



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO - ICADE

## **DERECHO Y EMPRENDIMIENTO**

IRPF e IS. Las obligaciones tributarias en la puesta en marcha de una actividad económica y el cambio de persona física a persona jurídica.

Autor: Cristina Sanz Vizcaíno

5º E3 – D

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones

Madrid  
Junio 2019

## **RESUMEN**

El presente trabajo tiene como fin analizar, desde una perspectiva jurídica, las obligaciones que un ciudadano puede encontrarse a la hora de poner en marcha una actividad económica. Para llevar a cabo un estudio completo se han abordado desde las cuestiones de constitución y puesta en marcha, hasta las obligaciones tributarias del contribuyente en cuestión. De igual manera, con el fin de lograr una explicación didáctica y aplicable a la realidad empresarial que hoy en día se vive, se ha abordado el tema en primer lugar desde la perspectiva de un empresario individual que bien desea poner en marcha una actividad empresarial o una actividad profesional; y en segundo lugar, desde la perspectiva de una sociedad limitada unipersonal, entendida ésta como la forma jurídica hacia la que evoluciona de forma general un autónomo cuando crece el volumen de su negocio y desea beneficiarse del sistema impositivo establecido en el territorio español.

## **PALABRAS CLAVE**

Autónomo, IRPF, Emprendimiento, SLU, IS, Sistema Tributario, IVA.

## **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to analyse, from a legal perspective, the obligations a citizen may encounter when starting up an economic activity. In order to carry out a complete study, everything starting by the issues faced in incorporation and start-up, until the tax obligations of the taxpayer who which this analysis refers to, have been adressed. Similarly, and with the aim of achieving not only a didactic explanation but also a study applicable to today's business reality, the subject matter has been approached in first place, from an individual entrepreneur approach who wishes to either set up a business or profesional activity; and in second place, using the perspective of a sole proprietor limited liability company, known to be as the legal form towards which a self-employed person generally evolves when the business volume grows and wishes to benefit from the tax system established in the Spanish territory.

## **KEY WORDS**

*Entrepreneurship, Personal Income Tax, SLU, Self-employed, VAT, Tax System*

## ABREVIATURAS

<b>RAE</b>	Real Academia Española
<b>GEM</b>	<i>General Entrepreneurship Monitor</i>
<b>SLU</b>	Sociedad Limitada Unipersonal
<b>PAE</b>	Punto de Atención al Emprendedor
<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>CIRCE</b>	Centro de Información y Red de Creación de Empresas
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IAE</b>	Impuesto de Actividades Económicas
<b>RETA</b>	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
<b>TGSS</b>	Tesorería General de la Seguridad Social
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>SMI</b>	Salario Mínimo Interprofesional
<b>CIF</b>	Código de Identificación Fiscal
<b>DUE</b>	Documento Único Electrónico
<b>IBI</b>	Impuesto Sobre Bienes Inmuebles

## ÍNDICE DE CONTENIDO

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
1.1 Contextualización del tema.....	4
1.2 Justificación. Propósito principal.....	5
1.3 Objetivos.....	9
1.4 Metodología.....	9
1.5 Estructura.....	11
<b>2. RÉGIMEN FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Obligaciones básicas en materia mercantil y tributaria .....</b>	<b>13</b>
2.1 IRPF. Aproximación general. Contenido y características del impuesto .....	13
2.2 IRPF. Rendimientos de Actividades económicas .....	14
2.3 IRPF. Empresario Individual. Ser autónomo .....	19
2.3.1 Obligaciones de carácter administrativo, burocrático y mercantil.....	21
2.3.2 Cálculo del Rendimiento Neto. Métodos de estimación: Directa, Directa simplificada y Objetiva.....	27
<b>3. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES LIMITADAS UNIPERSONALES. Obligaciones básicas en materia mercantil y tributaria .....</b>	<b>32</b>
3.1 IS. Aproximación general. Contenido y características del impuesto .....	32
3.2 IS. Constitución de una Sociedad Limitada Unipersonal .....	33
3.3 IS. Puesta en marcha de una SLU. Obligaciones de carácter administrativo, burocrático y mercantil.....	37
3.4 Tributación por IS. Método de estimación directa.....	39
<b>4. CONCLUSIONES.....</b>	<b>45</b>
<b>5. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>46</b>

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 2. Liquidación del IS.....</b>	<b>40</b>
<b>Figura 1. Requisitos para poner en marcha una actividad económica .....</b>	<b>26</b>

# 1. INTRODUCCIÓN

## 1.1 Contextualización del tema

“Iniciar un negocio, emprender, es muy diferente a gestionar una empresa o a trabajar para ella. El emprendedor es quien tiene la intención y, entonces, crea una empresa”. Así se refiere el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo al emprendimiento.

La Real Academia Española (“RAE”), por otro lado, define la acción de emprender como “acometer y comenzar una obra, un negocio, un empeño, especialmente si encierran dificultad o peligro”.

Una y otra forma de definir el emprendimiento permiten observar desde un primer momento que existen ciertas dificultades notorias en lo que a emprender se refiere, no refiriéndonos ya a épocas pasadas, sino a la misma actualidad social y empresarial en la que nos encontramos hoy en día. Esto se debe en parte a que, aunque es cierto que a día de hoy la información, digitalización y medidas públicas están cada vez más desarrolladas y se muestran más accesibles para el ciudadano medio, resulta todavía difícil negar que el emprendimiento es una asignatura pendiente en muchos aspectos, entre ellos algunos sobre los cuales incidiremos más adelante.

Así lo recoge, por ejemplo, el *Global Entrepreneurship Monitor* (“GEM”), un observatorio internacional que se encarga de analizar el fenómeno del emprendimiento en distintos lugares del mundo, publicando los resultados en un Informe Global anual, que se corresponde con cada ejercicio económico (la última publicación es de 2018/2019). En España, concretamente, la evolución del emprendimiento en la última década y media ha seguido patrones marcados de forma notoria por la crisis económica que atacó el país en 2008. Es sabido, además, que la tasa de emprendimiento antes de que aconteciera este fenómeno económico era relativamente alta, únicamente menor que la de Estados Unidos<sup>1</sup> y, aunque en años posteriores a la crisis se vio cierto amago de recuperación, lo cierto es que todavía no se han recuperado los registros previos. Tanto

---

<sup>1</sup> Bosma, N. y Kelley, D., Informe Global 2018/2019, Gráfica Andes, Chile (disponible en: <http://www.gem-spain.com/wp-content/uploads/2019/01/Informe-GEM-Global-emprendimiento.pdf>, última visita: 03/06/2019).

<sup>2</sup> Índice TEA: *Total entrepreneurial activity*.

<sup>3</sup> Jaúregui, F. & Carmona, L., 1001 consejos para emprender., (Ed.). (2014). Almuzara. España. (Disponible en: <https://www.eoi.es/es/savia/publicaciones/20957/1001-consejos-para-emprender>, última visita: 20/05/2019)

<sup>4</sup> Montalbán, J. S. “Aspectos mercantiles de la Ley de Emprendedores”. *Estudios financieros. Revista de*

es así que la coyuntura actual en la que se encuentra el emprendimiento, actividad de indudable importancia económica y social en la estructura empresarial de nuestro país, es cuanto menos preocupante; lo que ha provocado a su vez que, a lo largo de los últimos años, las instituciones nacionales y supranacionales (refiriéndonos a Europa, principalmente) hayan tratado de enfocar sus políticas públicas en impulsar las actividades de emprendimiento de forma progresiva, pues se sostiene que éste favorece la innovación, el desarrollo económico y el progreso social.

No han sido, sin embargo, del todo satisfactorias. Del mismo Informe Global del GEM mencionado anteriormente podemos extraer datos diversos acerca del desarrollo que el emprendimiento ha tenido en España en los últimos lustros. Si se observa “el porcentaje de población de 18 a 64 años que espera o pretende emprender en los próximos 3 años en España”, por ejemplo, puede destacarse el decrecimiento constante que se viene dando desde 2011. Si por el contrario se observa la actividad emprendedora total<sup>2</sup>, España ocupa el puesto 39 de 49, y el puesto 45 de 49 respecto a la intencionalidad de emprender.

Lo que es necesario plantearse por tanto, y lo que permitirá estructurar y dar forma a este trabajo de fin de grado, es qué es lo que ocurre en España para que esto esté sucediendo, y qué medidas podrían tomarse a fin de favorecer el espíritu emprendedor y facilitar el proceso de puesta en marcha de un negocio a los ciudadanos de este país.

## **1.2 Justificación. Propósito principal**

El punto de partida de este estudio es sin duda el emprendimiento, enfocado desde una perspectiva que abarca desde la relevancia que tiene como actividad para el sistema empresarial en España, hasta los motivos u obstáculos que han provocado su progresiva decadencia en los últimos años; obstáculos que no refieren a situaciones de fuerza mayor, sino a realidades que se suceden desde la misma educación de los ciudadanos.

Algunos autores defienden que uno de los primeros obstáculos que pueden darse en el proceso de emprendimiento es precisamente la falta de habilidades emprendedoras<sup>3</sup>, es

---

<sup>2</sup> Índice TEA: *Total entrepreneurial activity*.

<sup>3</sup> Jaúregui, F. & Carmona, L., 1001 consejos para emprender., (Ed.). (2014). Almuzara. España. (Disponible en: <https://www.eoi.es/es/savia/publicaciones/20957/1001-consejos-para-emprender>, última visita: 20/05/2019)

decir, la falta de tolerancia al riesgo, de pro actividad o de liderazgo; y que esto se debe en especial a que no existe todavía en España una cultura que se pueda inculcar a los jóvenes desde las etapas de formación educativa, ya se trate de escuelas o de universidades.

Sin embargo, este obstáculo es únicamente el principio. El proceso de creación de una empresa, o de puesta en marcha de una actividad, es un cometido complicado, no sólo por la complejidad que cualquiera de las actividades de constitución acarrea, sino por lo laboriosa que resulta la tramitación para formalizarlas.

Es por esto que otros dos obstáculos, y posiblemente los más relevantes a la hora de emprender en España, sean por un lado los trámites burocráticos, legislativos y administrativos a los que ha de llevar a cabo el emprendedor, y por otro las obligaciones tributarias a las que se enfrentará una vez haya puesto en marcha su actividad (España tiene uno de los sistemas impositivos más gravosos del mundo<sup>4</sup>); bien por el hecho de realizar una actividad económica como persona física, o por desarrollar una actividad a través de una sociedad persona jurídica (limitada unipersonal (“**SLU**”), como se verá más adelante).

Y es precisamente aquí donde se encuentra el propósito principal de este trabajo de fin de grado. Es una realidad fehaciente que la burocracia administrativa supone un lastre para el emprendimiento en España<sup>5</sup>. Sin embargo, aunque en ocasiones no resulten del todo resolutivas, también es una realidad que existen para esta situación diversas y numerosas plataformas (hablamos de espacios gratuitos o de acceso público, en este caso) que tienen como objetivo guiar y ayudar al individuo en el proceso de creación de su negocio (“Madrid Emprende”, la Cámara de Comercio, los Puntos de Acceso al Emprendedor (“**PAE**”) y otras muchas de libre acceso para el ciudadano).

No ocurre igual, por el contrario, cuando hablamos de obligaciones tributarias.

Ocurre que la legislación en materia fiscal resulta de difícil comprensión para el ciudadano medio. Tanto es así que la mayoría de individuos que se sumergen en la

---

<sup>4</sup> Montalbán, J. S. “Aspectos mercantiles de la Ley de Emprendedores”. *Estudios financieros. Revista de trabajo y seguridad social* (369), 97-128, 2013.

<sup>5</sup> Montalbán, J. S. “Aspectos mercantiles de la Ley de Emprendedores”. *Estudios financieros. Revista de trabajo y seguridad social* (369), 97-128, 2013.

puesta en marcha de un negocio, teniendo en cuenta las numerosas preocupaciones que pueden surgir, terminan por contratar un asesor fiscal que se encargue de mantener en regla sus obligaciones para con Hacienda.

Contratar un asesor fiscal tiene sentido si nos encontramos ante empresas (o empresarios persona física) ya instaladas en el mercado en el que operan, pues de alguna manera al especializarse en ciertas actividades resulta coherente o incluso conveniente delegar parte de las obligaciones periódicas que recaen sobre temas de difícil comprensión, como es el ámbito de los impuestos, para centrarse el empresario en las actividades y los aspectos relativos a su actividad de campo.

Sin embargo, la referencia y el público en el que se basa este trabajo de fin de grado no son los empresarios con experiencia y recorrido, sino los ciudadanos que pretenden poner en marcha una actividad económica desde su inicio, es decir, los potenciales empresarios individuales; así como aquellos actuales autónomos que por las cualidades de su actividad pretenden dar el salto a la forma jurídica de sociedad limitada (unipersonal, como explicaremos posteriormente).

A la hora de poner en marcha una actividad resulta de vital importancia conocer las obligaciones a las que nos estamos comprometiendo (por el hecho de ser nuevos empresarios) a fin de cumplir con todas ellas de forma correcta, así como de dominar todas los ámbitos del nuevo negocio. No es cuestión, por tanto, únicamente un tema de recursos (asumiendo que al iniciar una actividad los recursos disponibles son limitados y es el emprendedor el que se encarga de llevar a cabo las gestiones contables o fiscales).

Se trata, más en concreto, de una cuestión de conocimiento en cuanto a las obligaciones que debe cumplir un empresario por el mero hecho de serlo, así como de una cuestión de eficiencia, refiriéndonos en este último caso a lograr que el empresario escoja la forma jurídica que más le convenga para desarrollar su actividad.

Tener el control sobre las obligaciones (tributarias, en el caso objeto de estudio) que conlleva la actividad puesta en marcha permite al individuo emprendedor ganar confianza e independencia.

Si el conocimiento es poder<sup>6</sup>, el emprendimiento no es únicamente una cuestión de conocer el sector en el que se pretende iniciar una actividad, sino de ser conocedor y dueño de todos los aspectos que conlleva la puesta en marcha de un negocio; lo que facilitará el camino del emprendedor y le hará dueño de sus decisiones, dando por supuesto que evitará posibles conflictos que pueden surgir con el manejo de los recursos económicos, o incluso de posibles estafas.

Es por todo esto que, después de contextualizar el tema principal objeto de estudio, puede concretarse ahora el propósito principal de este trabajo de fin de grado. A través de un análisis (explicado posteriormente en el apartado de Metodología) llevado a cabo en cuanto a las principales disposiciones normativas que recaen sobre el tema del emprendimiento, así como de los derechos y obligaciones tributarias del nuevo empresario (o de la SLU), se pretende en el presente documento proceder a la recopilación de lo que serían los puntos más importantes a tener en cuenta (en materia de obligaciones burocráticas y, sobre todo, tributarias) a la hora de poner en marcha una actividad empresarial o económica.

De esta forma, se trata de estructurar y esclarecer el contenido legislativo de la normativa existente (por lo que nos remitimos a legislación actual y vigente en el momento de realización de este trabajo), así como de la información contenida en las instituciones públicas actuales (véase, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, “AEAT”) a fin de **crear unas pautas accesibles y comprensibles por cualquier individuo que quisiera iniciarse en un proyecto de emprendimiento** (y no fuese un conocido nato en materia fiscal y mercantil).

Así, mediante un intento de simplificación de la normativa fiscal, y de explicación de las obligaciones tributarias y mercantiles básicas a las que, sí o sí, deberá hacer frente el nuevo empresario, se pretende desde una perspectiva jurídica y administrativa **sentar las bases de los elementos y aspectos a tratar fundamentalmente para nuevos emprendedores, o para aquellos que están en fase de crecimiento y se planteen dar el salto de persona física a persona jurídica (SLU).**

---

<sup>6</sup> Histórica cita a la que refieren autores desde Aristóteles o Hobbes, hasta Francis Bacon (que es a quien se le atribuye).

### **1.3 Objetivos**

Si bien la idea global de la que nace este trabajo es la recopilación de los elementos esenciales que todo nuevo emprendedor debería conocer a la hora de poner en marcha su actividad, o todos los emprendedores en fase de crecimiento y cambio de forma jurídica; de la mano de este propósito principal resulta necesario destacar algún objetivo más específico a llevar a cabo a lo largo de este trabajo de investigación. En concreto:

- A partir de la revisión de literatura, analizar cuál es el contenido principal de la legislación existente en la actualidad, referido a los impuestos principales tratados en este documento (IRPF, IS).
- Llevar a cabo un estudio sobre los trámites burocráticos y administrativos a realizar a lo largo de la puesta en marcha de un negocio, o del cambio de forma jurídica.
- Mencionar de forma somera las implicaciones en el IVA que tienen las formas jurídicas del empresario, así como la manera en la que se gravan las actividades según estén o no, exentas.
- Valorar a través de la revisión de la literatura y de la observación de la información disponible, cuáles son los aspectos fundamentales en la actualidad empresarial que vivimos en referencia a las obligaciones tributarias.

### **1.4 Metodología**

En cuanto a la metodología de estudio empleada, con el fin de alcanzar los objetivos que se han venido planteando en epígrafes anteriores, se ha llevado a cabo en primer lugar un análisis documental. Para abordar lo que refiere al desarrollo del cuerpo del trabajo, se han tenido en cuenta fuentes de diversa naturaleza que permiten realizar una investigación en profundidad sobre el tema principal. De esta forma, se ha recabado contenido de publicaciones académicas, así como de manuales de Derecho Tributario y legislación nacional a la hora de elaborar la bibliografía de estudio.

El método empleado a lo largo del trabajo es un método formal de procesos en el que, mediante una metodología deductiva, se ha procedido a sintetizar la información contenida en la normativa estudiada, para finalmente aplicarla en el proceso objeto caso de estudio; es decir, en un proceso de emprendimiento.

En lo referente a documentos jurídicos analizados, la revisión de literatura se centra principalmente en dos disposiciones normativas; siendo éstas la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (“Ley del IRPF”) y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“Ley del IS”); aunque también se ha realizado una revisión de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“Ley del IVA”), a fin de analizar la relación existente entre el método de estimación del rendimiento en la liquidación de los dos impuestos analizados, y la forma de liquidación del IVA en cada uno de los casos.

Además, de manera subsidiaria, se ha recurrido a otras disposiciones como la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (“Ley de Emprendedores”), o a los distintos Reglamentos que desarrollan las normas con rango de Ley.

Por otro lado, se ha estado en todo momento a la información contenida en el portal de la AEAT, a fin de simplificar y estructurar cada uno de los puntos básicos a tratar en este estudio, así como de otras plataformas públicas estatales como La Cámara de Comercio y el Centro de Información y Red de Creación de Empresas (“**CIRCE**”).

Sin embargo, a la hora de determinar el alcance o la amplitud del presente trabajo, resulta preciso mencionar también las limitaciones que se han encontrado, o las que se han impuesto a fin de no desviar el estudio del objetivo principal. Por ello, en primer lugar cabe mencionar que no se ha hecho referencia a evoluciones históricas de la normativa que se ha tratado, pues se pretende recabar información de utilidad para el nuevo empresario de hoy, y del mañana en todo caso.

En segundo lugar, dado que al análisis realizado se le ha dotado de perspectiva empresarial (teniendo como base la renta y la forma en la que se grava la capacidad económica), se han tratado principalmente los dos impuestos directos que componen principalmente el Sistema Impositivo español; siendo éstos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“**IRPF**”) y el Impuesto de Sociedades (“**IS**”).

Además, a efectos orientativos de nivel básico, se ha tenido también en cuenta la incidencia del IVA sobre los impuestos estudiados, a fin de esclarecer algunos conceptos que repercuten a las formas jurídicas del empresario (individual, o no); como se verá más adelante.

Por otro lado, con el objetivo de simplificar la comprensión del estudio y de crear un contenido más didáctico, se ha generalizado a la hora de explicar el ámbito espacial de aplicación de los impuestos. Como es sabido, aunque el IS es un impuesto estatal puro y no se encuentra cedido de ninguna manera a las Comunidades Autónomas (“CCAA”), el IVA está cedido en un 50% en lo que a recaudación se refiere, y el IRPF es un impuesto cedido en un 50% a las CCAA<sup>7</sup>, en lo que a recaudación refiere, así como en determinadas competencias normativas sobre el tipo de gravamen aplicable en el territorio autonómico, o sobre algunos de los elementos de cuantificación del tributo (mínimos personal y familiar, por ejemplo, para el cálculo del gravamen autonómico y de las deducciones en la cuota íntegra autonómica.

Finalmente es necesario puntualizar que, dado que la investigación acometida se vuelca y orienta en nuevos emprendedores, se han tratado de resaltar los elementos o puntos básicos a tener en cuenta en la puesta en marcha de una actividad, sin abordar otros existentes también, pero complementarios. Esto se ha sucedido así porque el objetivo no es estudiar de forma exhaustiva las obligaciones mercantiles y fiscales de los autónomos y las SLU (ni hay probablemente espacio suficiente para ello), sino dotar de manera general a nuevos emprendedores de una estructura que les permita saber a qué se enfrentarían al poner en marcha su actividad.

### **1.5 Estructura**

El presente trabajo, que sigue como ya indicado un método formal de deducción de procesos, se estructura en dos bloques principales. El primer bloque refiere al IRPF, y el segundo al IS.

---

<sup>7</sup> Artículo 3 LIRPF.

Dentro de cada impuesto se lleva a cabo un recorrido que da comienzo con las características generales de los mismos, así como el contenido de cada uno. Posteriormente, se profundiza en los apartados que son de más interés para el presente estudio; es decir, rendimientos de actividades económicas para el IRPF, y tributación de una SLU para IS.

La explicación de cada uno de los impuestos se subdivide a su vez en dos bloques. Por un lado se profundiza en las obligaciones de carácter administrativo y burocrático que un emprendedor puede encontrarse a la hora de poner en marcha una actividad, y por otro, los requisitos y obligaciones tributarias o fiscales que se encontrará en el proceso de emprendimiento.

Mediante una estructura que parte de lo general para focalizar en aspectos clave para el emprendedor de manera progresiva, se pretende esclarecer y hacer más accesible y comprensible la información existente en la normativa estudiada y las distintas páginas oficiales de los organismos estatales mencionados en el trabajo; a fin de facilitar hipotéticamente a un nuevo empresario el proceso de emprendimiento.

## 2. RÉGIMEN FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

### Obligaciones básicas en materia mercantil y tributaria

#### 2.1 IRPF. Aproximación general. Contenido y características del impuesto

Tal y como reza el **Artículo 1 de la Ley del IRPF**: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.*

Es por tanto un impuesto de carácter subjetivo, pues permite adaptar la tributación a las condiciones personales y familiares del contribuyente; así como progresivo, lo que significa que ante un incremento de la base imponible, el tipo de gravamen se incrementa más que proporcionalmente<sup>8</sup>. Además, se trata de un impuesto que tiene carácter dual, pues desde la última reforma, que tuvo lugar en 2006, la renta general y las rentas del ahorro, ambas incluidas en la base general del impuesto, reciben un tratamiento impositivo distinto.

Si atendemos al objeto del impuesto<sup>9</sup>, el IRPF se constituye por las rentas que siguen<sup>10</sup>:

- Rendimientos netos, referidos por lo general a rentas derivadas de la actividad humana. Hablamos en este caso de los rendimientos de trabajo, los rendimientos del capital (tanto mobiliario como inmobiliario) y los rendimientos que se derivan de actividades económicas. Éstos últimos son los que a efectos de este estudio nos conciernen.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones patrimoniales onerosas o lucrativas (o de cualquier otra alteración patrimonial).
- Rentas imputadas, que no existen realmente, sino que las ha creado el legislador; son rentas potenciales, presuntas. Es el caso de la imputación de rentas inmobiliarias, por ejemplo, en cuya virtud las segundas y posteriores viviendas a disposición del propietario tributan aplicando el 1,1% sobre el valor catastral.

---

<sup>8</sup> Sánchez Pino, A., Malvárez, L. y Sánchez Pino, A. *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Tecnos, Madrid, 2015, p. 33.

<sup>9</sup> Artículo 2 LIRPF.

<sup>10</sup> Sánchez Pino, A., Malvárez, L. y Sánchez Pino, A. *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Tecnos, Madrid, 2015, p. 34.

Atendiendo a esta clasificación y acorde al **Artículo 6 de la LIRPF**, puede determinarse que la renta, por tanto, se compone de los rendimientos de trabajo, los rendimientos de capital, los rendimientos de actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que la ley determine.

Sin embargo, es preciso mencionar que a efectos de cuantificar el tributo, la renta se clasifica en dos tipos, general y del ahorro, atendiendo a su integración en la base imponible y la liquidación del propio impuesto. La renta del ahorro engloba la mayoría de ganancias y pérdidas patrimoniales, así como de las rentas que derivan del capital mobiliario. Las rentas derivadas de actividades económicas se integran en la renta general.

Por otro lado, tal y como reza el **Artículo 12 de la LIRPF**, el período impositivo es como regla general el año natural, es decir, del 1 de enero al 31 de diciembre, devengándose el mismo 31; excluyendo aquellos casos en los que se produzca la muerte del contribuyente (que finaliza el período). Generalmente para el cálculo de la deuda tributaria se tienen en cuenta las circunstancias que acontecen en el momento en el que el devengo se produce (por ejemplo, los miembros de la unidad familiar). Bien es cierto, aún así, que existen ciertas reglas especiales de imputación temporal de las rentas<sup>11</sup>.

Asimismo, dentro de las características generales del impuesto, conviene destacar que existen ciertas rentas (algunas indemnizaciones, premios o rendimientos por trabajos realizados en el extranjero) que quedan exentas de gravamen, tal y como dispone el **Artículo 7 de la LIRPF**, aunque no procederemos a incidir en ellas a fondo por cuestión de simplificar el contenido.

## **2.2 IRPF. Rendimientos de Actividades económicas**

*“Se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos*

---

<sup>11</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Declaración sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2017/Ayuda\\_Modelo\\_100/3\\_Cuestiones\\_generales/3\\_2\\_Tribuacion\\_individual\\_o\\_conjunta/3\\_2\\_1\\_Unidad\\_familiar/3\\_2\\_1\\_Unidad\\_familiar.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2017/Ayuda_Modelo_100/3_Cuestiones_generales/3_2_Tribuacion_individual_o_conjunta/3_2_1_Unidad_familiar/3_2_1_Unidad_familiar.html), última visita: 02/06/2019)

*factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”.*

Así es como define la AEAT el concepto de rendimientos de actividades económicas que, como se ha indicado previamente, refiere a una de las rentas que componen el objeto del IRPF, y que constituye además el rendimiento en virtud del cual tributa por el IRPF un empresario individual. Se trata por tanto de la base sobre la cual trabajaremos en este estudio de aquí en adelante<sup>12</sup>.

Sin embargo, antes de proceder a su análisis en profundidad, conviene delimitar este rendimiento frente a otras rentas que tributan también por el IRPF. Hablamos, en primer lugar, de los rendimientos de capital, pues atendiendo al carácter inmobiliario de los mismos, serán únicamente considerados como rendimientos derivados de una actividad económica cuando, tal y como indica el **Artículo 27 de la LIRPF**, se encuentre al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad en cuestión; excluyendo en cualquier caso las rentas obtenidas por la compraventa de inmuebles, situación en la que se tendrá que estar al caso concreto para determinar si dicha compraventa constituye, o no, una ordenación por cuenta propia de los medios de producción.

Si por el contrario se atendiese al carácter mobiliario de los rendimientos de capital, la Ley resulta clara y concisa a la hora de indicar que nunca se considerarán rendimientos de actividades económicas aquellos que deriven de activos financieros o valores

---

<sup>12</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Declaración sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas – Rendimientos de Actividades Económicas* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2017/Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_I/7\\_5\\_Rendimientos\\_de\\_actividades\\_economicas/7\\_5\\_1\\_Cuestiones\\_generales/7\\_5\\_1\\_1\\_Concepto\\_de\\_actividades\\_economicas/7\\_5\\_1\\_1\\_Concepto\\_de\\_actividades\\_economicas.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2017/Ayuda_Modelo_100/7_Cumplimentacion_IRPF_I/7_5_Rendimientos_de_actividades_economicas/7_5_1_Cuestiones_generales/7_5_1_1_Concepto_de_actividades_economicas/7_5_1_1_Concepto_de_actividades_economicas.html))

representativos de la participación en los fondos de una entidad (serán en todo caso rendimientos derivados del capital mobiliario a efectos del impuesto).

En segundo y último lugar se hablaría de los rendimientos de trabajo (renta también incluida en el hecho imponible del IRPF). La diferencia entre ambos rendimientos recae en este caso sobre el carácter subordinado o independiente que adquiera el ejercicio de la actividad en cuestión. La mera ordenación propia de los medios de producción que conforma la esencia de los rendimientos de actividades económicas requiere de una independencia y libertad en la ejecución que se alejan de la sujeción a directrices e instrucciones de otra persona que organiza la actividad en la cual el ingreso percibido refiere a rendimientos de trabajo.

El **Artículo 17 de la LIRPF**, además, añade bajo qué requisitos los rendimientos obtenidos de cursos, coloquios, seminarios, conferencias o similares, así como de obras literarias, artísticas y científicas; o de las relaciones laborales de carácter especial, han de considerarse realizados como actividades económicas.

Bien es cierto que aún así, además de esta primera distinción de rendimientos incluidos, conviene a la hora de analizar los rendimientos de actividades económicas distinguir entre rendimientos empresariales y rendimientos profesionales. Esta distinción resulta verdaderamente importante en lo referente al método de estimación del rendimiento neto, a los pagos a cuenta y a la aplicación del IVA, como se observa posteriormente.

El **Artículo 95 del Reglamento del IRPF** (“**RIRPF**”) contiene la clasificación de actividades profesionales. Éste considera que serán rendimientos de actividades profesionales todos aquellos que procedan del ejercicio de las actividades incluidas en la Sección Segunda (profesionales) y Tercera (artísticas) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como los rendimientos obtenidos por recaudadores municipales, mediadores de seguros que utilicen auxiliares externos y delegados comerciales de las entidades de Loterías y Apuestas del Estado. Además, se hace también referencia a qué criterios delimitan cuándo los rendimientos obtenidos por comisionistas, autores o traductores, o profesores, gozan de carácter empresarial.

Las actividades empresariales, por el contrario, se encuentran explícitamente contenidas en la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>13</sup>.

La distinción entre actividades profesionales o empresariales resulta, en primer lugar, crucial a la hora de calcular el régimen de pagos a cuenta que resulta exigible. La regla general para los rendimientos obtenidos de actividades profesionales es su sometimiento a las **retenciones del IRPF**, que se corresponden con anticipos realizados a Hacienda (cantidades monetarias de carácter obligatorio recogidas en la LIRPF que se adelantan a la cuenta de la AEAT en previsión del resultado esperado en la Declaración de la Renta). En particular, a efectos de lo que a este estudio concierne<sup>14</sup>:

- Actividades profesionales (2019): 15%, excepto los 3 primeros ejercicios de actividad (nuevos autónomos profesionales), que puede aplicarse un 7% si no se ha ejercido actividad profesional durante el año anterior.
- Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1%
- Actividades agrícolas y restantes actividades ganaderas: 2%
- Actividades forestales: 2%

Los rendimientos obtenidos de actividades empresariales, por el contrario, no quedan sometidos (por lo general) a retenciones a cuenta, por lo que las facturas que se emiten en este caso no han de estar sujetas a retención. Sin embargo, los autónomos en este caso deberán liquidar el **Modelo 130**, referido a la autoliquidación de los pagos fraccionados en Estimación Directa o Simplificada correspondiente a un 20% de los rendimientos de la actividad (generalmente), de manera obligatoria.

No se tratarán, a efectos de simplificar el contenido abordado, las retenciones referidas al IRPF de los trabajadores (nóminas), que tienen lugar cuando el empresario autónomo tiene a su vez a otras personas en nómina, pero se dejan apuntadas a nivel informativo.

De igual manera, los métodos de estimación del rendimiento neto y la repercusión que tiene en el IVA el tipo de actividad que se desarrolla se tratan en apartados posteriores de manera más profunda.

---

<sup>13</sup> Resolución DGT núm. 1199/2007 de 11 de junio.

<sup>14</sup> A efectos de retenciones, no se tendrán en cuenta las actividades en estimación objetiva (módulos).

Por otro lado, debe analizarse dentro de este apartado la existencia, o no, de **elementos patrimoniales afectos al ejercicio de la actividad económica**. Los bienes afectos a la actividad son aquellos bienes o derechos titularidad del contribuyente que resultan necesarios<sup>15</sup> para el ejercicio de la misma y que no son susceptibles de producir rendimientos de capital, sino que se incorporan al proceso productivo de la empresa por el hecho de contribuir en la obtención de rendimientos económicos. Además, cuando se trata de bienes que sufren deterioro por el hecho de utilizarse durante más de un periodo anual en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional en cuestión, su coste también se incorpora al proceso reflejándose como componente negativo mediante el procedimiento de amortización.

Además, para considerarse afectos, los elementos patrimoniales deben haber sido debidamente inscritos en los Libros o Registros correspondientes (aquéllos que tienen carácter obligatorio, como se expondrá más adelante); y deben utilizarse de forma exclusiva en el ejercicio de la actividad (de nuevo, empresarial o profesional).

Esta última condición resulta de una relevancia tal que conviene aclarar en qué contexto y bajo qué circunstancias se entiende utilizado un bien “afecto”<sup>16</sup>:

- **Afectación total:** comprende los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente, así como los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad u otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos; sin incluir en ningún caso los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros o los bienes de uso particular del titular de la actividad.
- **Afectación parcial:** la afectación se entiende limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate<sup>17</sup>, con la excepción de los elementos patrimoniales indivisibles, que no pueden ser susceptibles de afectación parcial. Un contribuyente que tenga una vivienda, por ejemplo, que se destine a residencia habitual y donde dedique parte de la misma

---

<sup>15</sup> Artículo 29 LIRPF.

<sup>16</sup> Artículo 29 LIRPF.

<sup>17</sup> Contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta vinculante núm. 2389/2005 de 25 de noviembre.

a la realización de una actividad (una parte identificable), podrá deducirse los gastos correspondientes a dicha parte identificable.

Además, aquellos bienes utilizados para necesidades privadas de forma accesoria o notoriamente irrelevante (en días u horas inhábiles, durante los que el individuo interrumpa el ejercicio de su actividad) seguirán considerándose afectos, en las condiciones establecidas reglamentariamente<sup>18</sup>; quedando excluidos una serie de bienes que, por sus características nunca serán de uso accesorio, como puede ser un automóvil de turismo y su remolque (salvo que no ofrezca dudas sobre su destino específico, como los camiones), o una embarcación deportiva, etc. Resumiendo, que un bien o derecho resulte afecto tiene gran relevancia a la hora de determinar si se podrá, o no, deducir la amortización del mismo como gasto de la actividad<sup>19</sup>.

### **2.3 IRPF. Empresario Individual. Ser autónomo**

Como se ha venido introduciendo en los puntos anteriores, un empresario individual es una persona física que realiza de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, con o sin trabajadores por cuenta ajena a su cargo<sup>20</sup>.

Se trata por tanto de un único socio que desarrolla una actividad con responsabilidad ilimitada para con su patrimonio, donde no existe aportación de capital mínima, y que tributa fiscalmente, como veremos más adelante, acorde con el IRPF; aunque su definición se encuentra contenida en distintas disposiciones normativas, tales como (principalmente):

- El Código de Comercio en materia mercantil y el Código Civil en materia de derechos y obligaciones.
- Ley 20/2007 del Estatuto del Trabajo Autónomo.
- Ley 6/2017 de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo.

---

<sup>18</sup> Artículo 22.4 RIRPF.

<sup>19</sup> Martínez, R., Ibáñez, R. y Castro, M, *Practicum Fiscal 2019*, Aranzadi, Madrid, 2019, p. 168-170.

<sup>20</sup> Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=EIN&nombre=Empresario+Individual&idioma=es-ES>, última visita 3/06/2019).

- Real Decreto 197/2009, por el que se desarrolla el Estatuto del Trabajo Autónomo en materia de contrato del trabajador autónomo económicamente dependiente y su registro y se crea el Registro Estatal de asociaciones profesionales de trabajadores autónomos.
- Ley 14/2013 de Apoyo a los emprendedores y su Internacionalización

A lo largo de los apartados que se suceden a continuación, se pretende estructurar la figura del empresario autónomo a escala mercantil y fiscal, detallando sus características más notadas, y resaltando los elementos básicos a tener en cuenta.

Si hablamos de **control**, el propietario (autónomo) es quien dirige su gestión y ostenta el control total de su empresa, que tiene la misma personalidad jurídica que él/ella, por lo que, como se ha indicado previamente, no existirá diferenciación entre el patrimonio personal y el mercantil. Resulta ventajosa esta forma empresarial porque conlleva para el empresario menos trámites y gestiones para su constitución y puesta en marcha (como se verá a continuación), y porque es idónea para empresas de reducida dimensión, además de resultar, en algunas ocasiones, más económica.

Sin embargo, también sufre de ciertos inconvenientes. Los gastos y las inversiones recaen por completo sobre el propietario, las deudas se responden con patrimonio civil si es necesario y, sobre todo, en cuanto a este estudio concierne, puede exponerse a tipos impositivos elevados al tributar la persona física por el IRPF (Impuesto de carácter progresivo).

Puesto que las características de la figura del empresario individual varían en función de la Comunidad Autónoma en la que se halle (por tratarse el IRPF de un impuesto cedido parcialmente, por ejemplo), se limita en este trabajo el estudio que refiere al ámbito de **la Comunidad de Madrid** (a expensas de poder realizar explicaciones concisas y más didácticas), y únicamente se hará referencia a la distinción entre actividades profesionales y empresariales desde una perspectiva amplia, a fin de determinar obligaciones administrativas y mercantiles, principalmente; y de delimitar el impacto sobre el IVA y el método de estimación del rendimiento neto.

### 2.3.1 Obligaciones de carácter administrativo, burocrático y mercantil

Antes de profundizar en las obligaciones de constitución y de puesta en marcha a las que debe hacer frente el empresario individual, cabe resaltar que no toda persona que desee realizar una actividad, y por tanto emitir facturas a su cliente, debe cumplir con todos los requisitos que a continuación se tratan; cuestión sobre la cual se volverá posteriormente. Esto responde a que el legislador ha pretendido simplificar la normativa aplicable según la actividad desarrollada a fin de favorecer el emprendimiento en España.

En primer lugar, la figura del empresario autónomo **no** tiene obligación de realizar trámites específicos de constitución, con la salvedad de los empresarios que se dediquen a la explotación de buques mercantes, que deberán elevar la constitución a Escritura Pública, así como presentar el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en la Consejería de Hacienda, además de inscribirse en el Registro Mercantil Provincial (cuestión voluntaria para los empresarios no Navieros).

En cuanto a puesta en marcha de la actividad, sin embargo, sí que existen trámites que deben ser llevados a cabo por el empresario autónomo; trámites que atienden a cuestiones generales, que dependen de la actividad, etc. Entre ellos<sup>21</sup>:

- a) **Alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores:** La AEAT crea y obliga a todos los empresarios a darse de alta y mantener actualizados los datos en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores con el fin de tener registrados y controlar las obligaciones tributarias de cada contribuyente<sup>22</sup>. El inicio de actividades económicas origina por tanto ciertas obligaciones fiscales, entre ellas las de carácter censal, exigidas en el ámbito estatal para las personas o entidades que las desarrollan.

---

<sup>21</sup> Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=EIN&nombre=Empresario+Individual&idioma=es-ES#d3>, última visita: 3/06/2019)

<sup>22</sup> Instituto de Pequeña y Mediana Empresa, Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (disponible en: <http://www.ipyme.org/es-ES/EjercicioAct/OFiscales/Paginas/CEmpresarios-pf.aspx>, última visita: 02/06/2019)

Se trata de un censo en el que se incluyen, entre otras, las sociedades mercantiles, los socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y tengan obligaciones tributarias derivadas de su condición de miembros de tales entidades o, para lo que a este trabajo concierne, las personas o entidades que realicen actividades profesionales y empresariales. También se incluirán en el Censo quienes deban realizar pagos sujetos a retención a cuenta del Impuesto del perceptor que grava dichos rendimientos.

El procedimiento por el cual se realiza el alta (así como la modificación de la situación, o la baja) refiere a los **Modelos 036 y 037** (que no es más que el 036, pero simplificado, para aquellas personas en las que concurran ciertas condiciones, tales como que no actúen por representante, que no realicen ventas a distancia, que tengan un NIF asignado, que no sean grandes empresas o que no figuren inscritos en el registro de operadores intracomunitarios o de devolución mensual del IVA), y que pueden presentarse presencial, o telemáticamente.

Además, si el sujeto pasivo debe tributar por el **Impuesto de Actividades Económicas** (“IAE”)<sup>23</sup>, debe comunicar el alta (la variación y la baja también), no sólo en la declaración censal, sino en la declaración del IAE, mediante el **Modelo 840 y el Modelo 848**. En ésta (que puede ser el mismo modelo 036, o una declaración aparte) se indican todas las actividades económicas y todos los establecimientos o locales en los que se lleven a cabo éstas, con independencia de que se esté o no exento de tributar en el Impuesto de Actividades Económicas (“IAE”). Por tanto, se marcará el pertinente epígrafe al que pertenece el negocio desarrollado y la vinculación con el lugar de desarrollo.

El IAE es un tributo de carácter municipal que grava de forma directa las actividades económicas, siendo su importe constante, independientemente de la actividad. Sin más profundización, las tarifas del impuesto determinan las cuotas mínimas, así como su aplicación, en función de lo que versa el Real Decreto

---

<sup>23</sup> Están exentos de presentar el IAE las personas físicas y las sociedades mercantiles con un importe neto de cifra de negocios inferior a un millón de euros, así como los sujetos que inician una actividad (2 primeros años) y las sociedades sin personalidad jurídica.

Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

- b) **Alta en el Régimen especial de trabajadores autónomos (“RETA”) mediante el TA.0521-1:** El Régimen Especial de Trabajadores Autónomos es el que regula la cotización a la Seguridad Social de los mismos. Es un régimen que resulta compatible con otros (pluriactividad). En este punto resulta importante resaltar que, aunque generalmente se asimila la palabra autónomo con la figura de un empresario individual, legalmente no son conceptos idénticos. El trabajador autónomo al individuo es el que realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo, sin ser condición necesaria que sea titular de una empresa (incluyéndose toda persona física que ostente la titularidad de un establecimiento abierto al público como propietario, arrendatario, usufructuario u otro concepto análogo)<sup>24</sup>. En esta definición, por tanto, se incluirá (a efectos de simplificar el ámbito subjetivo del RETA) a los mayores de 18 años que, como indicado anteriormente, realizan una actividad económica a título lucrativo, sin sujeción a contrato de trabajo de forma habitual, personal y directa; así como los escritores de libros, los trabajadores autónomos económicamente dependientes (más del 75% de sus ingresos proceden de un mismo pagador) o los profesionales que realizan una actividad por cuenta propia, que requiera la incorporación a un Colegio Profesional cuyo colectivo se haya integrado en el RETA (como los abogados). Sin embargo, existen también ciertas excepciones que se tratarán posteriormente. En cualquiera de los casos, los nuevos autónomos pueden beneficiarse de la tarifa plana en la cuota de autónomo durante 24 meses<sup>25</sup> (mínimo), así como de una bonificación adicional de otro año al terminarse ésta (mujeres menores de 35 y hombres menores de 30).

- c) **Legalización del Libro Diario y del Libro de Inventarios y Cuentas anuales:** todos aquellos empresarios que organicen su contabilidad en función de lo

---

<sup>24</sup> Punto de Atención al Emprendedor, Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=EIN&nombre=Empresario+Individual&idioma=es-ES>, última visita 19/05/2019)

<sup>25</sup> Resultado de cambios introducidos por la Ley de Reformas urgentes del Trabajo Autónomo a partir del 1 de enero de 2018.

establecido en el Código de Comercio deberán, en virtud del **Artículo 27**, presentar ante el Registro Mercantil provincial donde tenga el domicilio la empresa en cuestión ambos, el Libro Diario y el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales. Una peculiaridad de este último requisito es que deben cumplimentarse los libros en soporte electrónico, y presentarse por vía telemática para su legalización en el Registro Mercantil. En particular, las cuentas anuales se presentan para su depósito dentro del mes siguiente a ser aprobadas. Estos empresarios son aquellos que se rijan por el método de estimación directa, que como indicado en el presente documento, equipara la situación a la del IS.

- d) **Comunicación de la apertura:** Este requisito no refiere tanto a los trámites, sino a la comunicación que debe hacer el empresario a la Consejería de Empleo de la Comunidad Autónoma, refiriéndose a dónde estará el centro de trabajo, los datos del mismo y las personas que en él trabajan (si las hubiera).

Además, en función de la actividad realizada, puede que haga falta solicitar una **licencia de actividad**.

Por otro lado, aunque no se van a tratar en profundidad en este documento los trámites necesarios para poner en marcha la actividad en caso de contratar trabajadores (pues el centro de este estudio es la persona física, sin tener en cuenta contrataciones) sí conviene mencionarlos, siendo los principales:

- a) La inscripción de la empresa en la Tesorería General de la Seguridad Social (“**TGSS**”).
- b) La afiliación de los trabajadores en la TGSS.
- c) El alta de los trabajadores en la Seguridad Social en la TGSS.
- d) El alta de los contratos de trabajo en el Servicio Público de Empleo Estatal.

Resulta interesante mencionarlos porque cualquier empleado del empresario autónomo supone, para el cálculo del rendimiento neto, un gasto deducible.

Sin embargo, tal y como se ha especificado previamente, tener la capacidad de emitir facturas no equivale a darse de alta como autónomo; de la misma forma que las

actividades empresariales no reciben el mismo trato que las profesionales. Esta cuestión es relevante y resulta importante de destacar pues puede resolver dudas de aquellas personas que traten de iniciar una actividad y no sepan a qué requisitos deben hacer, o no hacer, frente.

En primer lugar resulta necesario resaltar que, a nivel fiscal y según las particularidades relativas a las respectivas obligaciones, existen diferencias entre una actividad profesional y una empresarial. Se considera, de esta manera, que un autónomo es **profesional** cuando éste actúa por cuenta propia y desarrolla personalmente la actividad en cuestión. Por el contrario, el autónomo será considerado **empresario** cuando la actividad se ejerza mediante la puesta en marcha de una organización empresarial, desvinculándose entonces de la profesionalidad que le es intrínseca al individuo (como en el primer caso). En otras palabras, cuando el sujeto realiza directa y personalmente la actividad, se considera profesional, y cuando la realiza a través de una organización, se considera empresarial.

En segundo lugar y como cuestión de elevada importancia, debe hacerse distinción entre los empresarios individuales atendiendo a quiénes deben, y quiénes no, cumplir con los requisitos mencionados anteriormente en lo referido a la puesta en marcha de la actividad. En otras palabras y tal y como se mencionaba anteriormente, la posibilidad de emitir facturas y prestar un servicio no equivale siempre a cumplir con todos los requisitos que supone darse de alta como autónomo. Por una parte, según el Tribunal Supremo<sup>26</sup> (“TS”), si los ingresos obtenidos por el ejercicio de la actividad por cuenta propia son inferiores al Salario Mínimo Interprofesional (“SMI”), no hace falta darse de alta como autónomo. Por otro lado (como ya mencionado), la Seguridad Social entiende que es autónomo quien realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo. De esta manera, si un individuo realiza una actividad por cuenta propia que tiene carácter esporádico y además se materializa en ingresos menores al SMI, se puede dar por liberado en cuanto a darse de alta como autónomo (en el RETA).

Esto es relevante para quien comienza una actividad, pues supone ahorrarse la cuota de la Seguridad Social. Ahora bien, el criterio del SMI es jurisprudencial, de manera que

---

<sup>26</sup> STS 2483/2007 del 20 de marzo de 2007

habrá que estarse a la interpretación para el caso concreto; teniendo que valorar entonces tanto la habitualidad o continuidad de la actividad, como los ingresos por debajo del SMI. Por otro lado, partiendo de la base de que toda persona que inicie una actividad empresarial o profesional debe presentar el **Modelo 036 o 037**, tal y como se ha indicado previamente, no todos los individuos deben darse de alta de manera expresa en el IAE (por las exenciones mencionadas). Resumiendo, los requisitos obligatorios para cualquier persona que ponga en marcha una actividad económica, sin distinción de qué actividad se trate, o de si contrata más trabajadores, son<sup>27</sup>:

**Figura 1. Requisitos obligatorios para poner en marcha una actividad económica**

Alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores	Declaración censal de comienzo de actividad que han de presentar a efectos fiscales los empresarios individuales, los profesionales y las sociedades.
Alta en el régimen especial de los Trabajadores autónomos (RETA)	Cotización de trabajadores autónomos, comuneros, socios y administradores
Obtención de un certificado electrónico	Permite firmar documentos electrónicos e identifica al titular
Legalización del Libro Diario y del Libro de Inventarios y Cuentas anuales	TODO empresario que lleve la contabilidad según el C. Comercio debe elaborar: Un libro Diario y un Libro de inventarios y Cuentas Anuales.
Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Todo el que esté sujeto a declarar el IAE debe presentar el Modelo 840 (alta) y el 848 (cifra de negocios)

Fuente: Elaboración propia a partir de información de la AEAT

Además, existe una diferencia contable entre empresarios y profesionales que debe tenerse en cuenta a la hora de poner en marcha una actividad. Los profesionales no están obligados a llevar la contabilidad conforme al Código de Comercio (como le ocurre a los empresarios), aunque sí deben llevar al día ciertos libros. Éstos son: el Libro de facturas emitidas, el Libro de facturas recibidas, el Libro de Bienes de inversión y el Libro de suplidos, donde reflejan ingresos y gastos que han sido realizado en nombre y por cuenta del cliente.

<sup>27</sup> Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, Empresario Individual, creación y puesta en marcha (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/Manuales.aspx>, última visita: 03/06/2019).

### 2.3.2 *Cálculo del Rendimiento Neto. Métodos de estimación: Directa, Directa simplificada y Objetiva*

Como se ha indicado en apartados anteriores, los rendimientos procedentes de actividades económicas se integran junto al resto de rendimientos (de trabajo, de capital, etc.) en la liquidación del IRPF.

Más en concreto, para determinar la base imponible, existen varios métodos o regímenes de estimación; el método de estimación directa, el método de estimación directa simplificada y el método de estimación objetiva.

Para el presente estudio resulta conveniente puntualizar sobre todos ellos por la repercusión que tienen sobre la determinación del IVA aplicable, aunque se profundizará en el régimen indicado en el **Artículo 28 de la Ley del IRPF** referente al cálculo del rendimiento neto (de actividades económicas).

En primer lugar, resulta imprescindible mencionar que los tres sistemas de estimación de la base imponible son incompatibles entre sí cuando el empresario realiza dos o más actividades, por lo que deberá estarse únicamente a uno de ellos; a excepción del año de inicio, durante el cual, en algunas ocasiones, la actividad anterior mantiene el régimen que venía aplicando hasta entonces<sup>28</sup>.

Ahora bien, si atendemos a cada uno de ellos:

- **Estimación objetiva:** Es el método más peculiar, y no está basado en datos reales. No tiene nada que ver con el Impuesto de Sociedades, y es un método deductivo en el que se aplica una u otra tarifa en función de la base liquidable. Los signos, índices y módulos de cada actividad son aprobados en Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda anualmente<sup>29</sup>, pudiendo el empresario renunciar al mismo, en cuyo caso se aplicaría el régimen de estimación directa simplificada. A efectos de este trabajo, mencionarlo resulta importante porque este método obliga a aplicar también el régimen simplificado en el IVA, sin que

---

<sup>28</sup> Sánchez Pino, A., Malvárez, L. y Sánchez Pino, A. *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Tecnos, Madrid, 2015, p. 112.

<sup>29</sup> Vigente hoy: Orden HAP/2.222/2014, de 27 de noviembre, por la que se desarrollan para 2015 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

pueda por tanto existir un régimen sin el otro, al estar ambos coordinados<sup>30</sup>. Además, tal y como versa el **Artículo 31.2.2º de la Ley del IRPF**, el método de estimación objetiva no da lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que puedan derivarse de las diferencias entre la aplicación del mismo método y los rendimientos reales. Es un método atractivo, por lo que también está sujeto a límites y exclusiones (recogidos en la Ley 26/2014). Para lo que a este trabajo más concierne, resulta importante resaltar que todo individuo que lleve a cabo una actividad empresarial debe tributar por este método (con la excepción de aquellos que hayan renunciado), y por tanto también debe presentar el IVA en régimen simplificado. Un ejemplo claro sería el caso de una cafetería o una peluquería<sup>31</sup>.

- **Estimación directa:** Se aplica cuando el contribuyente renuncia o queda excluido del régimen de estimación directa simplificada (es decir, cuando la cifra de negocios del año anterior supera los 600.000 euros), y se extiende durante los tres ejercicios siguientes. Aunque el **Artículo 28 de la Ley del IRPF**, que regula el cálculo del rendimiento neto de actividades económicas, establece remisiones a la Ley del IS a efectos de determinar qué ingresos son computables y qué gastos deducibles, debe mencionarse que existen ciertas reglas particulares de cálculo en el **Artículo 30.2 de la Ley del IRPF**, como se verá a continuación.
- **Estimación directa simplificada:** Aquellas actividades que no puedan incluirse en la estimación objetiva, o hayan renunciado (ya que es un régimen opcional), tributan por este método. Como se ha mencionado anteriormente, además, la cifra de negocios debe ser inferior a 600.000 euros. La diferencia principal con el régimen no simplificado de estimación directa se encuentra en ciertos gastos, cuyo cálculo se encuentra simplificado en la normativa reglamentaria (**Artículo 30 del RIRPF**) en cuanto a amortizaciones, a provisiones y gastos de difícil justificación. Suelen acogerse a este método los autónomos que lleven a cabo actividades profesionales.

---

<sup>30</sup> Sánchez Pino, A., Malvárez, L. y Sánchez Pino, A. *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Tecnos, Madrid, 2015, p. 117.

<sup>31</sup> Pérez Royo y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2018, p. 189.

Tal y como ha sido mencionado previamente, la regla general es que el legislador ha remitido el cálculo y determinación del rendimiento neto a la normativa del Impuesto de Sociedades, quedando a salvo cualquier regla especial prevista en cuanto a la estimación directa u objetiva<sup>32</sup>. De esta manera, la base imponible será la renta del período en cuestión minorada por las rentas negativas de años anteriores, calculándose por lo general, tal y como reza el **Artículo 10.2 de la Ley del IS**, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("**Ley del IS**"), por estimación directa.

Así pues, el punto de inicio es el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, a partir del cual se determina la base imponible del impuesto mediante los ajustes fiscales pertinentes para resolver las diferencias de criterio (de valoración, de calificación, etc.) existentes entre la normativa contable y fiscal. Un ejemplo claro de un ajuste fiscal sería el de un gasto que resulta deducible contablemente, pero no fiscalmente; como es el caso de una multa o sanción.

De esta manera, aunque en la elaboración de las cuentas anuales no incide la normativa fiscal, sí lo hace a la hora de establecer la base imponible del impuesto, por lo que resulta necesario que, dado que la Ley del IS parte del resultado contable para su cálculo, se ajuste o corrija si es necesario cada una de las operaciones realizadas por el empresario, a fin de unificar los criterios empleados en el ámbito contable y en el ámbito fiscal. Resulta necesario que el individuo que comienza la nueva actividad tenga el concepto de los ajustes bien asentado, pues están presentes en la mayoría de operaciones a registrar. Si la diferencia se traduce en un ingreso contable mayor a un ingreso fiscal, el ajuste será negativo; y viceversa, será positivo cuando el ingreso fiscal sea mayor que el contable<sup>33</sup>.

Por otro lado, antes de proceder a indagar en lo que sería el cálculo del rendimiento neto de actividades económicas dentro de la liquidación del IRPF, conviene mencionar que, en virtud de lo que versa el **Artículo 68 del RIRPF** (aunque se ajusta a la actividad y el método de estimación), el contribuyente que desarrolle actividades de carácter mercantil

---

<sup>32</sup> Artículo 28 de la Ley del IRPF.

<sup>33</sup> Pérez Royo y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2018, p. 360-390.

y determine su rendimiento por la estimación directa normal, llevará la contabilidad de acuerdo a lo establecido en el Código de Comercio, Título III.

Ahora bien, en función del método de estimación que escoja el individuo (o que se le aplique), el cálculo del rendimiento neto de actividades económicas tendrá particularidades en el procedimiento; todas ellas expuestas en la normativa referente al IRPF, en la Ley y el Reglamento<sup>34</sup>.

Dicho rendimiento neto se integra, junto al resto de rendimientos (de trabajo, de capital mobiliario, de capital inmobiliario, de imputación de rentas...) en la base imponible de la liquidación del IRPF. Posteriormente, en lo referente al resto de la liquidación, una vez integrada la renta de la actividad económica en el cómputo global; conviene conocer las reducciones (**Artículos 1 al 55 y en la Disposición Adicional 11a LIRPF**) que le son aplicables a la base imponible, así como las deducciones (**Artículo 68 a 79 de la LIRPF**) en la cuota que puede llevar a cabo el contribuyente en función de su situación familiar y personal (por ello el IRPF es un impuesto de carácter subjetivo).

Todas las posibles reducciones y deducciones se encuentran reguladas en la Ley del IRPF y atienden a circunstancias como pensiones alimenticias, número de hijos, prestaciones sociales, etc.

Por otro lado, a efectos de iniciar una actividad empresarial o profesional conviene tener en cuenta, además, la repercusión que puede tener qué actividad desarrollemos en el régimen del IVA que pueda aplicarse el individuo. La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (“Ley del IVA”) reza en su **Artículo 20** una serie de actividades que están exentas de tributar por el IVA, lo cual condiciona la deducibilidad, o no, de los gastos correlativos de la misma; dato que debe ser tenido en cuenta por todo potencial empresario.

En este sentido, por ejemplo, no reciben el mismo trato a efectos de IVA un médico y un abogado. El abogado, que ejerce una actividad no exenta, podrá deducirse el IVA cuando adquiera elementos patrimoniales para el ejercicio de su actividad (un ordenador, por ejemplo), aunque habrá de amortizarlo vía precio únicamente (sin IVA).

---

<sup>34</sup> Martínez, R., Ibáñez, R. y Castro, M, *Practicum Fiscal 2019*, Aranzadi, Madrid, 2019, p. 200 y ss.

Un médico, por el contrario, puesto que lleva a cabo una actividad exenta de IVA, no podrá deducírselo cuando adquiriera, por ejemplo, el mismo ordenador para su consulta. Por el contrario, podrá amortizarlo vía precio más IVA, pues le ha supuesto un coste adicional.

Sin embargo, pese a las disparidades en el trato, toda persona que inicie una actividad, exenta o no, debe darse de alta en el IVA, así como realizar las declaraciones trimestrales y anuales pertinentes. En función de la actividad que realice y de las características de la misma, se le aplicará un tipo de IVA determinado. El tipo aplicable está reulado en la Ley y tiene carácter estatal; no puede ser modificado por las CCAA:

- General: 21% (**Artículo 90 Ley del IVA**)
- Reducido: 10% (**Artículo 91.1 Ley del IVA**)
- Más reducido: 4% (**Artículo 91.2 Ley del IVA**)

### 3. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES LIMITADAS UNIPERSONALES. Obligaciones básicas en materia mercantil y tributaria

#### 3.1 IS. Aproximación general. Contenido y características del impuesto

El IS es un tributo de carácter directo y naturaleza personal, cuyo objeto es la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas<sup>35</sup>. Está regulado por la Ley del IS, así como por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades (“RIS”). Se trata de un impuesto que grava la renta mundial de todos los sujetos pasivos residentes, atendiendo a los criterios de corrección de la doble imposición y tiene carácter sintético, pues grava la renta con independencia de su origen.

En lo que a este trabajo concierne, es relevante resaltar que todos los sujetos pasivos deben presentar la declaración anual del IS, aunque no hayan desarrollado actividades durante el periodo impositivo o no hayan obtenido rentas sujetas al impuesto, y que la obligación de presentar declaración nace al adquirir la personalidad jurídica, es decir, cuando la entidad se inscribe en el Registro Público que le corresponde.

A tal efecto, son sujetos pasivos del impuesto todas las entidades que tengan su residencia en territorio español<sup>36</sup>, es decir, las sociedades mercantiles (incluyendo sociedades civiles con objeto mercantil), así como las sociedades agrarias de transformación, fondos de inversión, Uniones temporales de empresas (UTE), fondos de capital riesgo, fondos de pensiones y demás indicados en el **Artículo 7 de la LIS**. Resulta interesante resaltar de lo anteriormente mencionado que la personalidad jurídica no sirve para caracterizar la sujeción pasiva al impuesto; pues existen personas jurídicas que no son contribuyentes, como las sociedades civiles, y entes sin personalidad jurídica que sí lo son.

Además, aunque es un impuesto que se extiende al territorio nacional, en Navarra y en País Vasco se aplica el impuesto atendiendo al régimen de Convenio Económico y Convenio Económico, respectivamente.

---

<sup>35</sup> Martínez, R., Ibáñez, R. y Castro, M, *Practicum Fiscal 2019*, Aranzadi, Madrid, 2019, p. 331 y ss.

<sup>36</sup> Son residentes cuando se constituyen conforme a leyes españolas o tienen su domicilio social o fiscal en territorio español.

Por otro lado, el capítulo XIV del título VII de la Ley recoge las instituciones o entidades que se hallan exentas de tributar por este impuesto. Entre ellas se encuentran las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, así como los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores; los fondos de promoción de empleo y las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social.

A diferencia de lo que ocurre con el IRPF, donde las exenciones tienen carácter objetivo, la regulación de este impuesto contempla un sistema de exenciones de carácter subjetivo; todas ellas recogidas en el **Artículo 9 de la LIS**. A su vez, las entidades pueden gozar de una exención total, que las libera de toda obligación formal y sustancial que conlleva el impuesto, o parcial (como las Entidades sin Fines Lucrativos reguladas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre) a la hora de contribuir al IS<sup>37</sup>.

Finalmente, en lo que respecta a período impositivo, el **Artículo 27 de la Ley del IS** delimita el concepto estableciendo el ámbito temporal al que deben referirse las rentas para determinar la base imponible del impuesto; siendo éste el ejercicio económico de la entidad, siempre que no exceda de los doce meses. Se trata, por tanto, de un concepto de libre fijación donde el ejercicio social no tiene por qué coincidir con el año natural, aunque las empresas los hagan coincidir, por lo general. Por otro lado, el devengo se produce el último día del período impositivo.

### **3.2 IS. Constitución de una Sociedad Limitada Unipersonal**

Una SLU refiere a una figura jurídica en la que un único socio (una sola persona) ostenta el 100% de las participaciones sociales, bien sea física o jurídica; a diferencia de lo que ocurre en las Sociedades Limitadas (o anónimas) genéricas, donde existen dos o más socios. Bien es cierto que la unipersonalidad radica solo en la integridad de la propiedad por parte de un único socio por lo que, en lo referente a administradores, puede coincidir éste con el socio, o tratarse de una persona distinta.

Uno de los primeros puntos a destacar de esta figura es que, aunque la unipersonalidad puede generarse al fundar y constituir la sociedad, o en una compraventa ulterior de

---

<sup>37</sup> Martínez, R., Ibáñez, R. y Castro, M, *Practicum Fiscal 2019*, Aranzadi, Madrid, 2019, p. 340 y ss.

acciones o participaciones sociales por un único socio de la empresa; a efectos contables, mercantiles, fiscales y laborales, no existe diferencia alguna entre ambos procedimientos o tratamientos.

Por esto, las obligaciones en lo referente a contabilidad o a tributación (cotizar en régimen de autónomo por parte de un administrador, por ejemplo), son las mismas en cualquiera de los tratamientos que se adquieran.

Por otro lado, si el IRPF se trataba, como ya mencionado, de un impuesto de carácter progresivo, el IS se corresponde con un impuesto de carácter proporcional. Esto significa que el porcentaje del tipo de gravamen no varía según la cuantía de la base imponible; es siempre el mismo. Bien es cierto, aún así, que existen diferentes tipos.

El tipo de gravamen general se corresponde con un 25% que se le aplica a la base imponible para obtener la cuota íntegra, tema sobre el que se profundiza en apartados posteriores. A este tipo se acogen las cooperativas de crédito, las Mutuas de seguros generales, las Entidades parcialmente exentas, los Partidos políticos, etc. Un dato a tener en cuenta es que las entidades de reducida dimensión y las microempresas se acogen al tipo general.

El tipo de gravamen especial, sin embargo, oscila entre distintos porcentajes. Las entidades de nueva creación (en el primer período impositivo en que la BI resulte positiva y en el siguiente) tributan al 15%, mientras las entidades sin fines lucrativos a las que se les pueda aplicar el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002 lo hacen al 10%, y las Sociedades y Fondos de Inversión o de activos bancarios, al 1%<sup>38</sup>.

Resulta coherente que, llegado a un momento de asentamiento de la actividad que en su día fue puesta en marcha por un empresario individual, en caso de haber alcanzado una cantidad de ingresos que conllevan un tipo de gravamen progresivo (pues al ser autónomo se rige por el IRPF) más elevado del que le correspondería tributando por IS;

---

<sup>38</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folleto\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_3\\_Tipo\\_de\\_gravamen\\_y\\_cuota\\_integra/4\\_3\\_Tipo\\_de\\_gravamen\\_y\\_cuota\\_integra.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folleto_y_Videos/Manuales_practicos/Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra.html), última visita 02/06/2019).

éste se plantee que quizá le convenga constituirse como persona jurídica, sociedad mercantil; en particular, sociedad limitada unipersonal.

Realmente, este trabajo refiere únicamente a la SLU por cuestión de simplificación de conceptos. Si el mismo empresario individual es el que después ostenta el 100% de las acciones o participaciones es también el que decide, hipotéticamente hablando, dar el salto a constituirse como SLU. Por ello, si bien es cierto que se puede iniciar una actividad de manera individual para incorporar posteriormente socios y constituir una Sociedad Limitada, a efectos prácticos de la metodología de este estudio procede profundizar, únicamente, en la SLU.

Debe estarse siempre, eso sí, a las posibles ventajas y desventajas que se suceden entre ser autónomo como persona física y tributar por el IRPF, o constituirse como SLU y tributar por el IS, teniendo en cuenta en primer lugar que, además del IS, deberá el individuo tributar por IRPF por las rentas (el “sueldo”) que de la misma entidad perciba.

Dichas ventajas y desventajas comienzan desde el momento de constitución de la SLU, pues los trámites a la hora de constituir una sociedad son más, y más complejos, que los requeridos para constituirse como autónomo (de hecho, para constituirse como autónomo no existen trámites obligatorios en la constitución de la figura jurídica; se trata como ya mencionado de un proceso rápido y económico).

Sin embargo, en el caso de una SLU, durante la constitución se debe:

- Solicitar un Certificado de denominación social al Registro Mercantil a fin de comprobar que el nombre que se le dará a la sociedad no se ha utilizado antes (en el plazo de tres más tres meses prorrogables).
- Escritura pública otorgada por todos los socios fundadores y presentada a inscripción en el Registro Mercantil correspondiente.
- Redactar los Estatutos por los cuales se regirá la sociedad, es decir, las normas pautadas de la empresa, desde el objeto social o el domicilio hasta las reglas de administración y socios.
- Apertura de una cuenta bancaria a nombre de la sociedad constituida. En ella se deposita el capital necesario para la constitución de la misma.

- Pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, liquidado una vez constituida, a la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma.
- Inscripción en el Registro Mercantil.
- Solicitud del Código de Identificación Fiscal (“CIF”) en el plazo de treinta días.

La comparativa con el régimen de autónomos es casi constante en este documento. Resulta claro que los gastos de constitución resultan más costosos para la SLU, y que por tanto parece ventajoso constituirse como autónomo. Sin embargo, dado que el tipo del IRPF es progresivo y el IS tiene carácter proporcional, ofrece mayor seguridad y margen el IS<sup>39</sup>, pues tiene tipos fijos y, por tanto, no atiende al nivel de renta obtenido; por lo que para niveles de renta donde el negocio marcha bien y los beneficios obtenidos son elevados parece más favorable la contribución al régimen del IS. Además, mientras el autónomo debe presentar trimestralmente los modelos correspondientes, además de informar y de pagar el IRPF que corresponde; la SLU debe entregar los modelos correspondientes a una PYME.

Bien es cierto, aun así, que la contabilidad exigible a los autónomos, como ya indicado previamente, es menor que la que están obligadas a llevar las SLU. Mientras el autónomo debe únicamente tener actualizados los libros de cuentas, compras y gastos e inversiones; algo más sencillo de llevar a cabo por uno mismo, la SLU debe llevar el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales, así como el libro diario, el de actas, el libro Registro de socios y de acciones nominativas y el libro Registro de la sociedad. Además, si la fiscalidad de la sociedad está sujeta a tributación del IVA, debe además presentar libros de las facturas emitidas y recibidas, los bienes de inversión y las operaciones entre Estados (intracomunitarias) cuando las haya; todo acorde además al plan general de contabilidad.

En base a todo lo expuesto, puede que la diferencia más notoria a la hora de elegir una u otra forma jurídica sea la responsabilidad. Un autónomo, como persona física, pone en riesgo la totalidad de su patrimonio en caso de endeudamiento, incluido el personal;

---

<sup>39</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, Manual de actividades económicas. *Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folleto\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_3\\_Tipo\\_de\\_gravamen\\_y\\_cuota\\_integra/4\\_3\\_Tipo\\_de\\_gravamen\\_y\\_cuota\\_integra.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folleto_y_Videos/Manuales_practicos/Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra.html), última visita: 01/06/2019).

mientras que una SLU tiene la responsabilidad limitada al capital social, por lo que el patrimonio personal del socio queda protegido.

### **3.3 IS. Puesta en marcha de una SLU. Obligaciones de carácter administrativo, burocrático y mercantil**

La elección de una u otra forma jurídica a la hora de poner en marcha una actividad atiende principalmente a las características y obligaciones de la misma.

Todos los requisitos necesarios para constituir una SLU se encuentran recogidos en la antigua Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, así como en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. La creación y puesta en marcha de una SLU puede hacerse de forma telemática a través del CIRCE haciendo uso del Documento Único Electrónico (“DUE”)<sup>40</sup> en cualquier PAE.

Los pasos a seguir, o requisitos indispensables a cumplir, durante la puesta en marcha de una SLU son:

- **Alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores en la AEAT:**  
Como los empresarios individuales, las sociedades mercantiles (SLU) también deben proceder al alta censal para iniciar su actividad. De igual manera, deben darse de alta en el IAE, siempre que no se encuentren exentas (como es el caso de las empresas de nueva creación durante los dos primeros ejercicios). Dado que la SLU es una entidad cuya inscripción en el Registro pertinente tiene carácter constitutivo, se considera que adquiere la personalidad jurídica al momento de constituirse, es decir, de inscribirse. No ocurre igual, aunque no se profundizará en este trabajo, con las sociedades civiles, para las cuales la AEAT considera que tienen personalidad jurídica únicamente cuando se manifiestan como tal en el acuerdo de voluntades, al momento de solicitar el Número de Identificación Fiscal.

---

<sup>40</sup> Centro de Información y Red de Creación de Empresas, *Creación telemática de una SLU*, disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=SRL&nombre=Sociedad%20de%20Responsabilidad%20Limitada&idioma=es-ES>, última visita: 03/06/2019).

- **Alta de los socios y administradores en los regímenes de la Seguridad Social (TGSS):** La página oficial del CIRCE especifica y concreta la situación de los socios y administradores<sup>41</sup>.
- **Legalización del Libro de Actas, Libro de socios, Libro Registro de acciones nominativas y Libro Registro de contratos entre el socio único y la sociedad,** tal y como establece el Código de Comercio (Artículo 26) y la Ley de Sociedades de Capital (Artículo 104 en lo referente al Libro Registro de socios, 116 en lo referente al Libro de las acciones nominativas).
- **Legalización del libro Diario y del Libro de Inventarios y Cuentas Anuales,** también según lo que versa el Código de Comercio, en su **Artículo 27** para todos los empresarios que lleven su contabilidad de conformidad a esta disposición. Dichos Libros se presentan, en soporte electrónico, ante el Registro Mercantil provincial del lugar donde tenga domicilio la sociedad; siempre por vía telemática durante los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio. De igual forma, las Cuentas Anuales, algo a lo que los autónomos no están obligados (excepto aquellos que se rijan por el Código de Comercio también), deben presentarse en el Registro Mercantil durante el mes siguiente a su aprobación junto a la certificación de aprobación, la aplicación el resultado y las cuentas consolidadas.

Por otro lado, como es lógico, existen ciertos trámites que deben ser llevados a cabo de manera más particular, atendiendo a la actividad que se desarrolle o a la contratación de trabajadores. La AEAT recoge los posibles escenarios en los que puede encontrarse una SLU en lo referente a estos aspectos, de manera que en función de la actividad que se desarrolle, la sociedad deberá solicitar al Ayuntamiento pertinente una Licencia de actividad específica, ya sea de Actividades e instalaciones y obras (para el inicio de una actividad en un determinado local, desde un local comercial, almacén, oficina, etc.), o de Funcionamiento, que tiene por objeto autorizar la puesta en uso de los mismos locales mencionados, constatando previamente que se ha obtenido la correspondiente

---

<sup>41</sup> Centro de Información y Red de Creación de Empresas, Puesta en marcha de una Sociedad Limitada (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=SRL&nombre=Sociedad%20de%20Responsabilidad%20Limitada&idioma=es-ES>, última visita 03/06/2019)

Licencia de Actividad y que se cumplen todos los requisitos de urbanismo, cuestiones ambientales y aspectos de seguridad pertinentes. Además, en caso de contratar trabajadores, la SLU en cuestión deberá:

- Inscribir la empresa en la TGSS.
- Proceder a la afiliación de los trabajadores, también en la TGSS.
- Llevar a cabo el alta de los trabajadores en el régimen de la Seguridad Social.
- Proceder al alta de los contratos de trabajo, en caso de tratarse de Servicios públicos de Empleo estatal.
- Comunicar la apertura del centro de trabajo a la pertinente Consejería de Trabajo de la CCAA (La Comunidad de Madrid, en este caso).
- Obtener el calendario laboral, confeccionado acorde a la regulación oficial que, cumpliendo lo que versa el Real Decreto Legislativo 1/1995, publica anualmente la Dirección General de Trabajo del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales de los días inhábiles a efectos laborales, retribuidos y no recuperables y los establecidos por cada Comunidad Autónoma y por los Ayuntamientos correspondientes (14 días máximo)<sup>42</sup>.

Por último, debe resaltarse puntualmente que cualquier sociedad deberá proceder al registro de signos distintivos en la Oficina Española de Patentes y Marcas.

### **3.4 Tributación por IS. Método de estimación directa**

El modelo de IS como lo conocemos en la actualidad fue implantado por la Ley 43/1995 que, tras sucesivas reformas entre las que se incluye el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, dio lugar finalmente a la Ley del IS actual, fruto de la reforma del sistema tributario español que tuvo lugar a partir de 2014. La base imponible del IS, que siempre ha de calcularse por el método de estimación directa, se compone por el importe de la renta del período en cuestión, minorado por la posible compensación de bases imponibles negativas de ejercicios pasados (“BINS”). Partiendo del resultado contable, se procede en la

---

<sup>42</sup> Centro de Información y Red de Creación de Empresas, *Elección de la forma jurídica: La sociedad de responsabilidad limitada* (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=SRL&nombre=Sociedad%20de%20Responsabilidad%20Limitada&idioma=es-ES>, última visita: 04/06/2019).

liquidación del IS a realizar los pertinentes ajustes en lo referente a las diferencias entre la normativa contable y fiscal, como ya explicado previamente en cuanto a los empresarios individuales. A efectos de este estudio, aunque no se profundiza en los diferentes ajustes, sí conviene mencionarlos, pues cambian la forma en la que el contribuyente realiza la liquidación. Estos ajustes se regulan en los **Artículos 11 a 15 de la LIS**, y refieren principalmente a:

- Ajustes referidos a la imputación temporal (Artículo 11).
- Ajustes referidos a las correcciones de valor: amortizaciones (Artículo 12).
- Ajustes referidos a las correcciones de valor: pérdidas por deterioro (Artículo 13).
- Ajustes referidos a provisiones (Artículo 14).
- Ajustes referidos a los gastos no deducibles (Artículo 15).

Si atendemos a la liquidación del impuesto, el esquema general sería:

**Figura 2. Liquidación del IS**

<p><b>RESULTADO CONTABLE</b></p> <p>(+/-) Ajustes extracontables:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>+ Diferencias permanentes</li> <li>+ Diferencias temporarias (por la diferente valoración contable y fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, si tienen incidencia en la carga fiscal futura)</li> </ul> <p>= <b>BASE IMPONIBLE PREVIA</b></p> <p>(- o +) Reducciones en BI previa</p> <p>(-) Compensación base imponible negativa de ejercicios anteriores</p> <p>= <b>BASE IMPONIBLE</b></p> <p>(X) Tipo de gravamen</p> <p>= <b>CUOTA ÍNTEGRA</b></p> <p>(-) Deducciones por doble imposición</p> <p>(-) Bonificaciones</p> <p>= <b>CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA</b></p> <p>(-) Deducciones por inversiones y por creación de empleo</p> <p>= <b>CUOTA LÍQUIDA POSITIVA</b></p> <p>(-) Retenciones e ingresos a cuenta</p> <p>= <b>CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O A DEVOLVER</b></p> <p>(-) Pagos fraccionados</p> <p>= <b>CUOTA DIFERENCIAL</b></p> <p>(+) Incremento por pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores</p> <p>(+) Intereses de demora</p> <p>(+) Abono de deducciones I+D+i por insuficiencia de cuota</p> <p>= <b>LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER</b></p>
--

**Fuente: Elaboración propia a partir de información de la página oficial de la AEAT<sup>43</sup>**

<sup>43</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades*, Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folleto\\_y\\_Videos/Manuales](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folleto_y_Videos/Manuales)

De esta manera, una vez obtenida la Base Imponible, la cuota íntegra se compone de aplicar sobre la misma el tipo de gravamen correspondiente<sup>44</sup>. Versa el **Artículo 29 de la LIS** que el tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto es el 25%, aunque las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 %. Existen, como ya mencionado en apartados anteriores, diferentes tipos atendiendo al objeto de la actividad llevada a cabo por el contribuyente. Posteriormente, se aplican a la **cuota íntegra** las deducciones que le correspondan, entre las cuales se incluyen la deducción para evitar la doble imposición y la deducción para incentivar la realización de algunas actividades, así como las bonificaciones que deban aplicarse. Resulta importante resaltar que la deducción por doble imposición puede ser jurídica, en cuyo caso la LIS permite al contribuyente deducir la menor de las cantidades por las que ha de tributar (en territorio español, o en el extranjero siempre que el gravamen tenga naturaleza similar); o económica, en cuyo caso se aborda la corrección de la doble imposición de dividendos y plusvalías procedentes de transmisiones de valores participativos de renta interna y extranjera (estableciendo, por lo general, una exención).

A la **cuota íntegra ajustada** obtenida después de aplicar las deducciones mencionadas, reguladas minuciosamente en la Ley del IS, procede aplicarle las deducciones para incentivar la realización de actividades concretas; reguladas en el Capítulo IV del Título VI de la LIS, a través de las cuales se pretende incentivar al empresario que lleve a cabo ciertas actividades o actuaciones, permitiendo que se deduzca parte de los gastos. Es cierto, aun así, que únicamente es deducible un % de la inversión<sup>45</sup> llevada a cabo, y se aplican sobre:

- Investigación y desarrollo
- Innovación tecnológica
- Producciones cinematográficas españolas y extranjeras y espectáculos en vivo<sup>46</sup>

---

[practicos/ Ayuda Folleto Actividades economicas/4 Impuesto sobre Sociedades/4 1 Periodo impositivo y devengo/4 1 1 Esquema de liquidacion/4 1 1 Esquema de liquidacion.html](#), última visita 04/06/2019).

<sup>44</sup> Artículo 29 de la LIS.

<sup>45</sup> Las Leyes de Presupuestos generales de cada año son las que establecen los incentivos fiscales para la ejecución de la política económica de estas actividades.

<sup>46</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades, Deducciones* (disponible en:

Tras aplicar a la cuota íntegra ajustada las pertinentes deducciones, se obtiene la **cuota líquida positiva** del ejercicio social. Esta cuota, como ya indicado, sólo puede ser positiva, o en su caso cero; nunca negativa. Sobre esta cantidad se minoran las retenciones e ingresos a cuenta, y se obtiene la **cuota del ejercicio**; a ingresar o a devolver.

El ámbito subjetivo de las retenciones refiere al mismo ya explicado para el caso del empresario individual. Por su parte, en cuanto a las rentas sometidas a retención, encontramos:

- Rentas de capital mobiliario.
- Premios de juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios o venta de determinados bienes, productos o servicios y los premios de loterías y apuestas que estén sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas.
- Contraprestaciones obtenidas por los cargos de administrador o consejero en otras sociedades.
- Rentas obtenidas de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización, aun cuando se obtengan en el desarrollo de una actividad económica.
- Rentas procedentes del arrendamiento o subarriendo de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.
- Rentas obtenidas por las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva<sup>47</sup>.

---

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/\\_Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_6\\_Deducciones\\_para\\_incentivar\\_determinadas\\_actividades/4\\_6\\_Deducciones\\_para\\_incentivar\\_determinadas\\_actividades.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_6_Deducciones_para_incentivar_determinadas_actividades/4_6_Deducciones_para_incentivar_determinadas_actividades.html), última visita: 04/06/2019).

<sup>47</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades, Retenciones e ingresos a cuenta* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/\\_Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_7\\_Retenciones\\_e\\_ingresos\\_a\\_cuenta/4\\_7\\_Retenciones\\_e\\_ingresos\\_a\\_cuenta.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_7_Retenciones_e_ingresos_a_cuenta/4_7_Retenciones_e_ingresos_a_cuenta.html), última visita: 04/06/2019).

De igual forma, cuando estas rentas se perciban en especie, se practicará, en lugar de retención, el correspondiente ingreso a cuenta.

Por último, para obtener la **cuota diferencial (final)**, deben tenerse en cuenta los pagos fraccionados, considerados como deuda tributaria y efectuados por el contribuyente a cuenta del impuesto a lo largo de todo el período impositivo en el primer día de los meses de abril, octubre y diciembre. Estos pagos fraccionados forman, junto a las retenciones y los ingresos a cuenta, los llamados pagos a cuenta, y tienen por objetivo anticipar fondos al Tesoro Público.

Tal y como versa el **Artículo 40 de la LIS**, existen dos modalidades de pagos fraccionados para determinar la base del cálculo:

- **Modalidad 1:** Se parte de la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. Esta cuota se minora en las diferentes bonificaciones o deducciones que sean de aplicación, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a dicho período impositivo, y se paga un 18% de la misma (siempre que el resultado sea positivo). El resultado es la cuota a pagar del pago fraccionado.
  
- **Modalidad 2:** Es un sistema opcional, a excepción de aquellos contribuyentes que obtengan un importe neto de cifra de negocios superior a 6 millones de euros durante el ejercicio anterior, y requiere de una modificación del Modelo 036 para ser efectiva. Dichos plazos también están regulados en la Ley. En esta modalidad, la base del cálculo no tiene origen en la cuota íntegra, sino en la base imponible de los 3, 9 u 11 primeros meses del año. A dicha base se le aplica un porcentaje que resulta de multiplicar por  $5/7$  el tipo de gravamen que aplica la sociedad; y es de dicho resultado de donde se reducen las pertinentes bonificaciones, retenciones, etc. Ahora bien, desde la modificación de la normativa, en función de la cifra de negocios, también puede variar el porcentaje, de manera que para aquellas que sean mayores de 10 millones ( $15/20$ ), o de 20 ( $17/20$ ), o de 60 millones ( $19/20$ ), el porcentaje por el que se multiplica el tipo de gravamen será diferente.

Como forma de cierre de este epígrafe, puede hacerse un repaso sobre las obligaciones contables y comerciales que la Ley establece para los empresarios, independientemente de cuál sea su forma jurídica; individual y societaria, siempre conforme a lo que rigen las normas que los regulan, o el Código de Comercio.

El Código de Comercio obliga, como ya indicado, a llevar el registro de dos libros contables, el Libro Diario y el Libro de Inventarios y Cuentas Anuales. Además, existen otros que pueden llevarse de forma voluntaria, como son los libros y registros según el sistema contable adoptado, o la naturaleza de su actividad. Todos ellos debidamente legalizados.

En particular para las sociedades, como ya mencionado previamente, deben llevarse y legalizarse los denominados libros societarios, es decir: libro de actas, libro de acciones nominativas en las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, libro registro de socios en las sociedades de responsabilidad limitada.

Finalmente, la Ley General Tributaria impone el deber de contener dichos libros durante seis años a contar desde el último asiento, salvo existir norma que indique otro plazo, incluso aunque cese la sociedad o empresario<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Manual de actividades económicas – Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/\\_Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_10\\_Obligaciones\\_contables\\_y\\_registrales/4\\_10\\_Obligaciones\\_contables\\_y\\_registrales.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_10_Obligaciones_contables_y_registrales/4_10_Obligaciones_contables_y_registrales.html), última visita: 05/06/19)

## 4. CONCLUSIONES

Desde los años 70, donde los impuestos eran relativamente bajos en España, se han implantado numerosas reformas que tenían como fin facilitar al contribuyente el proceso de pago de impuestos; y aunque en gran medida es cierto que se va facilitando progresivamente en algunos aspectos, no puede negarse que España tenga un sistema impositivo denso y complejo. En primer lugar, España es un país que opera en tres niveles: estatal, autonómico y local. La delegación y división de competencias que esto provoca origina una gestión a veces distorsionada de los impuestos, e incluso hace opaco su entendimiento. Aunque el objeto de estudio de este trabajo se ha limitado al IRPF y al IS, haciendo además una breve mención al IVA; otros muchos tributos como el Impuesto Municipal (IBI) y el Impuesto de Vehículos de Tracción a Motor, a nivel local; o el de Impuesto de Sucesiones, a nivel autonómico y en concepto de impuesto cedido; se ven afectados por la gran aglomeración de disposiciones y normativas distintas para cada impuesto en función del lugar, dentro del territorio nacional, donde se encuentre el contribuyente.

Además, y ahora incidiendo más en profundidad en los impuestos estudiados en este trabajo, existen ciertos aspectos de cada uno de ellos que se encuentran ligados a cuestiones o decisiones políticas, y eso provoca una elevada inseguridad jurídica entre los contribuyentes. Claro ejemplo de ello es, por mencionar uno en particular, la tarifa plana de los autónomos. La tarifa plana de los autónomos nació como una figura para incentivar el emprendimiento entre los ciudadanos. Sin embargo, a lo largo de su vigencia, ha sido sometida a numerosas reformas, en parte a causa de quién se encontrase en el Gobierno. Esto indica que éste y otros aspectos están ligados, por tanto, a decisiones políticas. Así ocurre con la cuota de autónomos a pagar, que depende del Salario Mínimo Interprofesional, y éste a su vez de los Presupuestos Generales del Estado, que son creados por el Gobierno; se expone al individuo emprendedor a una elevada inseguridad jurídica, como ya mencionado. Por ello, la conclusión final de este estudio puede resumirse en que, pese a que resulta lógico y coherente que un empresario de avanzado recorrido delegue las obligaciones tributarias en un asesor, a fin de centrarse únicamente en la dirección de su negocio; resulta conveniente e incluso necesario que cualquier persona que pretenda iniciar una actividad conozca de las obligaciones a las que se enfrenta, y por ello se ha tratado de crear un resumen completo a nivel conceptual de “lo que todo ciudadano que quiere emprender debería saber”.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

Bosma, N. y Kelley, D., Informe Global 2018/2019, Gráfica Andes, Chile (disponible en: <http://www.gem-spain.com/wp-content/uploads/2019/01/Informe-GEM-Global-emprendimiento.pdf>, última visita: 03/06/2019).

Jaúregui, F. & Carmona, L., 1001 consejos para emprender., (Ed.). (2014). Almuzara. España. (Disponible en: <https://www.eoi.es/es/savia/publicaciones/20957/1001-consejos-para-emprender>, última visita: 20/05/2019).

<sup>1</sup> Montalbán, J. S. “Aspectos mercantiles de la Ley de Emprendedores”. *Estudios financieros. Revista de trabajo y seguridad social* (369), 97-128, 2013.

<sup>1</sup> Montalbán, J. S. “Aspectos mercantiles de la Ley de Emprendedores”. *Estudios financieros. Revista de trabajo y seguridad social* (369), 97-128, 2013.

Sánchez Pino, A., Malvárez, L. y Sánchez Pino, A. *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Tecnos, Madrid, 2015, p. 33.

Sánchez Pino, A., Malvárez, L. y Sánchez Pino, A. *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Tecnos, Madrid, 2015, p. 34.

Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Declaración sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2017/Ayuda\\_Modelo\\_100/3\\_Cuestiones\\_generales/3\\_2\\_Tribucion\\_individual\\_o\\_conjunta/3\\_2\\_1\\_Unidad\\_familiar/3\\_2\\_1\\_Unidad\\_familiar.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2017/Ayuda_Modelo_100/3_Cuestiones_generales/3_2_Tribucion_individual_o_conjunta/3_2_1_Unidad_familiar/3_2_1_Unidad_familiar.html), última visita: 02/06/2019).

Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Declaración sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas – Rendimientos de Actividades Económicas* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_de\\_ayuda\\_a\\_la\\_presentacion/Ejercicio\\_2017/Ayuda\\_Modelo\\_100/7\\_Cumplimentacion\\_IRPF\\_I/7\\_5\\_Rendimientos\\_de\\_actividades\\_economicas/7\\_5\\_1\\_Cuestiones\\_generales/7\\_5\\_1\\_1\\_Concepto\\_de\\_actividades\\_economicas/7\\_5\\_1\\_1\\_Concepto\\_de\\_actividades\\_economicas.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2017/Ayuda_Modelo_100/7_Cumplimentacion_IRPF_I/7_5_Rendimientos_de_actividades_economicas/7_5_1_Cuestiones_generales/7_5_1_1_Concepto_de_actividades_economicas/7_5_1_1_Concepto_de_actividades_economicas.html), última visita: 05/06/19).

Resolución DGT núm. 1199/2007 de 11 de junio.

Martínez, R., Ibáñez, R. y Castro, M., *Practicum Fiscal 2019*, Aranzadi, Madrid, 2019, p. 168-170.

Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=EIN&nombre=Empresario+Individual&idioma=es-ES>), última visita 3/06/2019).

Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=EIN&nombre=Empresario+Individual&idioma=es-ES#d3>, última visita 3/06/2019).

Instituto de Pequeña y Mediana Empresa, Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (disponible en: <http://www.ipyme.org/es-ES/EjercicioAct/OFiscales/Paginas/CEmpresarios-pf.aspx>, última visita: 02/06/2019).

Punto de Atención al Emprendedor, Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=EIN&nombre=Empresario+Individual&idioma=es-ES>, última visita 19/05/2019).

STS 2483/2007 del 20 de marzo de 2007.

Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, Empresario Individual, creación y puesta en marcha (disponible en: <http://www.paelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/Manuales.aspx>, última visita: 03/06/2019).

Sánchez Pino, A., Malvárez, L. y Sánchez Pino, A. *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Tecnos, Madrid, 2015, p. 112.

Sánchez Pino, A., Malvárez, L. y Sánchez Pino, A. *Lecciones del Sistema Fiscal Español*. Tecnos, Madrid, 2015, p. 117.

Pérez Royo y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2018, p. 189.

Pérez Royo y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2018, p. 360-390.

Martínez, R., Ibáñez, R. y Castro, M, *Practicum Fiscal 2019*, Aranzadi, Madrid, 2019, p. 200 y ss.

Martínez, R., Ibáñez, R. y Castro, M, *Practicum Fiscal 2019*, Aranzadi, Madrid, 2019, p. 331 y ss.

Martínez, R., Ibáñez, R. y Castro, M, *Practicum Fiscal 2019*, Aranzadi, Madrid, 2019, p. 340 y ss.

Agencia Estatal de Administración Tributaria, Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades (disponible en:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/\\_Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_3\\_Tipo\\_de\\_gravamen\\_y\\_cuota\\_integra/4\\_3\\_Tipo\\_de\\_gravamen\\_y\\_cuota\\_integra.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra.html), última visita 02/06/2019).

Agencia Estatal de Administración Tributaria, Manual de actividades económicas. *Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades* (disponible en:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/\\_Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_3\\_Tipo\\_de\\_gravamen\\_y\\_cuota\\_integra/4\\_3\\_Tipo\\_de\\_gravamen\\_y\\_cuota\\_integra.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra/4_3_Tipo_de_gravamen_y_cuota_integra.html), última visita: 01/06/2019).

Centro de Información y Red de Creación de Empresas, *Creación telemática de una SLU*, disponible en:

<http://www.paeelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=SRL&nombre=Sociedad%20de%20Responsabilidad%20Limitada&idioma=es-ES>, última visita: 03/06/2019).

Centro de Información y Red de Creación de Empresas, Puesta en marcha de una Sociedad Limitada (disponible en:

<http://www.paeelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=SRL&nombre=Sociedad%20de%20Responsabilidad%20Limitada&idioma=es-ES>, última visita 03/06/2019)

Centro de Información y Red de Creación de Empresas, *Elección de la forma jurídica: La sociedad de responsabilidad limitada* (disponible en:

<http://www.paeelectronico.es/es-ES/CreaEmpresa/Paginas/FormasJuridicas-Descripcion.aspx?cod=SRL&nombre=Sociedad%20de%20Responsabilidad%20Limitada&idioma=es-ES>, última visita: 04/06/2019).

Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades*, Disponible en:

[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/\\_Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_1\\_Periodo\\_impositivo\\_y\\_devengo/4\\_1\\_1\\_Eschema\\_de\\_liquidacion/4\\_1\\_1\\_Eschema\\_de\\_liquidacion.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_1_Periodo_impositivo_y_devengo/4_1_1_Eschema_de_liquidacion/4_1_1_Eschema_de_liquidacion.html), última visita 04/06/2019)

Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades*,

Deducciones (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_6\\_Deducciones\\_para\\_incentivar\\_determinadas\\_actividades/4\\_6\\_Deducciones\\_para\\_incentivar\\_determinadas\\_actividades.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_6_Deducciones_para_incentivar_determinadas_actividades/4_6_Deducciones_para_incentivar_determinadas_actividades.html), última visita: 04/06/2019).

Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Manual de actividades económicas. Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español. El Impuesto sobre Sociedades, Retenciones e ingresos a cuenta* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_7\\_Retenciones\\_e\\_ingresos\\_a\\_cuenta/4\\_7\\_Retenciones\\_e\\_ingresos\\_a\\_cuenta.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_7_Retenciones_e_ingresos_a_cuenta/4_7_Retenciones_e_ingresos_a_cuenta.html), última visita: 04/06/2019).

Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Manual de actividades económicas – Obligaciones fiscales de empresarios y profesionales residentes en territorio español* (disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/Ayuda\\_Folleto\\_Actividades\\_economicas/4\\_Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/4\\_10\\_Obligaciones\\_contables\\_y\\_registrales/4\\_10\\_Obligaciones\\_contables\\_y\\_registrales.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_10_Obligaciones_contables_y_registrales/4_10_Obligaciones_contables_y_registrales.html), última visita: 05/06/19)