf-estimacion-directa/>.

En el caso de que el hijo o el cónyuge del titular del negocio trabajen en el mismo y cuenten con un contrato y una nómina, el gasto tendrá carácter de deducible siendo requisito necesario que se encuentren inscritos en el régimen correspondiente de la Seguridad Social.

c. Seguridad Social a cargo de la empresa

Cotizaciones derivadas de la contratación de trabajadores más las correspondientes al empresario autónomo. En cuanto a las aportaciones a mutualidades de previsión social es deducible el 50% de la aportación por contingencias comunes así como las de los profesionales autónomos no integrados en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) que tengan la alternativa legal de cotizar a una mutua, con un máximo de 4.500 euros anuales.

d. Otros gastos de personal

Entre los que se incluyen gastos de formación, indemnizaciones por rescisión de contrato, seguros de accidentes del personal, obsequios y contribuciones a planes de pensiones o a planes de previsión social empresarial.

e. Arrendamientos y cánones

Alquileres, cánones, asistencia técnica, cuotas de arrendamiento financiero que no tenga por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables.

Los arrendamientos son aquellos devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles que se encuentran en uso o a disposición de empresa, mientras que los cánones son aquellas cantidades fijas o variables satisfechas por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

f. Reparaciones y conservaciones

Gastos de mantenimiento, repuestos y adaptación de bienes materiales. No se incluyen los que supongan una ampliación o mejora, ya que se consideran inversiones amortizables en varios años.

Por lo tanto son gastos deducibles los de conservación y reparación realizados con el objetivo de mantener el uso normal de estos bienes materiales. Sería el

caso de la sustitución de elementos como puede ser la instalación de la calefacción, un ascensor, el aire acondicionado... pero si tales elementos no existían se entiende como inversión o mejora y por tanto no es un gasto deducible, por ejemplo, si el ascensor mencionado anteriormente no existía en el momento de su instalación.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la Sentencia 17/025/2011 determinó que las obras de rehabilitación ejecutadas por mandato imperativo de la Administración deben ser calificadas exclusivamente como gastos de reparación.

g. Servicios de profesionales independientes

Honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios así como las comisiones de agentes comerciales o mediadores independientes.

h. Otros servicios exteriores

El Empresario Individual puede deducirse aquellos servicios que tienen relación con su actividad comercial, sin llegar a formar parte del precio de adquisición del inmovilizado. Se incluirían entre ellos los gastos en investigación y desarrollo, transportes, primas de seguros, servicios bancarios, publicidad, relaciones públicas, suministros de electricidad, agua y telefonía y otros gastos de oficina no incluidos en conceptos anteriores.

Por lo tanto, toda campaña promocional que quiera realizar el autónomo estaría incluida en "Otros servicios exteriores", así como los gastos correspondientes a electricidad y otros abastecimientos que no tuviesen la cualidad de almacenable.

i. Tributos fiscalmente deducibles

El Impuesto de Bienes Inmuebles, el Impuesto de Actividades Económicas y otros tributos y recargos no estatales y tasas, recargos y contribuciones estatales.

j. IVA soportado

Sólo será deducible cuando no sea desgravable a través de la declaración de IVA, es decir, que no presenten declaraciones trimestrales de IVA y por tanto no tengan derecho a deducirse las cuotas soportadas.

Para que el IVA soportado sea deducible debe ser un gasto relacionado con la actividad económica desarrollada, se debe encontrar debidamente justificado, ya que no todos los justificantes son válidos sino que deben cumplir una serie de requisitos de carácter formal y temporal así como estar debidamente registrados en la contabilidad.

Respecto del requisito de que el gasto debe estar relacionado con la actividad económica desarrollada, hay algunos que suscitan problemas.

Por ejemplo, los gastos derivados del uso de un vehículo como pueden ser el combustible o los peajes, serán objeto de deducibilidad si ese vehículo tiene la consideración de elemento patrimonial afecto a la actividad económica por lo que el uso del mismo debe ser necesario para la obtención de rendimientos.

Sin embargo, los gastos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y necesidades privadas, no se entenderán afectados así como aquellos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligada a llevar el contribuyente.

Cabe mencionar la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0901 de abril del 2014 en la que se dice que a la hora de registrar los gastos de los vehículos, debemos saber cuándo y para qué se han utilizado para saber si el IVA de, por ejemplo, peajes y aparcamientos es deducible.

Respecto del requisito de que los gastos deben encontrarse debidamente justificados, los empresarios y profesionales deben estar en posesión de la factura original, aunque pueden surgir dudas de las facturas enviadas por email para lo que la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0068-14 de 15 de enero de 2014 dice que son válidas siempre que se garantice la autenticidad del origen y la integridad del contenido.

k. Gastos financieros

Se entiende como gastos financieros todos aquellos gastos en los que incurre una empresa al usar capitales puestos a disposición por terceras personas, es decir, todo aquel autónomo que se sirva de financiación ajena, ya sean entidades bancarias, personas físicas u otras empresas, incurrirán en este tipo de gastos.

Estarían aquí incluidos los intereses de préstamos y créditos, gastos de descuento de efectos, recargos por aplazamiento de pago de deudas, intereses de demora de aplazamientos de los pagos a Hacienda. No se incluirán los que se deriven de la utilización de capital propio.

Los más frecuentes son las comisiones y los intereses. Las comisiones surgen como consecuencia de operaciones con bancos o entidades de crédito y pueden ser por ejemplo el mantenimiento de la cuenta o la apertura y cancelación de préstamos. Los intereses sin embargo, son consecuencia de estos préstamos, siendo un beneficio para el prestamista, expresado como un porcentaje, basado en la cantidad que se ha proporcionado al prestatario.

1. Amortizaciones

Importe del deterioro o depreciación de las inversiones contempladas como inmovilizado material o intangible afecto a la actividad. Su cálculo se realizará conforme a lo estipulado en el impuesto de sociedades.

Su deducibilidad fiscal está condicionada al cumplimiento de dos requisitos generales:

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

En cuanto a la *modalidad simplificada*, pueden tributar por esta, los autónomos con actividades profesionales o empresariales que en el ejercicio inmediatamente anterior hayan tenido un importe neto de cifra de negocios no superior a 600.000 euros, salvo que renuncien a su aplicación en los términos que reglamentariamente se establezcan.

También para su ámbito de aplicación es necesario que las actividades económicas no estén incluidas en el listado de actividades a las que sea de aplicación la estimación objetiva.

Se aplicará esta modalidad en el primer año de actividad de un autónomo salvo renuncia o que esté obligado a tributar por módulos.

Para el cálculo del rendimiento neto de la actividad, como modalidad de la estimación directa que es, se tendrán en cuenta las reglas generales y especiales de los artículos 28 y 30 de la Ley del IRPF, con la consiguiente remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto sean de aplicación, ya que dentro de las particularidades establecidas en la Ley del IRPF para este método⁶² se encuentran las provisiones del artículo 30 del Reglamento del IRPF⁶³ en materia de amortizaciones y provisiones⁶⁴.

Estas dos particularidades son:

- En primer lugar, las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda y con aplicación de las normas especiales de las entidades de reducida dimensión.
- En segundo lugar, tendrán derecho a aplicar una reducción del 5 por cierto del rendimiento neto en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación⁶⁵.

Los contribuyentes en estimación directa, normal o simplificada, deberán realizar cuatro ***pagos trimestrales*** en el modelo 130 a cuenta del IRPF en los plazos siguientes: los tres primeros trimestres, entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, y el cuarto trimestre entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente.

Este importe del pago fraccionado trimestral será del 20 por ciento del rendimiento neto obtenido desde el inicio del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago, menos los pagos fraccionados de trimestres anteriores y las retenciones soportadas a lo largo del año.

⁶² Según el artículo 30, regla 4ª, <<reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación>>

⁶³ Real Decreto 439/2007, de 30 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 febrero.

⁶⁴ BONET SÁNCHEZ, Mª Pilar. *La Empresa ante el Sistema Tributario*, 2006. Pág. 84.

⁶⁵ DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, José M. *El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006*, 2008. Pág. 175.

Existe una **reducción** en el rendimiento neto del IRPF de los autónomos por inicio de una actividad económica. Para ello se establecen una serie de requisitos: Que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de su actividad económica en estimación directa; que la actividad económica se haya iniciado 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.

El importe de la reducción será de un 20 por ciento del importe del rendimiento neto positivo. Esta reducción se aplicará en el primer periodo impositivo en el que el rendimiento sea positivo y en el siguiente.

El límite sobre el que se aplicará la reducción se encuentra en 100.000 euros sobre los rendimientos netos y no será de aplicación en el periodo impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad que hubiera tenido contratado por cuenta ajena al autónomo en el año anterior al inicio de la actividad.

Se establece con carácter general una **incompatibilidad** entre las modalidades normal y simplificada. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del régimen de estimación directa, aplicarán el mismo para determinar el rendimiento neto de todas sus actividades, excepto cuando el contribuyente inicia en el ejercicio una nueva actividad en la que renuncia a la modalidad simplificada, en cuyo caso, para ese ejercicio, pueden convivir las dos modalidades⁶⁶.

3.1.2.2 Estimación objetiva.

La estimación objetiva por módulos es un sistema de pago que no depende de los ingresos y gastos reales. No determina el beneficio real sino una estimación del mismo a través de unos rendimientos presuntos que Hacienda calcula a partir de distintos elementos o módulos, por ejemplo los metros cuadrados, el consumo eléctrico o las personas que trabajan en el negocio⁶⁷.

⁶⁶ ORTIZ CALZADILLA, Rafael. *Régimen fiscal de la empresa: Estrategias fiscales*, 2005. Pág. 49.

⁶⁷ FERRANDIS-GARCÍA APARISI, Gloria; MARTÍNEZ CLADERÓN, M^a del Carmen. *Empresa e iniciativa emprendedora*, 2016. Pág. 219.

En este sentido considero que es fundamental que el empresario valore de una manera exhaustiva el cálculo de la cuota a través de esos módulos, ya que si ésta es inferior a las previsiones de los ingresos que vayamos a obtener, conviene permanecer en este método y así pagar una cantidad menor de lo que pagaríamos en el método de estimación directa.

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre⁶⁸, revisa el método de estimación objetiva estableciendo nuevos requisitos para su aplicación, reduciendo los límites del rendimiento neto de la actividad y reduciendo las actividades que se pueden acoger a este método.

El artículo 31 de esta misma ley prevé la aplicación del método de estimación objetiva para determinadas actividades económicas en los términos que reglamentariamente se establezcan, siempre que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras y siempre que no se haya renunciado a su aplicación.

Por lo tanto, pueden optar por este régimen los retribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

En primer lugar, no pueden determinar el rendimiento neto de sus actividades por el régimen de estimación directa.

En segundo lugar, que el volumen de rendimientos íntegros inmediatamente anteriores no supere los siguientes importes⁶⁹: 150.000 euros para el conjunto de sus actividades económicas excepto las actividades agrícolas, ganaderas y forestales. Independientemente de que exista o no obligación de expedir factura, se computarán el total de las operaciones.

⁶⁸ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

⁶⁹ La Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, establece para los ejercicios de 2016 y 2017 de manera transitoria las magnitudes como límite máximo de 250.000 euros para el conjunto de actividades económicas excepto las agrícolas, ganaderas y forestales. Se establece también la cantidad de 125.000 euros para las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario. Para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, la cantidad de 250.000 euros no varía.

En cuanto a esto último, cuando nos referimos a operaciones en las que el autónomo está obligado a expedir factura a clientes que sean empresas o profesionales, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediatamente anterior no supere 75.000 euros.

Otra condición es que el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere 150.000 euros anuales. El periodo transitorio de los años 2016 y 2017 establece el límite en 250.000. Deberán computarse no solo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente sino también las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes.

También se establecen las condiciones de que la actividad no se desarrolle total o parcialmente, fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como que la actividad sea de las comprendidas en el ámbito de la aplicación del régimen⁷⁰.

Por último, se establecen la condición de que no haya renunciado expresa o tácitamente a la aplicación de este régimen⁷¹.

Respecto a esto último, la Dirección General de Tributos⁷² ha establecido que la coordinación existente entre el régimen especial simplificado de IVA y el régimen de estimación objetiva de IRPF ha llevado al legislador a establecer que quedan excluidas del primero de los regímenes aquellos empresarios o profesionales que renuncien al régimen de estimación objetiva del IRPF por cualquiera de sus actividades, pasando ambos impuestos a tributar por el régimen general de cada uno de ellos.

⁷⁰ La Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en sus artículos 1 y 2 las actividades incluidas en el método de estimación objetiva. Estas actividades están relacionadas con la agricultura y ganadería, pesca, comercio minorista, hostelería, transporte, y otros servicios, como pueden ser las peluquerías, salones de belleza o las autoescuelas.

⁷¹ La Dirección General de Tributos en la consulta nº775/2004, de 25 de marzo de 2004, señala que la renuncia al método de estimación objetiva se puede realizar de forma expresa a través del modelo de declaración censal, de forma tácita cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos, en la forma dispuesta para el Régimen de Estimación Directa.

⁷² Consulta de la Dirección General de Tributos 1390/2001, de 3 de julio de 2001.

Para calcular el rendimiento neto de la actividad el contribuyente lo determinará según los índices o módulos que se aprueban por la correspondiente Orden del Ministro de Hacienda.

Por lo tanto, en una **primera fase**, es necesario multiplicar el número de unidades de cada módulo empleadas por la cuantía que dicha orden establece para cada actividad.

Primero habrá que calcular el número de unidades de módulo empleadas utilizando una serie de reglas:

- Habrá que prorratear el módulo que no se haya utilizado durante el año, sino solamente durante parte de él. Este prorrateo se llevará a cabo de diferente manera en función de si se trata de personal (por horas), consumo de energía (kw/h consumidos), distancia (km/h recorridos), y el resto por días.
- Si se utiliza un mismo módulo en dos o más actividades se prorrateará en función de su utilidad efectiva, y cuando esto no sea posible, en partes iguales.

Los módulos de personal asalariado y no asalariado tienen algunas particularidades:

- *Personal asalariado*: El cálculo de la unidad de módulo se hará en función de las horas trabajadas en relación a las horas establecidas en convenio colectivo, y en su defecto, 1.800 horas al año, por lo que si trabaja más o menos horas, el cálculo se hará en proporción a estas horas.

Una vez determinado el módulo conforme a lo establecido en el párrafo anterior se computará en un 60 por ciento en el caso de que el personal asalariado sea menor de 19 años, o que tenga contrato de aprendizaje o formación, y en un 40 por ciento cuando sea un discapacitado con un grado de discapacidad superior o igual al 33 por ciento.

- *Personal no asalariado*: Se considera como personal no asalariado al propio empresario, así como el cónyuge y los hijos menores que convivan con él cuando no sean considerados como personal asalariado debido a que no trabajen con habitualidad o continuidad, por la inexistencia de contrato laboral o porque no esté afiliado al Régimen General de la Seguridad Social.

El empresario tendrá la consideración de unidad de personal no asalariado salvo que justifique que trabaja menos de 1.800 horas al año por causas objetivas como jubilación o incapacidad, teniéndose en cuenta entonces el número efectivo de horas dedicadas a la actividad. Se considerará que el módulo

correspondiente al empresario es de un 0,25 para las actividades de dirección, organización y planificación de la actividad, salvo que acredite una dedicación efectiva superior e inferior.

El cálculo de la unidad de módulo para el cónyuge e hijos menores se hará en función de las horas trabajadas en relación a 1.800 horas, por lo que si trabaja más o menos horas se hará en proporción a las mismas. Pero si el cónyuge o los hijos menores tienen la consideración de no asalariados, se computan al 50 por ciento siempre que el titular se compute por entero y no haya más de una persona asalariada.

Una vez calculado el número de unidades de módulo empleadas, se determinará por la cuantía determinada anualmente de forma específica para cada actividad en la Orden Ministerial. En determinados casos, la Administración Tributaria puede acordar la reducción de la cuantía de alguno de los módulos:

- Si la actividad empresarial se ha visto afectada por incendios, inundaciones o circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona.
- Cuando el desarrollo de la actividad haya sufrido grandes alteraciones como consecuencia de incendios, hundimientos, inundaciones o graves averías en el desarrollo de la actividad.
- Cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Se obtiene así el Rendimiento Neto Previo de la actividad.

En una **segunda fase**, a estos módulos se les aplicarán unos coeficientes de minoración, que son:

a) Minoración por incentivos al empleo

En el caso de que en el año en el que se aplica el régimen de estimación objetiva hubiera existido un incremento del número de personas asalariadas, por comparación con el año inmediatamente anterior, se debe calcular la diferencia entre el número de unidades del módulo *personal asalariado* que corresponden al año y al año inmediatamente anterior. Esta diferencia se multiplica por el coeficiente 0,40 si el resultado es positivo.

Si en el periodo anterior la actividad del obligado tributario no hubiese estado acogida al régimen simplificado del impuesto, el número de personal asalariado del ejercicio anterior se determinará con las mismas reglas que si hubiera estado en éste régimen.

Una vez realizadas estas operaciones, el número de unidades se distribuye por tramos, aplicándole a cada uno los siguientes coeficientes:

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

b) Minoración por incentivos a la inversión:

Es la amortización correspondiente a la depreciación efectiva del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad, y el resultado de multiplicar el coste de producción o precio de adquisición por un coeficiente lineal de amortización entre el máximo y el mínimo regulado en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

Para el cálculo de la amortización o depreciación del bien hay que tener en cuenta las siguientes reglas:

- El coeficiente se aplica sobre el precio de adquisición o el coste de producción, excluyendo el valor residual.
- La amortización puede empezar para los activos materiales, desde la puesta en condiciones de funcionamiento, y para los inmateriales, desde que pueda obtener ingresos.
- Los elementos del inmovilizado material nuevo, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio podrán amortizarse libremente hasta el límite de 3.005,06 euros, y siempre que el valor de cada uno de estos elementos no exceda de 601,01 euros.
- Si los bienes son usados, la amortización se calcula sobre el precio de adquisición, y el coeficiente lineal de amortización será como máximo dos veces el coeficiente lineal de amortización máximo.

- En el caso de las edificaciones, no es amortizable el valor del suelo. Cuando no se conozca que parte del edificio corresponde al suelo, éste se deduce del valor catastral.
- El cesionario de los bienes en un contrato de leasing puede amortizar el precio de adquisición o coste de producción de acuerdo con los coeficientes establecidos según la naturaleza de dicho bien.

Una **tercera fase** será aplicar unos índices correctores al rendimiento neto minorado de la actividad. Primero se aplicarán unos índices especiales para determinadas actividades y posteriormente se aplicarán los índices generales.

Los índices especiales solo se aplican para determinadas actividades:

- Actividad del comercio al por menor de prensa, revistas, y libros en quioscos en vía pública, siempre que la actividad se desarrolle en quioscos situados en la vía pública.
El índice corrector aplicable será 1 en Madrid y Barcelona, 0,95 en municipios de más de 100.000 habitantes y 0,80 en el resto de municipios. Si la actividad se ejerce en varios municipios, se tiene en cuenta el de mayor población.
- Actividad de transporte por auto taxis: El índice corrector será de 1 en municipios de más de 100.000 habitantes, de 0,90 si tiene entre 50.001 y 100.000 habitantes, de 0,85 entre 10.001 y 50.000 habitantes, de 0,80 entre 2.001 y 10.000 habitantes y de 0,75 hasta 2.000 habitantes. Cuando la actividad se ejerza en varios municipios se tendrá en cuenta el de mayor población.
- Actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera: Siempre que el titular de la actividad tenga un solo vehículo y el índice corrector será de 0,80.
- Actividad de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas: Siempre que el titular de la actividad tenga un solo vehículo y ejerza la actividad sin personal asalariado. El índice corrector será generalmente de 0,80 pero cuando la actividad se realice con tracto camiones y el titular carezca de semirremolques será de 0,90 y cuando la actividad se desarrolle con un único tracto camión y sin semirremolques será de 0,75.

- Actividad de producción de mejillón en batea: El índice corrector será de 0,95 para empresas con una sola batea y un barco auxiliar de más de 30 TRB, y empresas con dos bateas y un barco auxiliar de menos de 15 TRB. Será de 0,90 para empresas con una sola batea y un barco auxiliar de 15 a 30 TRB, y empresas con dos bateas y sin barco auxiliar. Para empresas con una sola batea y un barco auxiliar de menos de 15 TRB se le aplicará un índice corrector de 0,85 y por último, para empresas con una sola batea y sin barco auxiliar, el índice será 0,75.

A este resultado se le aplican los índices generales que son:

a) Empresas de pequeña dimensión

Los requisitos que se establecen son, que el titular sea una persona física; que no tenga personal asalariado; que ejerza la actividad en un solo local; que no disponga de más de un vehículo afecto a la actividad y este no supere mil kilogramos de capacidad de carga.

Población del municipio	Índice
Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

Cuando concurren los tres primeros requisitos, y además, se ejerza la actividad con personal asalariado, hasta dos trabajadores, se aplicará el índice de 0,90, independientemente de la población del municipio en que se desarrolla la actividad.

b) Actividades de temporada

Son aquellas actividades que se realizan durante ciertos días del año, sin superar el número de 180 días, no realizándose dicha actividad durante el resto del año.

Duración de la temporada	Índice
Hasta 60 días	1,50

De 61 a 120 días	1,35
De 121 días a 180 días	1,25

c) Índice corrector de exceso

Cuando el rendimiento minorado y en su caso rectificado por la aplicación de los índices correctores anteriores para cada actividad⁷³ resulte superior a las cuantías que se señalan en cada caso, al exceso de dichas cuantías se le aplicará el índice de 1,30.

d) Índice corrector para el inicio de nuevas actividades

Se ha de cumplir una serie de requisitos: Que se trate de nuevas actividades cuyo ejercicio se inicie a partir del 1 de enero de 2016; que no se trate de actividades de temporada; que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación; que la actividad se realice en un local o establecimiento dedicado exclusivamente a esa actividad con separación a otras actividades profesionales o empresariales que realice el titular.

Si se cumplen estos requisitos, tendrán derecho a aplicar los índices correctores de 0,80 en el primer año de ejercicio y 0,90 para el segundo año de ejercicio.

Cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad, con grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento los índices correctores aplicables serán de 0,60 para el primer año de ejercicio y 0,70 para el segundo.

Posteriormente, en la **cuarta fase** procede aplicar la reducción del 5 por ciento aplicable a todos los contribuyentes que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, derivado de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo.

⁷³ Tabla de índices correctores en la Orden HFP/1823/2016 para el periodo impositivo de 2017, en el apartado b.3) “Índice corrector de exceso”.

Finalmente, los rendimientos netos de la estimación objetiva también son susceptibles de ser reducidos un 30 por ciento cuando se han generado en más de dos años, o se obtiene de forma notoriamente irregular, según establece el artículo 32.1 de la Ley del IRPF⁷⁴.

En cuanto a los *pagos fraccionados*, se efectuarán trimestralmente en los siguientes plazos: los tres primeros trimestres entre el día 1 y 20 de los meses de abril, julio y octubre; el cuarto trimestre entre el día 1 y 30 del mes de enero.

Como regla general será el 4 por ciento del rendimiento neto aplicable, el 3 por ciento para las actividades de los autónomos con una persona asalariada, y el 2 por ciento cuando no se disponga de personal asalariado.

3.1.2.3 Comparación entre estimación directa y objetiva.

Una vez vistas las características de cada régimen de estimación, valoraré conjuntamente ambos para ver en qué ocasiones conviene más elegir un régimen u otro.

En primer lugar cabe destacar que, como se ha dicho antes, solo se podrá optar por el régimen de estimación objetiva en determinadas ocasiones en función de la actividad que se realice. Existen determinadas actividades que quedan excluidas de este régimen y por tanto, no existirá en ellas la duda que en este apartado se plantea.

Una de las principales diferencias entre ambos, como hemos visto, reside en la cuota trimestral que ha de pagar el autónomo según elija entre estimación directa u objetiva. En la estimación directa la cuota es variable, ya que depende del beneficio neto que obtenga la empresa, pagando un 20 por ciento sobre el mismo. Mientras que en la estimación objetiva, la cuota es fija, ya que no depende del beneficio de la actividad de la empresa sino de los módulos establecidos por el Ministerio de Hacienda.

Por esta razón, si un autónomo tiene buenas expectativas de negocio o tiene éxito en el mismo le convendrá optar por el régimen de estimación objetiva ya que la cuota a pagar es fija y será menor que lo que tendrías que pagar en estimación directa, al depender esta última del rendimiento obtenido por la empresa.

⁷⁴ MALVÁREZ PASCUAL, Luis; MÁRTINEZ GÁLVEZ, J. Pablo; RÁMIREZ GÓMEZ, Salvador; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. *Régimen fiscal de la empresa*, 2011.

En caso contrario, si el negocio tiene pérdidas o tiene expectativas de tenerlas, al autónomo le conviene optar por el régimen de estimación directa porque la cuota a pagar por estimación objetiva es probable que sea superior a la que pagarías escogiendo la otra opción. Es por esto que al inicio de una nueva actividad, muchos de los autónomos optan por escoger el método de estimación directa porque lo habitual es que los gastos superen a los ingresos en el primer año.

En resumen, es importante establecer una buena estimación de tus ingresos futuros, ya que estos determinarán si es más conveniente elegir un régimen u otro en función de la cuota que el empresario tiene que soportar.

Hay que destacar que todo aquel que haya sido incluido por defecto en el método de estimación objetiva puede renunciar a él, tanto antes del inicio de la actividad como en el mes de diciembre anterior al año en que surja efecto. Esta renuncia tendrá efectos durante tres años, por lo que la previsión de los beneficios tendrá que hacerse teniendo en cuenta dicho plazo.

3.2 Tributación de los resultados de la Sociedad.

3.2.1 Impuesto sobre Sociedades.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades⁷⁵ define a los sujetos pasivos del impuesto en su artículo 7. Este artículo empieza por designar como contribuyentes del impuesto a las <<personas jurídicas>>, siempre y cuando tengan su residencia en territorio español⁷⁶, incluyendo también a las sociedades civiles que tenga objeto mercantil⁷⁷.

⁷⁵ En adelante LIS

⁷⁶ Esto se debe a la existencia del Impuesto Sobre la Renta de No Residentes (IRNR) que regula desde 1999 el gravamen de la renta obtenida por personas o entidades no residentes, recogiendo lo que en las leyes anteriores era la obligación real de contribuir.

⁷⁷ La nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) introduce un nuevo planteamiento en relación con la tributación de las sociedades civiles. Hasta ahora, las rentas obtenidas por las mismas eran objeto de atribución a sus socios mediante el régimen de atribución de rentas regulado en la Ley del IRPF. Así, las sociedades civiles que tengan objeto mercantil, pasan a tener la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a tributar de acuerdo con el régimen general de tributación regulado en el citado Impuesto.

Respecto a esto último, se han hecho múltiples consultas a la Dirección General de Tributos para saber en qué momentos se considera que la actividad tiene objeto mercantil.

En una de ellas⁷⁸, se realizaba una consulta por una sociedad civil que tenía por objeto la inversión de productos financieros en instituciones de inversión colectiva. Su actividad consistía en participar en una comunidad de bienes cuyo objeto coincidía con el de la sociedad consultante. La Dirección General de Tributos consideró que no tendría la consideración de contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades al no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 7.1 a) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Según el artículo 8 de la LIS para que una entidad de considere, según el Impuesto sobre Sociedades, residente en territorio español tienen que cumplir alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas
- Que tenga su domicilio social en territorio español
- Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español: si la dirección y el control del conjunto del conjunto de sus actividades se llevan a cabo de forma efectiva en territorio español, entonces se considera que la entidad es residente en dicho territorio, independientemente de dónde esté su domicilio social u otros factores.
- Entidad que esté radicada en un país o territorio de nula tributación o considerado paraíso fiscal. Esto será así si sus activos principales consisten en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos⁷⁹.

⁷⁸ Consulta de la Dirección General de Tributos 2431-15, de 30 de mayo de 2015.

⁷⁹ GUTIÉRREZ DUARTE, María Victoria; MARCOS ALSINA, Sila; MATEOS de la NAVA, Inmaculada; SAAVEDRA SERRANO, María Concepción. *Fiscalidad empresarial*, 2013. Pág.27.

El artículo 8.2 de la LIS establece los criterios para determinar el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en territorio español. El domicilio fiscal será su domicilio social, siempre que en él estén efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Cuando no coincida el domicilio social con el lugar en el que se realicen la gestión o dirección de sus negocios, éste último será su domicilio fiscal.

Los otros sujetos gravados por el Impuesto son los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulación de activos y los Fondos de Garantía de Inversiones.

Por lo tanto, vemos que el elemento subjetivo es fundamental en el desdoblamiento de la tributación sobre la renta de los dos grandes impuestos (Impuesto sobre Sociedades e IRPF) ya que marca la diferencia inicial entre ambos, excluyendo así al Empresario Individual de la tributación de este impuesto e incluyéndolo en la tributación por el IRPF.

3.2.2.1 Hecho imponible y objeto de gravamen

El hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituido por la obtención de renta por el sujeto pasivo, cualquiera que sea la fuente u origen de aquella, según el artículo 4.1 de la LIS, siendo el objeto del tributo la citada renta. En el mismo sentido, definió Clavijo Hernández⁸⁰ la renta de este impuesto como *“el aumento neto patrimonial ajustado fiscalmente, que experimenta una entidad entre el primero y el último día del ejercicio, que no se debe a aportaciones de los socios a título de tales”*.

3.2.2.2 Base imponible

La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. Por lo tanto la LIS no contiene una definición de la base imponible del

⁸⁰ CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco. *Impuesto sobre Sociedades (I)*, 2002. Pág. 198.

impuesto, sino una identificación con la renta neta del periodo impositivo, resultante tras la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Entre los métodos de determinación aplicables encontramos la estimación directa, con carácter general, y la estimación objetiva, cuando esté prevista su aplicación por la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La aplicación de la estimación indirecta, en su caso, se hará conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria⁸¹.

En el método de estimación directa la base imponible se calculará, según el artículo 10.3 de la LIS, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el *resultado contable*, es decir, los ingresos contables menos los gastos contables del ejercicio, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de citadas normas.

Si se han registrado hechos durante el ejercicio en el que el criterio contable y el criterio fiscal no coinciden, se realizan ajustes extracontables modificando el importe del resultado contable para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El criterio contable y el fiscal pueden diferir en tres aspectos relacionados con los gastos y los ingresos⁸²:

1. **Diferencias de calificación:** En muchas ocasiones la calificación de ingreso o gasto varía según el criterio contable o el criterio fiscal. Un ejemplo se ve en el propio Impuesto sobre Sociedades ya que para el criterio contable sí que se califica como un gasto pero sin embargo para determinar el impuesto nunca se podrá considerar así. Se producen también diferencias de calificación en los gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades tales como sanciones, multas o liberalidades.
2. **Diferencias de imputación temporal:** En este caso aunque ambos criterios coinciden en cuanto a la calificación de lo que consideran ingreso o gasto, se diferencia en la imputación temporal.
3. **Diferencias de valoración:** Tanto el criterio contable como el criterio fiscal reconocen el ingreso o el gasto pero en cuantías diferentes. Por ejemplo, en

⁸¹ Artículo 10.2 de la LIS.

⁸² GUTIÉRREZ DUARTE, María Victoria; MARCOS ALSINA, Sila; MATEOS de la NAVA, Inmaculada; SAAVEDRA SERRANO, María Concepción. *Fiscalidad empresarial*, 2013. Pág.46-47.

las operaciones entre entidades vinculadas el criterio fiscal ha de seguirse el valor normal de mercado y no el precio de adquisición.

Estas diferencias mencionadas dan lugar a *diferencias permanente* y *diferencias temporales*. Las diferencias permanentes afectan al periodo impositivo en el que se producen pero no van a afectar a periodos impositivos futuros. Un ejemplo es el ejercicio en que se registre una multa, ya que solo afectará al periodo impositivo en el que haya sido impuesta, haciendo un ajuste extracontable, pero no afectará a periodos impositivos posteriores. Sin embargo, las diferencias temporales no solo afectan al ejercicio en el que se producen sino que afectan a ejercicios futuros, teniendo que hacerse ajustes extracontables en todos ellos, por ejemplo las diferencias de imputación temporal.

Cuando el resultado contable y el fiscal difieren, por tanto, hay que proceder a corregir el resultado contable ajustándolo al fiscal. Se pueden dar tres situaciones:

En primer lugar, que el gasto contable sea inferior al fiscal. En este caso se resta el importe del gasto permitido por la normativa del impuesto que supera el gasto contabilizado que determina el resultado contable. Se realizará por tanto un ajuste extracontable negativo.

También puede darse la situación de que el ingreso contable es inferior al ingreso determinado según la normativa del Impuesto sobre Sociedades. En este caso se suma al resultado contable la diferencia entre el ingreso fiscal y el ingreso contable realizando así un ajuste extracontable positivo por la diferencia entre ambos.

Por último, que el ingreso contable sea superior al fiscal, por lo que habrá que restar del resultado contable la diferencia con el ingreso fiscal realizando un ajuste extracontable negativo.

Es la propia Ley del Impuesto la que con la remisión a la normativa mercantil o contable (Código de Comercio, Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada, Plan General de Contabilidad, Planes de Contabilidad sectoriales y resoluciones y normas en materia de contabilidad dictada dictadas por el ICAC, etc.)

determina los ingresos computables y los gastos deducibles⁸³, por más que sustancialmente exista una coincidencia con los ingresos.

3.2.2.3 Determinación de la cuota

Para saber el tipo impositivo que se debe aplicar, hay que saber que el tipo general es del 25%, vigente desde el 1 de enero de 2016. En 2014 sin embargo el tipo general del Impuesto sobre Sociedades ascendía al 30%, pero con la entrada en vigor de la reforma fiscal⁸⁴ se fue reduciendo en dos tramos, en 2015 hasta el 28% y desde 2016 con carácter general hasta el 25%.

También existe un tipo reducido del 15% para emprendedores. Desde 2015 el tipo preferente aplicable durante dos años a sociedades constituidas es del 15%. Es necesario que se considere que la sociedad inicia una actividad económica. Se aplicará en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente. También existe un tipo reducido del 20% para cooperativas.

La base imponible del ejercicio, multiplicada por el tipo impositivo, nos llevará a obtener la cuota íntegra o cantidad a pagar.

⁸³ Véase el epígrafe 3.1.2.1 de este mismo capítulo.

⁸⁴ Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades en relación con el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.

Capítulo IV: ELECCIÓN DE LA FORMA JURÍDICA CONVENIENTE

4.1 Elección entre estimación directa y estimación objetiva.

Una vez analizada toda la tributación a lo largo del proceso productivo para una empresa, viendo específicamente las diferencias entre las dos formas jurídicas propuestas así como los diferentes métodos de estimación para calcular el rendimiento neto, voy a analizar mediante un ejemplo de qué forma elegir cuando nos conviene escoger un método u otro, basado únicamente en la teoría expuesta durante el trabajo.

Por lo tanto se comprobará si conviene para el ejemplo propuesto optar por el método de *estimación objetiva o estimación directa*.

Supongamos que un emprendedor tiene una zapatería en León. Esta actividad la realiza en un local de 70 metros cuadrados, con un consumo eléctrico de 200 Kwh y con dos empleados a su cargo contratados a jornada completa siendo uno de ellos menor de 19 años.

Durante el año anterior tenía solamente un trabajador mayor de 19 años. Según los datos que constan en sus registros obtiene unos ingresos íntegros de 70.000 euros en concepto de ventas y de una indemnización de una compañía de seguros, y unos gastos de 35.000 euros en concepto de sueldos y salarios, seguridad social, amortizaciones, suministros de luz, agua y teléfono; todos ellos gastos deducibles.

Además cuenta con el siguiente inmovilizado:

- Herramientas y maquinaria adquiridas por el precio de 4.000 euros de los cuales 1.500 euros es maquinaria usada.
- Equipos informáticos por el precio de 250 euros.

Como hemos dicho, la normativa que regula la **estimación objetiva** para el año 2017 es la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre. La actividad propuesta en el ejemplo está incluida en el epígrafe 651.6 “Comercio al por menos de calzado, artículos de piel, e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general”.

En una primera fase tendremos que calcular el rendimiento neto previo sumando las cuantías de los módulos que se dan en ésta actividad:

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual Por unidad antes de amortización Euros
1	Personal asalariado	Persona	3.130,41
2	Personal no asalariado	Persona	13.453,83
3	Superficie del local	Metro cuadrado	27,71
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	52,27

Respecto a los dos empleados a nuestro cargo serán 3.130,41 euros por unidad. Uno de los empleados es menor de 19 años por lo que se multiplicará la unidad por 0,60. Esto es, el personal asalariado no serán dos unidades sino 1,60 por lo que será un total de 5.008,656 euros, así como 13.453,83 euros del personal asalariado que será el propio emprendedor como autónomo.

A esta cantidad habría que sumarle los 27,71 euros por metro cuadrado, que al ser 70 metros cuadrados de local resultaría una cantidad de 1.939,7 euros.

Y respecto a la energía eléctrica, al ser 52,27 euros por cada 100 Kwh, se deberá contar por duplicado al tener 200 Kwh, es decir dos módulos de esta cantidad. Por lo tanto se le sumarán 104,54 euros. El total del **rendimiento neto previo** será por tanto de 20.506,726 euros.

Una vez calculado el rendimiento neto previo, pasamos a la segunda fase que es el cálculo del rendimiento neto minorado.

En primer lugar calcularemos la **minoración por incentivos al empleo**. El módulo de “personal asalariado” el año anterior era de una unidad, sin embargo este año se ha incrementado la plantilla incorporando un trabajador a tiempo completo menor de 19 años. Debido a esta condición de ser menor de 19 años habrá que multiplicar esa nueva unidad por 0,60 por lo que:

- Personal asalariado en el año inmediatamente anterior: 1
- Personal asalariado en este año: 1,60

El incremento del personal asalariado es de 0,60 al que se le aplicará un coeficiente de 0,40 dando un resultado de 0,24.

A partir de aquí realizamos el coeficiente por incremento de personas asalariadas que como indiqué en el apartado 3.1.2.2 de este trabajo es el resultado de multiplicar al número de unidades del módulo “personal asalariado” del periodo impositivo anterior los coeficientes indicados en dicho apartado. Hasta una unidad, que es la que tenía el emprendedor en el año anterior se aplica un coeficiente de 0,10.

Por lo tanto la minoración por incentivos al empleo será el resultado de multiplicar el coeficiente minorador, es decir, la suma de 0,24 y 0,10 por el rendimiento anual del módulo “personal asalariado”, que sumaba la cantidad de 1702’94 euros. La minoración por incentivos al empleo es entonces de 579 euros.

Una vez calculada la minoración por incentivos al empleo, tendremos que calcular la **minoración por incentivos a la inversión**, utilizando la tabla de amortización recogida en la Orden aprobada por el Ministerio de Hacienda para el año correspondiente.

Respecto a los equipos informáticos se aplicará la libertad de amortización por ser un inmovilizado material nuevo puesto a disposición del ejercicio y que su precio de adquisición no supera los 601,01 euros. Por lo tanto se le aplicará un coeficiente lineal máximo del 100% y su amortización será igual que su precio, es decir, 250 euros.

En cuanto a las herramientas y la maquinaria, hay que separar por un lado los 2.500 euros de la maquinaria no usada y por otro lado los 1.500 euros de la maquinaria usada⁸⁵.

Por tanto, los 1.500 euros se multiplican por dos y a su vez por el coeficiente lineal máximo del 40%, sumado a los 2.500 euros multiplicados por este mismo porcentaje pero sin multiplicar por 2. El resultado de la amortización sería por tanto 2.200 euros y como consiguiente el resultado de la minoración por incentivos a la inversión de 2.450 euros provenientes de sumar 250 y 2.200 euros.

Al rendimiento neto previo de 20.506,726 euros se le tendrán que restar por tanto la minoración por incentivos al empleo de 579 euros y la minoración por incentivos a la

⁸⁵ Los elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieren usados, el cálculo de las amortizaciones se efectúa sobre el precio de adquisición, hasta el límite de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

inversión de 2.450 euros. Por tanto, el **rendimiento neto minorado es de 17.277,726 euros.**

En la tercera fase se aplican unos índices correctores sobre el rendimiento neto minorado. Como ya se indicó existen unos índices correctores especiales y generales. En el supuesto planteado no cabe aplicar ningún índice corrector especial.

Respecto a los índices generales, al tener personal asalariado no cabe aplicar el índice corrector de empresas de pequeña dimensión y tampoco cabe aplicar el de actividades de temporada.

En el caso del índice corrector de exceso tampoco será aplicable ya que la cantidad fijada para la actividad para el comercio al por menos de calzado es de 24.306,32 y la cantidad del rendimiento minorado en nuestro caso no excede de ese número. Por último, tampoco será aplicable el coeficiente de nueva actividad.

En una cuarta fase se aplica una reducción del 5 por ciento del rendimiento neto aplicable a todos los contribuyentes que determinen su rendimiento por el método de estimación objetiva. El 5 por ciento es de 873,88 que restados al rendimiento neto da un **total de 16403,846 euros.**

Como los rendimientos no se han generado en más de dos años o han sido obtenidos de forma notoriamente irregular no es aplicable la reducción del 30 por ciento.

Supongamos por otro lado que decide renunciar a la estimación objetiva y acogerse a la **estimación directa**, más específicamente al régimen de estimación directa simplificada. Para calcular el rendimiento neto se restan los gastos deducibles a los ingresos íntegros y también se restará el 5% del importe de la diferencia si es positiva.

No será aplicable la reducción del 20 por ciento establecida en el artículo 32.3 de la Ley del IRPF pese a estar determinado el rendimiento por el método de estimación directa porque no se ha iniciado la actividad en este ejercicio. Si hubiese sido así, cabría aplicar aquí dicha reducción sin superar el importe de 100.000 euros.

Por lo tanto al tener unos ingresos íntegros 70.000 euros y unos gastos deducibles de 35.000 euros, la diferencia será de 35.000 euros. Además habrá que restarle también las amortizaciones utilizando la tabla de amortizaciones para la estimación directa simplificada, ya que ambos elementos están afectos exclusivamente a la actividad.

Para la amortización de la maquinaria habrá que aplicar un coeficiente del 12% sobre el precio de adquisición de 4.000 euros, por lo que el resultado de la misma será de 480. En la segunda amortización de los equipos informáticos existirá una libertad de amortización al tener un valor el precio de adquisición inferior a los 300 euros⁸⁶ y por tanto ésta será de 250 euros.

El total de las amortizaciones es de 730 euros, cantidad que habrá que restar a 35.000 euros quedando un resultado de 34.270 euros.

A esta cantidad habrá que restarle el 5% de la misma⁸⁷, es decir 1713'5, quedando un resultado de 32.556,85.

En este caso si podremos aplicar la reducción por mantenimiento o creación de empleo ya que se ha aumentado la plantilla respecto al año anterior, y pueden aplicarla los autónomos en estimación directa siempre que la cifra de negocios sea inferior a cinco millones de euros y la plantilla media del conjunto de sus actividades también sea inferior a veinticinco empleados. Esta reducción será del 20 por ciento del rendimiento neto positivo.

Por tanto, a la cantidad de 32.556,85 se le puede reducir el 20 por ciento, es decir, 6.511,37 euros quedando un ***total de 26.045,48 euros.***

Una vez comparado el rendimiento neto por el método de estimación objetiva y el método de estimación directa simplificada, al emprendedor propuesto para el caso le conviene más utilizar la primera de las formas propuestas y no renunciar al método de estimación objetiva ya que el rendimiento de este método es 9.641,634 euros menor y por tanto más conveniente para dicho empresario.

⁸⁶ En el antiguo TRLIS se fijaba para las empresas de reducida dimensión la libertad de amortización para los bienes inferiores al valor de 601,01 euros. El nuevo Impuesto sobre Sociedades hace desaparecer dicha norma y establece que pueden amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material nuevo cuyo valor no exceda de 300 euros hasta el límite de 25.000 euros. Es preciso citar la Ley del Impuesto sobre Sociedades aquí porque esto se aplica igualmente a los empresarios y profesionales en estimación directa en el IRPF.

⁸⁷ Las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantifican aplicando un 5 por ciento del rendimiento neto positivo.

4.1 Elección entre Empresa Individual o Sociedad.

Una vez analizado mediante un ejemplo los dos métodos posibles de estimación para calcular nuestros rendimientos en el IRPF y visto que la elección varía en función de las características de cada negocio, es preciso también ver la posibilidad que tienen los empresarios a la hora de elegir su forma jurídica, en este caso empresa individual o sociedad, según sea más favorable para ellos.

En el caso del IRPF se tributa de manera progresiva por lo que los empresarios tendrán que pagar una cantidad mayor cuanto más altos sean sus ingresos y por eso se plantea la duda de saber en qué punto nos resulta más beneficioso una forma u otra.

La tabla con los tramos del IRPF es la siguiente:

Desde	Hasta	Tipo impositivo
0 €	12.450 €	19%
12.450 €	20.200 €	24%
20.200 €	35.200 €	30%
35.200 €	60.000 €	37%
60.000 €	-	45%

Sin embargo, como hemos visto, las sociedades tributan a un tipo fijo del 25% y en el caso de las empresas de nueva creación o los emprendedores pueden llegar a tributar al 15%. De todo esto se deduce que será más favorable tributar como sociedad cuando los ingresos son mayores.

Pese a que viendo las escalas del IRPF, una vez superados los 20.200 euros el tipo impositivo ya se iguala prácticamente con el del Impuesto de Sociedades, esto no quiere decir que a partir de ese beneficio sea más conveniente formar una sociedad ya que hay que tener en cuenta los diferentes gastos que se han ido analizando en el trabajo y que se deben asumir, como las cuotas a la Seguridad Social o el capital social que se debe aportar al constituir una sociedad.

Es difícil por tanto establecer un nivel de beneficio exacto ya que el IRPF depende mucho de la situación personal y familiar. Pero para el supuesto básico de una persona

soltera, sin hijos, ni deducciones, alrededor de los 40.000 euros es el punto de inflexión por el cual superando esta cantidad resulta más ventajosa la tributación como sociedad.

Además, hay que tener un factor en cuenta y es que existe una diferencia entre ambos ya que el autónomo, una vez tributa en el IRPF, obtiene los beneficios de la actividad de forma libre mientras que en las sociedades, los socios no obtienen los beneficios sino que son propiedad de ésta. Si quieren disponer de ellos, deberán traspasarlos mediante dividendos o cualquier otro título tributando en el IRPF del socio que lo percibe.

Y es más, si el socio además de tener esta condición, es trabajador en la empresa, va a obtener una nómina. Es decir, el socio percibirá ésta declarándola en la renta anual y tributando en el IRPF, pudiendo además obtener los dividendos que incluirá en la renta anual del IRPF en la base imponible del ahorro y tributando éstos por tramos.

Por lo tanto encontramos el rendimiento dividido en tres partes:

- Por un lado, la remuneración al socio que habrá que reducir al rendimiento. Supongamos que esta remuneración es un 30%, pues por tanto el rendimiento sobre el que habrá que aplicar el Impuesto sobre Sociedades es el 70% restante de ese rendimiento
- Por otro lado, el 25% de ese 70% restante irá destinado a pagar el Impuesto sobre Sociedades, es decir, el 17'5%.
- Y por último el 52'5% restante será el beneficio neto obtenido por la Sociedad.

Otro factor a tener en cuenta es que se tengan pérdidas en el primer año o los primeros años de actividad, ya que la sociedad puede compensar las pérdidas en los años siguientes y pagar menos mientras que el autónomo no puede hacerlo.

Es por esto que si tenemos unas pérdidas de 15.000 euros un año, con la sociedad podremos compensar 3.750 euros, aplicando el 25%, mientras que siendo autónomo seguiremos pagando lo mismo que si no tuviésemos pérdidas y por lo tanto pagaremos más.

Teniendo estos factores en cuenta y analizando la situación personal y familiar podremos obtener lo más beneficioso para cada empresario aunque considerando todo lo expuesto anteriormente considero que la mejor opción es comenzar como autónomo y más adelante valorar la opción de cambiar.

CONCLUSIONES

Las conclusiones que se pueden extraer de la exposición teórica y práctica a lo largo del trabajo, así como de las distintas consultas y jurisprudencia citada, son las siguientes:

I. *Las similitudes en los gastos de constitución de las diferentes formas jurídicas:*

Como se ha desarrollado en el Capítulo I del presente trabajo, los gastos de apertura tanto de las sociedades como de los autónomos no presentan grandes diferencias. Bien es cierto que en mi opinión, en lo que se refiere al inicio de la actividad, el autónomo presenta una ligera ventaja frente a la sociedad. Esto se debe en parte al capital social que se debe desembolsar para crear esta última así como una mayor tramitación exigida por la ley, ya sea por ejemplo el certificado negativo del nombre o su constitución ante notario.

Pero más enfocado a las tasas e impuestos, ninguna forma jurídica presenta ventaja sobre otra ya que en su mayoría, el dinero que hay que pagar en concepto de impuestos y tasas son de carácter local y no presentan grandes diferencias si utilizamos una forma u otra. Saco conclusiones positivas de las diferentes ayudas y reducciones que han ido apareciendo a lo largo del trabajo para empresas que inician una actividad, por ejemplo el tipo del 15 por ciento durante dos años para sociedades constituidas. Sin embargo, en mi opinión, se tendría que intentar reducir aún más las trabas que pueden provocar estos impuestos al emprendedor y más a la hora de iniciar un negocio, siguiendo el ejemplo de las exenciones en el Impuesto de Actividades Económicas a personas físicas o a determinadas sociedades, ya que lo que busca un empresario en su apertura es reducir los gastos lo máximo posible porque lo normal es que en sus inicios tenga pérdidas o pocos ingresos. Además, generalmente no se tienen los conocimientos adecuados para llevar a cabo el pago de estos impuestos o tasas lo que incrementa el coste al contratar a alguien para que los realice.

A pesar de esto, el gasto a la hora de iniciar una actividad proviene más de las distintas licencias y permisos que de estos impuestos y tasas mencionados.

II. Las diferencias una vez superada la etapa de constitución:

En el proceso de producción ya se empiezan a ver las diferencias entre las dos formas jurídicas propuestas reflejadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas diferencias consisten en la posibilidad de acogerse a los diferentes regímenes permitidos, tanto el general como los especiales. Y es que mientras las sociedades tendrán que acogerse a régimen general, que se calcula con la diferencia entre el IVA devengado e IVA repercutido, los autónomos pueden acogerse al régimen especial simplificado, ingresando o recibiendo trimestralmente de Hacienda, o al recargo de equivalencia.

Es por esto que se concluye que el empresario tendrá que realizar una estimación de sus ventas. Si no existe una gran diferencia entre los ingresos y los gastos es preferible escoger régimen general y así no realizar los pagos trimestrales del régimen especial simplificado que obligan a aportar una cantidad mínima en función de unos módulos. Si por el contrario se estiman grandes beneficios, la cantidad a pagar establecida por los módulos, al no variar, será más rentable.

También se extrae la conclusión de que siempre al escoger un régimen del IVA hay que tener en cuenta diferentes factores. Primero, que un cambio de régimen implica permanecer en éste al menos tres ejercicios consecutivos, y segundo, las compatibilidades e incompatibilidades con los regímenes de estimación del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades por lo que entra en conexión también con los impuestos sobre el beneficio.

III. La importancia de los regímenes de determinación de los rendimientos:

Como se ha visto en los capítulos III y IV, no solamente es importante saber si debemos tributar en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades, también es importante saber que dentro de éstos puede variar la cantidad a pagar en función del régimen de estimación que escojamos. La gran diferencia entre ambos es que en el régimen de estimación objetiva no importan tanto los beneficios sino las características del negocio, los medios de producción y la rentabilidad que se puede sacar de éstos, mientras que en el régimen de estimación serán determinantes el volumen total de ingresos y gastos.

Una vez visto el desarrollo teórico en el capítulo III y el práctico en el IV, creo que es conveniente calcular la cuota a pagar según los diferentes módulos de cada actividad, dando importancia a algunos de ellos como el personal asalariado que pueden ser determinantes en ese cálculo y a su vez hacer una estimación de los ingresos y gastos futuros. Así, si esperamos un gran volumen de ventas será a priori más beneficiosa la estimación objetiva pero habría que analizar caso por caso.

IV. *La influencia de determinados factores en la elección de la forma jurídica:*

A lo largo del trabajo, más en concreto en el capítulo IV, he sacado como conclusión que algunos factores son importantes para determinar el rendimiento y así elegir una forma u otra. Uno de ellos son por ejemplo las amortizaciones, ya que a priori no se suelen tener muy en cuenta y juegan un papel importante porque al considerarse un gasto deducible puede minorar el resultado, en ocasiones de una forma considerable. También el hecho de que los bienes de menos de 300 euros puedan ser amortizados libremente por la misma cantidad que se adquirió supone un gran ahorro fiscal para la empresa y un factor a tener en cuenta a la hora de invertir en un inmovilizado u otro.

V. *La dificultad en la determinación del nivel de beneficio en el que conviene cambiar de forma jurídica:*

Es cierto que se ha visto que a medida que aumentan los ingresos y la actividad de la empresa mejora, va siendo más favorable el pensar en formar una sociedad antes que permanecer como autónomo. Pero también influyen otros factores que complican este análisis.

Por ejemplo, a la hora de comparar de una forma general a qué nivel de beneficio conviene más elegir una forma jurídica u otra, he llegado a la conclusión de que varía mucho en función de la situación personal de cada uno, especialmente en el IRPF con determinadas deducciones.

Otro de los aspectos que también se extrae de lo expuesto en el trabajo es que si una sociedad quiere repartir los beneficios para así obtenerlo como beneficio personal y no como patrimonio de la sociedad, la situación entre ambas formas jurídicas es parecida ya que esos beneficios obtenidos por parte del socio luego tendrán que tributar en el IRPF.

VI. La relevancia de aspectos distintos a la fiscalidad:

En este trabajo se ha focalizado más en el análisis de la comparativa entre la fiscalidad de las sociedades y los autónomos y a partir de ahí determinar cuándo es más conveniente una u otra. Pero hay otros factores que también influyen y que los empresarios deben tener en cuenta. Uno de los más importantes es la responsabilidad, ya que el empresario individual responde con su patrimonio personal frente a las deudas con terceros mientras que en la sociedad limitada se responde con el patrimonio de la sociedad. Otros factores pueden ser el acceso a la financiación bancaria, la imagen comercial...

BIBLIOGRAFÍA

- ANÍBARRO PÉREZ, Susana. *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill Interamericana de España, Madrid, 1997.
- BONET SÁNCHEZ, M^a. Pilar. *La empresa ante el sistema tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2006.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. *Impuesto sobre Sociedades (I)*, Marcial Pons, Madrid, 2002.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, José M. *El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006*, Analistas Económicos de Andalucía, Málaga, 2008.
- DELGADO RIVERO, Francisco José. *Impuestos para todos los públicos*, Pirámide, Madrid, 2013.
- FERNÁNDEZ FUENTES, Gerardo. *La devolución de retenciones en el IRPF. Cuadernos de estudios empresariales*, 1995, nº 5, págs. 107-122.
- FERRANDIS-GARCÍA APARISI, Gloria; MARTÍNEZ CALDERÓN, María del Carmen. *Empresa e iniciativa emprendedora*, Síntesis, Madrid, 2016.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, Francisco. *Algunas consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas. Revista de estudios de la administración local y autonómica*. 1999, nº 280-281, págs. 255-388.
- GUTIÉRREZ DUARTE, M^o. Victoria; MARCOS ALSINA, Sila; MATEOS de la NAVA, Inmaculada; SAAVEDRA SERRANO, M^a. Concepción. *Fiscalidad empresarial*, Pirámide, Madrid, 2013.
- GONZÁLEZ DOMINGUEZ, Francisco José. *Creación de empresas*, Pirámide, Madrid, 2006.
- GORELLI HERNÁNDEZ, Juan. *Lecciones de Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 2011.
- IBIZA GARCÍA-JUNCO, Ana. *Bienes Inmuebles: La reforma del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Tributos locales*. 2003, nº 29, págs. 49-60.

MALVÁREZ PASCUAL, Luis; MARTÍNEZ GÁLVEZ, J. Pablo; RAMIREZ GÓMEZ, Salvador; SÁNCHEZ PINO, Antonio José. *Régimen fiscal de la empresa*, Tecnos, Madrid, 2011.

MERINO JARA, Isaac. *Derecho tributario*, Tecnos, Madrid, 2014.

ORTIZ CALZADILLA, Rafael. *Régimen fiscal de la empresa. Estrategias fiscales, Institutos de Estudios Fiscales*, Madrid, 2005.

PÉREZ ROYO, Ignacio. *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

PÓVEDA BLANCO, Francisco. *Manual de fiscalidad local*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2005.

ANEXO PÁGINAS WEB

<http://infoautonomos.eleconomista.es/fiscalidad/gastos-deducibles-autonomos-irpf-estimacion-directa/> consultado el día 31 de marzo de 2017.

<http://www.abogadosparatodos.net/iva-y-retencion-irpf-en-alquiler-o-arrendamiento-de-vivienda-o-local/> consultado el día 5 de mayo de 2017.

<http://asesor-contable.es/fiscalidad-de-los-arrendamientos/> consultado el día 5 de mayo de 2017.

<http://www.promer-asesores.com/documentos/calculoretencion.pdf> consultado el día 10 de mayo de 2017.

<https://www.pymesyautonomos.com/estructura-societaria/elegir-entre-autonomo-o-sociedad-limitada-iii-aspectos-fiscales> consultado el día 12 de mayo de 2017.

<https://www.ineaf.es/tribuna/pagos-fraccionados-impuesto-sobre-sociedades-modalidad-de-calculo/> consultado el día 25 de mayo de 2017.

<http://www.agenciatributaria.es/> consultada por última vez el 2 de junio de 2017.

ANEXO JURISPRUDENCIAL

- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 1390-01, de 3 de julio de 2001.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 1238-02, de 6 de septiembre de 2002.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 0344-03, de 5 de marzo de 2003.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 0616-03, de 7 de mayo de 2003.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 0775-04, de 25 de marzo de 2004.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 0580-05, de 11 de abril de 2005.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 0542-08, de 11 de marzo de 2008.
- Consulta de la Dirección General de Tributos, n° 0921-12, de 18 de diciembre de 2012.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 0068-14, de 15 de enero de 2014.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 0901-14, de 1 de abril de 2014.
- Consulta de la Dirección General de Tributos n° 2431-15, de 30 de mayo de 2015.
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 28 de enero de 2016.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 4 de octubre del 1986.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 2 de diciembre de 1988.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 4 de julio de 1995.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 11 de octubre de 1999.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 19 de diciembre de 2007.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 5 de marzo de 2008.

Resolución 01760/2013, del Tribunal Económico-Administrativo Central.