



---

# Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Administración y Dirección de  
Empresas

La tributación del empresario  
individual en el sistema fiscal  
español

Presentado por:

***Alberto Ortega García***

*Valladolid, 22 de julio de 2022*

## ÍNDICE DE CONTENIDO:

RESUMEN.....	4
1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. EL EMPRESARIO INDIVIDUAL.....	7
2.1. Clasificación Empresarial en España .....	7
2.2. Importancia de las pequeñas y medianas empresas en el tejido empresarial español.....	8
2.3. Caracterización del empresario individual .....	10
3. OBLIGACIONES DE LOS EMPRESARIOS INDIVIDUALES.....	12
4. LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS .....	14
4.1. Justificación del impuesto .....	14
4.1.1. Análisis normativo del impuesto .....	14
4.1.2. Análisis positivo del impuesto .....	15
4.2. Modalidades de tributación para el empresario individual .....	17
4.3. Datos de recaudación del impuesto .....	20
4.4. Eventuales líneas de reforma del IRPF .....	24
5. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	25
5.1. Regímenes de tributación.....	26
5.1.1. Régimen general.....	26
5.1.2. Régimen simplificado .....	27
5.1.3. Otros regímenes especiales.....	28
5.2. Facturación y registro .....	30
5.3. Datos de recaudación del impuesto .....	32
6. LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS ...	34
6.1. El sujeto pasivo .....	34
6.2. Exenciones y bonificaciones.....	35
6.2.1. Exenciones .....	35
6.2.2. Bonificaciones.....	35
6.3. Actividades a declarar .....	36
7. COMPARACIÓN INTERNACIONAL DEL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL .....	37
7.1. Análisis general.....	37
8: CONCLUSIONES.....	40
BIBLIOGRAFÍA.....	43
REFERENCIAS PROCEDENTES DE INTERNET.....	44

## ÍNDICE DE CUADROS, TABLAS Y GRÁFICOS

### TEXTO

Cuadro 2.1. Clasificación del tejido empresarial español .....	7
Gráfico 2.1. Distribución de las empresas españolas por tamaño (2021).....	9
Cuadro 2.2. Afección de los distintos bienes a la actividad empresarial.....	12
Cuadro 3.1. Obligaciones del empresario individual.....	13
Cuadro 4.1. Determinación de la base imponible general y del ahorro del IRPF .....	16
Cuadro 4.2. Requisitos de aplicación de los diferentes regímenes del IRPF .....	18
Cuadro 4.3. Características de los regímenes de estimación del IRPF .....	19
Tabla 4.1. Liquidaciones por rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas en el IRPF* (2020) .....	21
Cuadro 4.4. Incentivos fiscales para los empresarios individuales en el IRPF (2020).	22
Cuadro 5.1. Requisitos de aplicación del régimen simplificado (Art. 122 LIVA) .....	27
Cuadro 5.2. Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.....	29
Cuadro 5.3. Régimen especial de recargo por equivalencia.....	29
Cuadro 5.4. Facturación a efectos del IVA.....	30
Cuadro 5.5. Libros registrales obligatorios para el empresario individual .....	31
Cuadro 6.1. Cuadro-Resumen de la liquidación del IAE.....	36
Gráfico 7.1. Presión fiscal normativa de la Unión Europea (2019).....	37

### ANEXO

Tabla 1.1. Número de empresas por tamaño (2021).....	46
Tabla 1.2. Estructura dinámica empresarial en España por Comunidades Autónomas (2019) .....	46
Tabla 1.3. Porcentaje de empresas según tamaño sobre el total de empresas en cada Comunidad Autónoma (2019) .....	47
Tabla 1.4. Empleo generado por tamaño de empresa (2021) .....	47
Tabla 4.2. Desglose de partidas que componen el IRPF* (2020) .....	48
Tabla 4.3. Estadística de rendimientos de actividades económicas (2020) .....	49
Tabla 4.4. Reducción por inicio de una actividad económica* (2020) .....	50
Tabla 4.5. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (2020) .....	51
Tabla 4.6. Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial (parte estatal) (2020) .....	52
Tabla 5.1. Base teórica, recaudación del periodo y tipo medio ponderado (total declarantes IVA) * (2020) .....	53

## **RESUMEN**

El tejido empresarial español se compone en su gran mayoría de pequeñas y medianas empresas (PYMES), así como de microempresas, siendo la figura del empresario individual la piedra angular sobre la que giran tales entidades. Es precisamente, por su gran importancia y escaso o nulo reconocimiento y valoración, esta figura el objeto central de este Trabajo de Fin de Grado en el que se ha llevado a cabo un análisis de los principales impuestos que afectan al empresario individual. Asimismo, se realiza un análisis comparativo de la presión fiscal sobre esta figura en el ámbito comunitario europeo, y de sus obligaciones fácticas y formales en el ámbito de cada uno de los principales impuestos de nuestro sistema fiscal: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Palabras clave: PYMES, empresario individual, impuestos, presión fiscal, obligaciones.

Códigos de clasificación JEL: H11, H25 y P43.

## **ABSTRACT**

The vast majority of the Spanish business tissue is made up of small and medium-sized enterprises (SMEs), as well as micro-enterprises, being the figure of the individual entrepreneur the cornerstone on which these entities revolve. It is precisely because of its great importance and little or no recognition and valuation, this figure is the central object of this Final Degree Project in which an analysis of the main taxes that affect the individual entrepreneur has been carried out. Likewise, a comparative analysis of the fiscal pressure on this figure at the European community level is carried out, and of its factual and formal obligations in the field of each of the main taxes of our fiscal system for these purposes: personal income tax, VAT and IAE.

Keywords: SMEs, individual entrepreneur, taxes, fiscal pressure, obligations.

JEL classification codes: H11, H25 and P43.

## 1. INTRODUCCIÓN

Las pequeñas y medianas empresas (PYMES) empresarios individuales constituyen el grueso del tejido empresarial de cualquier país. Su importancia económica no destaca quizás en términos de recaudación y aportación a las arcas públicas de forma directa, sin embargo, se erigen como una parte sustancial del sector empresarial en cualquier Estado desarrollado, tanto por el volumen que abarcan en el conjunto de los diferentes sectores, como a nivel de empleo y contratación generados (lo que sí contribuye de forma indirecta a la recaudación estatal). En términos de empleo, el Consejo Internacional para la pequeña empresa de la ONU ha estimado que el volumen de PYMES a nivel mundial ronda el 90% de todas las empresas existentes generando en torno al 60% del empleo global y aportando cerca del 50% del Producto Interno Mundial (de la Herrán y Hernández 2021).

En el caso español, según las estadísticas oficiales del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo en 2021 prácticamente la totalidad de las empresas españolas se clasifican como PYMES (en base a indicadores laborales y económicos), lo cual nos ayuda a hacernos una primera idea de la trascendencia de este tipo de empresas en el sostenimiento y desarrollo de la economía estatal española. Más concretamente, las PYMES representan más del 99% del total de empresas residentes en España y también generan de forma directa más del 60% de los puestos de trabajo de nuestro país.

Estos datos evidencian el interés del estudio realizado en el presente Trabajo de Fin de Grado, cuyo objetivo principal es el de analizar, desde una perspectiva tanto teórica como práctica, los puntos determinantes de la fiscalidad de estos empresarios individuales y PYMES, así como la presión fiscal a las que tales personas físicas están sometidas en nuestro país.

Con este objetivo, en primer lugar, trataremos la composición empresarial de nuestro país analizando el papel de las pequeñas y medianas empresas a nivel estatal y estableciendo una caracterización de la figura del empresario individual.

En segundo lugar, estudiaremos los principales elementos determinantes de la fiscalidad de este tipo de empresas en nuestro país como son sus obligaciones (fiscales, laborales y contables).

Acto seguido nos centramos en la parte fundamental del trabajo: el estudio de la fiscalidad que afecta al empresario individual, atendiendo a los impuestos del sistema fiscal español que más afectan a empresarios individuales y PYMES: IRPF, IVA e IAE.

Para abordar tales cuestiones se llevará a cabo un estudio teórico unido a la interpretación más práctica de diferentes datos e indicadores reales de interés para la figura del empresario individual, así como una comparativa de la presión fiscal en los diferentes países de la UE.

## 2. EL EMPRESARIO INDIVIDUAL

### 2.1. Clasificación Empresarial en España

En el tejido empresarial español podemos encontrarnos con diferentes formas de organización de las actividades económicas en función del tipo de empresa a la que nos estemos refiriendo. De este modo podemos encontrarnos con: microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYMES) y grandes empresas. Para llevar a cabo tal clasificación se tienen en cuenta esencialmente los siguientes indicadores<sup>1</sup>:

- Efectivos: más comúnmente denominados trabajadores o asalariados.
- Volumen de negocios: ingresos de una entidad a lo largo de un año procedentes de la venta de productos o prestación de servicios a la que se dedique<sup>2</sup>.
- Balance general anual: valor de los principales activos de una empresa, es decir, tanto los bienes como las deudas por cobrar.

Atendiendo a estos tres criterios principales nos encontramos con que las diferentes empresas españolas se pueden clasificar del siguiente modo:

Cuadro 2.1. Clasificación del tejido empresarial español

TAMAÑO DE LA EMPRESA	Condición "y"	Condiciones "o" (una de ellas)	
	EMPLEADOS (Condición principal)	CIFRA DE NEGOCIOS (Millones de euros)	BALANCE (Millones de euros)
Microempresa	< 10	≤ 2	≤ 2
Pequeña	< 50	≤ 10	≤ 10
Mediana	< 250	≤ 50	≤ 43
Gran empresa	≥ 250	> 50	> 43

Fuente: Elaboración propia a partir de datos ofrecidos por la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa; Ministerio de Industria, Comercio y Turismo; Gobierno de España (2014) y de la Comisión Europea (2016).

<sup>1</sup> Anexo I del Reglamento (UE) nº615/2014 de la Comisión, de 14 de junio de 2014.

<sup>2</sup> A la hora de efectuar este cálculo no deben incluirse los descuentos o impuestos como el IVA u otros impuestos indirectos.

Es preciso señalar que, en ocasiones, pese a cumplir los requisitos cuantitativos aquí expuestos, podemos encontrarnos con que una empresa que debería considerarse PYME no se considera como tal. Esto se debe a que no pueden obtener la calificación de PYMES aquellas empresas cuyo capital esté controlado en al menos un 25% por otra entidad cuyas características sobrepasen los umbrales cuantitativos antes fijados. Del mismo modo, tampoco pueden obtener la calificación de PYMES ninguna de las empresas que tengan propiedad pública.

## **2.2. Importancia de las pequeñas y medianas empresas en el tejido empresarial español**

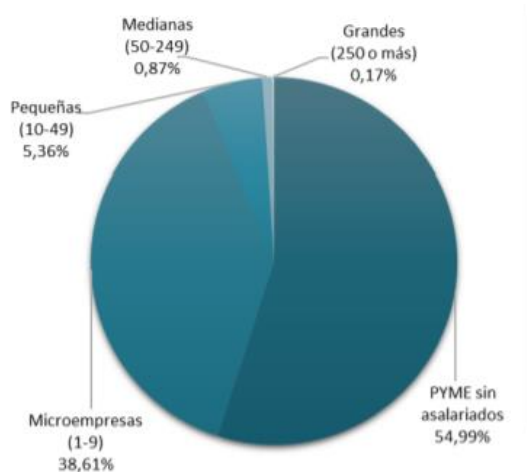
Una vez que hemos establecido la clasificación de las diferentes empresas en función de distintos criterios pasamos a analizar el peso que representan cada una de estas modalidades en nuestro país. Para llevar a cabo tal análisis utilizaremos los datos ofrecidos por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo respecto a la realidad empresarial de nuestro país en octubre de 2021 (Dirección General de la Industria y de la pequeña y la mediana empresa, 2021).

Antes de analizar los datos, considero que es fundamental no olvidarse de la gran crisis económica que está sufriendo España desde el inicio de la pandemia de la COVID-19 y que sin duda ha tenido un impacto negativo en el volumen que representan las pequeñas y medianas empresas en el conjunto empresarial español, ya que han sido las entidades más castigadas por los efectos de esta crisis mundial tal y como se refleja en las tasas de variación de los cuadros que se recogen en el estudio antes mencionado.

Tras analizar la realidad de la economía española a octubre de 2021 (por lo que a las PYMES se refiere, se puede concluir que, de un total de 2.929.772 empresas existentes en nuestro país, 2.924.760 son PYMES. Es decir, el 99,83% de las empresas españolas se categorizan como PYMES atendiendo a los criterios antes explicados, erigiéndose, así como la forma social dominante en el tejido empresarial español con un protagonismo nada desdeñable frente al 0,17% del volumen empresarial representado por las grandes empresas. (ver Tabla 1.2 del Anexo).



Gráfico 2.1. Distribución de las empresas españolas por tamaño (2021)



Fuente: Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (2021).

También es interesante establecer esta diferenciación entre PYMES y grandes empresas a nivel autonómico. Los datos por Comunidades Autónomas (CCAA) en 2019 (DIRCE, 2020) reflejan una estructura similar a la del conjunto de nuestro país en lo que a la relación PYMES-grandes empresas se refiere. Asimismo, se evidencia que las CCAA que más empresas atraen en general son también aquellas en las que más PYMES existen, concentrándose el 60,72% del total de PYMES españolas en cuatro CCAA: Madrid, Cataluña, Andalucía y la Comunidad Valenciana. Algunos de los factores que explican estos datos son la densidad de población, el desarrollo económico de estos territorios y las perspectivas de crecimiento en el tiempo cada vez mayores frente a otros territorios del país que se encuentran en una clara recesión económica. De igual modo, estas CCAA atraen también el mayor porcentaje de grandes empresas de España, concretamente 3.262 de las 4.594 existentes, es decir, un 71% de las instauradas en el conjunto del país.

Por lo que respecta a Castilla y León, nos encontramos con que en nuestra Comunidad Autónoma se concentran tan solo un 4,8% del total de las empresas nacionales y un porcentaje prácticamente idéntico del total de PYMES (representando estas un 99,92% del total de empresas instauradas en nuestro territorio autonómico).

Sobre el resto de España, los datos reflejan que en todas las CCAA el porcentaje de PYMES supera el 99% del total de empresas independientemente del volumen total de sociedades que cada territorio aporte al conjunto estatal (para mayor información véase Tablas 1.3 y 1.4 del Anexo).

A efectos del empleo generado nos encontramos con que el 54,55% del empleo en España depende directamente de las PYMES con asalariados, mientras que las PYMES sin asalariados generan el 9,76% del total. Es decir, en conjunto las PYMES de este país dan empleo directo al 64,31% del total de asalariados en España, concretamente a 10.613.310 personas sobre un total de 16.503.636 empleados (Tabla 1.5 del Anexo).

Como puede observarse, el grueso empresarial de nuestro país radica en las pequeñas y medianas empresas (recayendo más de la mitad del volumen total de empresas en España en las PYMES sin asalariados), siendo la cifra de grandes empresas prácticamente insignificante en comparación. La misma situación nos la encontramos en todas las CCAA, así como en el ámbito laboral a efectos de trabajadores contratados.

### **2.3. Caracterización del empresario individual**

Atendiendo a fuentes oficiales del Gobierno de España, se puede definir al empresario individual como *“la 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, dé o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena”* (Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, 2019, pág.4). Para caracterizar al empresario individual debemos establecer sus principales rasgos distintivos, así como las ventajas e inconvenientes que presenta tal figura jurídica (Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, 2019, pp. 5-6):

A) Características:

- Control total de la empresa por parte del propietario, que dirige su gestión.
- La personalidad jurídica de la empresa es la misma que la de su titular (empresario).

- No existe diferenciación alguna entre el patrimonio mercantil de la empresa y el propio patrimonio civil del empresario.
- No precisa proceso previo de constitución. Los trámites se inician al comienzo de la actividad empresarial.

#### B) Ventajas:

- Es una forma empresarial idónea para el funcionamiento de empresas de muy reducido tamaño.
- Es la forma que menos gestiones conlleva para llevar a cabo su actividad (no se exige ningún trámite de adquisición de la personalidad jurídica).
- Puede resultar más económica, dado que no crea persona jurídica distinta del propio empresario.

#### C) Inconvenientes o desventajas:

- La responsabilidad del empresario/a es ilimitada. Responde con su patrimonio personal de las deudas generadas en su actividad.
- Como titular de la empresa ha de hacer frente en solitario a los gastos y a las inversiones, así como a la gestión y administración.
- Ante un volumen de beneficio importante se someterá a tipos impositivos elevados, ya que la persona física tributa por tipos crecientes cuanto mayor es su volumen de renta, mientras que las sociedades tributan al tipo del 25%.

El empresario individual realiza la actividad empresarial en nombre propio, asumiendo los derechos y obligaciones derivados de la actividad. Su responsabilidad frente a terceros es universal y responde con todo su patrimonio presente y futuro de las deudas contraídas en la actividad de la empresa. Si el empresario o empresaria están casados puede dar lugar a que la responsabilidad derivada de sus actividades alcance al otro cónyuge. Por ello hay que tener en cuenta el régimen económico que rige el matrimonio y la naturaleza de los bienes en cuestión.

Cuadro 2.2. Afección de los distintos bienes a la actividad empresarial

Tipos de bienes	Afección a las responsabilidades de la actividad
Privados del empresario	Queda obligado a los resultados de la actividad.
Destinado a la actividad	Responden en todo caso del resultado empresarial.
Bienes gananciales	Para que éstos queden obligados será necesario el consentimiento de ambos cónyuges. (Presunción de consentimiento)
Privativos del cónyuge	No quedan afectos a la actividad salvo consentimiento expreso.

Fuente: elaboración propia

En este sentido, si bien el empresario individual no está obligado a inscribirse en el Registro Mercantil, puede ser conveniente inscribirse en él, entre otras razones para registrar los datos relativos al cónyuge, el régimen económico del matrimonio, capitulaciones, así como el consentimiento, la revocación u oposición del cónyuge a la afección a la actividad empresarial de los bienes comunes o los privativos. No debemos olvidarnos, por último, de la posible limitación de responsabilidad del empresario individual. Nuestra legislación establece una serie de excepciones y limitaciones a su responsabilidad respecto de bienes no sujetos a la actividad empresarial como es la vivienda habitual que tenga un valor inferior a los 300.000 euros (arts. 8.1 y 8.2, Ley 14/2013).

### 3. OBLIGACIONES DE LOS EMPRESARIOS INDIVIDUALES

Podemos dividir las obligaciones del empresario individual en tres grandes bloques: obligaciones fiscales, laborales y contables y de registro.

Al hablar de estas debemos diferenciar entre las obligaciones para el inicio de la actividad y las obligaciones periódicas tal y como se establece en el siguiente cuadro-resumen:

Cuadro 3.1. Obligaciones del empresario individual

<b>Obligaciones fiscales</b>	
Para el inicio de la actividad	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comunicar el alta del Impuesto de Actividades Económicas (IAE).</li> <li>- Declaración censal de inicio de actividad (modelo 036 o 037). A través de este modelo se comunica la modalidad de tributación tanto a efectos del IVA como del IRPF (directa o estimación objetiva).</li> <li>- Solicitar las etiquetas fiscales que deben adherirse a todas las declaraciones de impuestos que se presenten</li> </ul>
Periódicas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Declaración del IVA (modelos 300 y 390): Obligación de declarar trimestral y anualmente las operaciones realizadas sujetas al impuesto.</li> <li>- Declaración del IRPF (modelo D-100) y pagos fraccionados (modelo 130) para la comunicación trimestral de los ingresos y gastos habidos desde principio de año hasta el final del trimestre correspondiente, debiendo ingresar a cuenta de la renta anual un 20% del beneficio obtenido.</li> </ul>
<b>Obligaciones laborales</b>	
Para el inicio de la actividad	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (RETA).</li> <li>- Si contrata trabajadores: comunicar la apertura del centro de trabajo; inscripción del profesional en la Seguridad Social (Modelo TA. 6), afiliación y alta de los trabajadores (Modelo TA.1 y TA.2); formalización de la protección por accidentes de trabajo y enfermedades a través de una mutua; adquisición y legalización del libro de visitas.</li> </ul>
Periódicas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ingresar la cuota mensual correspondiente por la inscripción en el RETA (existen algunas profesiones exentas de este pago).</li> <li>- Si tiene empleados: ingresar mensualmente sus boletines de cotización (modelos TC-1 y TC-2).</li> </ul>

Fuente: elaboración propia.

Como podemos observar, el ejercicio de una actividad económica como empresario individual trae aparejada una serie de cargas fiscales y sociales (laborales) tanto momentáneas como prolongadas en el tiempo que implican costes indirectos para el empresario (tanto en tiempo como en dinero) y que, sin duda, influyen en la decisión de ejercer o no la actividad, así como en el desarrollo de esta.

En relación con las obligaciones contables lo más interesante es señalar que por norma general los profesionales no están obligados a llevar la contabilidad conforme al Código de Comercio, pero pueden hacerlo si quieren tener mayor control (o de forma obligatoria en caso de optar por la aplicación del régimen de estimación directa normal). No obstante, si no llevan la contabilidad, están obligados a llevar el libro de registro de ventas e ingresos, de compras y gastos, de bienes de inversión y de provisiones de fondos suplidos.

Asimismo, los empresarios o profesionales (sujetos pasivos del IVA) tienen que llevar los libros de registro de facturas emitidas, facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones entre otros.

## **4. LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

### **4.1. Justificación del impuesto**

Al hablar de personas físicas en el contexto empresarial, nos referimos a los empresarios individuales, los profesionales, las comunidades de bienes y las sociedades civiles. Estos colectivos tributan por sus rentas empresariales a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), a diferencia de las personas jurídicas (sociedades) que tributan por sus beneficios a través del Impuesto Sobre Sociedades (IS). En nuestro sistema tributario, el IRPF es una pieza fundamental por el número de contribuyentes a los que afecta anualmente, así como por su importante volumen de recaudación.

#### **4.1.1. Análisis normativo del impuesto**

El IRPF se regula en 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* (LIRPF), modificada parcialmente por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Resulta también importante a efectos normativos la Orden Ministerial que todos los años regula el régimen de estimación objetiva por signos, índices y módulos previsto para la determinación del rendimiento neto de los pequeños empresarios, así como el Reglamento propio del IRPF.

Se trata de un tributo compartido con las Comunidades Autónomas de régimen común. Estas CCAA no obtienen solo la cesión parcial de la recaudación líquida de los residentes en su territorio (50%), sino que se les conceden también ciertas competencias normativas sobre elementos concretos de cuantificación del tributo como pueden ser: la tarifa del impuesto, el mínimo personal y familiar o la creación de determinadas deducciones sobre la cuota íntegra.

#### 4.1.2. Análisis positivo del impuesto

El IRPF es un tributo periódico, progresivo de carácter subjetivo (Sánchez, A.J. *et al.*, 2021). Este impuesto es de aplicación exclusiva a las personas físicas residentes en territorio español, que tributan por la renta mundial, pues los no residentes quedan sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). En este punto son fundamentales los convenios para evitar la doble imposición.

Esta renta a la que nos referimos está compuesta por:

- Rendimientos netos: conformados por los rendimientos del trabajo personal, los rendimientos del capital (inmobiliario y mobiliario) y los rendimientos derivados del ejercicio de actividades económicas.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de las transmisiones patrimoniales (onerosas o lucrativas) o de cualquier otra alteración patrimonial que no derive de una transmisión (premios, hallazgos...).
- Rentas imputadas: No son rentas reales sino meras ficciones que crea el legislador y que reflejan la capacidad económica del contribuyente.

Todas estas categorías de renta percibidas en dinero o en especie se deben integrar en el cálculo de la base del impuesto y se les deben aplicar las deducciones de gastos legalmente permitidas. (Sánchez, A.J. *et al.*, 2021).

Para la determinación de la base imponible y liquidable se debe proceder de conformidad con el esquema general siguiente:

Cuadro 4.1. Determinación de la base imponible general y del ahorro del IRPF

BASE IMPONIBLE GENERAL	BASE IMPONIBLE DEL AHORRO
<b>RENDIMIENTOS NETOS</b>	<b>RENDIMIENTOS NETOS</b>
+ Rendimientos íntegros: <ul style="list-style-type: none"> <li>• del trabajo</li> <li>• de capital inmobiliario</li> <li>• de capital mobiliario <sup>3</sup></li> </ul> de actividades económicas	+ Rendimientos íntegros de capital mobiliario: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Participaciones en fondos de entidades.</li> <li>• Cesiones a terceros de capitales propios.</li> <li>• Operaciones de capitalización.</li> <li>• Contratos de seguros de vida o invalidez.</li> </ul>
- GASTOS DEDUCIBLES	- GASTOS DEDUCIBLES
<b>RENDIMIENTO NETO</b>	<b>RENDIMIENTO NETO</b>
- Reducciones <sup>4</sup>	- Reducciones
<b>IMPUTACIONES DE RENTA</b>	
+ Rentas inmobiliarias	
+ Transparencia fiscal internacional	
+ Cesión de derechos de imagen	
+ Instituciones de Inversión Colectiva	
<b>GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE PATRIMONIO</b> (No derivadas de transmisiones)	<b>GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE PATRIMONIO</b> (Derivadas de transmisiones)
Valor del elemento patrimonial	Valor del elemento patrimonial
<b>BASE LIQUIDABLE GENERAL</b>	<b>BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO</b>
Base imponible general	Base imponible del ahorro
-	-
Reducciones legales	Remanente de ciertas reducciones legales

Fuente: Elaboración propia

Una vez cuantificados los rendimientos de cada fuente de renta y la determinación de las bases imponible y liquidable general y del ahorro, compete al contribuyente cuantificar los diferentes tipos de cuotas relevantes para la liquidación del impuesto. A saber:

- La cuota íntegra: Se obtiene gravando de forma separada las bases liquidables general y del ahorro. Si bien, dado el carácter subjetivo del

<sup>3</sup> Solo los rendimientos de capital mobiliario del apartado 4º del artículo 25 LIRPF. Por ejemplo: los derivados de la propiedad intelectual o industrial, el arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o el subarrendamiento.

<sup>4</sup> Las reducciones pueden ser por la percepción de rentas generadas en más de dos años o calificadas como "obtenidas de forma notoriamente irregular" en el tiempo por el Reglamento del impuesto o reducciones fijas según el rendimiento obtenido.



impuesto, se exige tener en cuenta las circunstancias personales y familiares para ajustar esta cuota.

- La cuota líquida: Para su cálculo el contribuyente debe disminuir la cuota íntegra en las deducciones que a tal fin se regulan tanto por el Estado en la LIRPF como por las CCAA en su normativa autonómica propia. Es imperativo señalar en este punto que el cálculo de la cuota líquida no puede arrojar un resultado negativo.
- Cuota diferencial: Es el resultado de reducir de la cuota líquida total los conceptos que a tal efecto se establecen como son, por ejemplo, las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados. En este caso, la cuota diferencial sí que puede arrojar un saldo negativo.

#### **4.2. Modalidades de tributación para el empresario individual**

Los rendimientos de las actividades empresariales a efectos del IRPF pueden determinarse por tres métodos o modalidades de tributación diferentes: estimación directa normal, estimación directa simplificada y estimación objetiva (régimen de módulos).

La principal diferenciación entre estos regímenes la encontramos en el hecho de que, mediante la aplicación de alguno de los de estimación directa se grava la actividad empresarial en función de los beneficios obtenidos (es decir, grava la capacidad económica real del empresario individual) por la misma mientras que mediante el de estimación objetiva la contribución se determina por las características del empresario y la pertenencia de la actividad empresarial a uno u otro sector económico independientemente del volumen de beneficios. Es decir, en el caso del régimen de módulos, se paga en función de la estimación que realiza Hacienda de los ingresos del empresario teniendo en cuenta sector en el que este actúa. Sin embargo, en el caso de la estimación directa se paga en función de los ingresos reales obtenidos.

Respecto a los requisitos aplicación y características de uno u otro régimen, se resumen en los dos cuadros siguientes.

Cuadro 4.2. Requisitos de aplicación de los diferentes regímenes del IRPF

Régimen	Condiciones
Estimación directa normal (EDN) (art. 30.1 LIRPF)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Actividad con INCN<sup>5</sup> &gt; 600 millones de euros en el año inmediatamente anterior.</li> <li>- Haber renunciado expresamente a la aplicación del régimen que se le hubiese debido aplicar. (Renuncia a través del modelo 036/037).</li> </ul>
Estimación directa simplificada (EDS) (art. 28.1 LIRPF)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rendimiento neto de actividades económicas no determinado en base al régimen de estimación objetiva.</li> <li>- INCN en el año inmediatamente anterior <math>\leq</math> 600 millones de euros.</li> <li>- No renunciar a la aplicación de esta modalidad.</li> </ul>
Estimación objetiva (EO)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Solo para actividades incluidas en la Orden que desarrolla el régimen.</li> <li>- No haya incompatibilidades con ninguno de los otros métodos de estimación del rendimiento.</li> <li>- Volumen de rendimientos íntegros del año anterior: <ul style="list-style-type: none"> <li>&lt; 150 millones de euros para actividades empresariales no agrícolas ni ganaderas.</li> <li>&lt; 250 millones de euros para actividades agrícolas o ganaderas.</li> </ul> </li> <li>- Durante el año anterior el volumen de compras debe ser inferior a 150 millones de euros (IVA excluido).</li> <li>- Ejercicio de las actividades dentro del ámbito de aplicación del impuesto.</li> <li>- No renunciar a la aplicación de esta modalidad.</li> <li>- Que no se haya renunciado o se esté excluido del régimen simplificado de IVA o, en su caso, del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).</li> <li>- Que ninguna de las actividades ejercidas por el contribuyente tribute en base a cualquiera de las modalidades (normal o simplificada) del régimen de estimación directa.</li> </ul>

Fuente: elaboración propia.

<sup>5</sup> INCN: Índice Neto de la Cifra de Negocios.

Cuadro 4.3. Características de los regímenes de estimación del IRPF

RÉGIMEN	CÁLCULO DEL RN	RENUNCIA	LIBROS OBLIGATORIOS	PAGOS FRACCIONADOS
Estimación Directa Normal	Diferencia entre los ingresos íntegros y gastos deducibles determinados según la normativa del IS		Libro diario; Libro de Inventario y cuentas anuales.	Del 1 al 20 de: abril, julio, octubre y enero del año siguiente (del 1 al 30). Importe: 2%-15%
Estimación Directa Simplificada	Restando de los ingresos los gastos fiscalmente deducibles, sin incluir entre los mismos algunos conceptos como las pérdidas por deterioro, las amortizaciones... A la cantidad resultante se la minorará en un 10%.  A esta cifra se le sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad	En diciembre del año anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.  Duración mínima de la renuncia: 3 años.  Supone la adhesión al régimen de EDN.	Empresarios: Libro Registro de Ventas e Ingresos, Libro Registro de Compras y Gastos, Libro Registro de Bienes de Inversión y Libros exigidos por IVA.  Profesionales: Libro Registro de Ingresos, Libro Registro de Gastos, Libro Registro de Bienes de Inversión y Libro Registro de Provisiones y Suplidos	Del 1 al 20 de: abril, julio, octubre y enero del año siguiente (del 1 al 30).  Importe: 2%-15%
Estimación Objetiva	Multiplicando el número de unidades de cada módulo empleadas por la cuantía que la Orden Ministerial <sup>6</sup> establece para cada una de estas unidades para cada actividad	Renuncia expresa presentando declaración censal (Modelos 036/037). Duración mínima de la renuncia: 3 años.		Del 1 al 20 de: abril, julio, octubre y enero del año siguiente (del 1 al 30).  Importe: 2%-15%

Fuente: elaboración propia

<sup>6</sup> Actualmente rige la Orden HFP/1335/2021, de 2 de diciembre, es por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para 2022.

### 4.3. Datos de recaudación del impuesto

Para analizar los datos relativos a la recaudación del IRPF vamos a utilizar la Estadística de declarantes del IRPF que publica la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) basada en las declaraciones correspondientes al ejercicio fiscal de referencia. Dicha publicación contiene información detallada de las partidas principales contenidas en el modelo de declaración D-100 clasificada desde diferentes perspectivas. La última publicación disponible corresponde al ejercicio 2020.

Hay que tener en cuenta, en este sentido, que, el año 2020 estuvo marcado por la pandemia, que lastró la actividad económica y, con ella, las bases imponibles y los ingresos tributarios. Concretamente, según los datos de la AEAT las bases imponibles de los principales impuestos disminuyeron en dicho año un 7,7% (AEAT, 2022, pág. 7). Esta disminución generalizada de las bases imponibles encontró su única excepción en el IRPF (logrando un aumento de la recaudación del 1,2%).

Resulta paradójico pensar en un aumento de la recaudación por la renta de las personas físicas en un contexto tan desfavorable como el vivido en nuestro país en los últimos años, sin embargo, esto se explica gracias al papel compensador que jugaron los ingresos de origen público como los salarios, las pensiones o las transferencias derivadas de los ERTE<sup>7</sup>. El efecto de estas rentas se evidencia en el hecho de que las bases imponibles de los impuestos que gravan el gasto se redujeron en un 13,9% frente a la contracción del 3,3% de las bases relacionadas con la renta.

Además, y pese a la contracción de estas bases imponibles relacionadas con la renta, el ingreso final del IRPF aumentó en un 1,2% respecto a 2019 al verse favorecido por los cambios normativos y de gestión, así como por la realización de elevadas devoluciones pendientes de ejercicios anteriores.

Asimismo, en las cifras que nos ofrece la Tabla 4.1. se evidencia la preponderancia de las liquidaciones por rendimientos del trabajo frente a los tres

---

<sup>7</sup> ERTE: Expediente de Regulación Temporal de Empleo.

métodos de estimación del rendimiento de actividades económicas, así como la disminución en dicho año de éstas últimas, en especial de los declarantes en estimación objetiva.

Tabla 4.1. Liquidaciones por rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas en el IRPF\* (2020)

CONCEPTOS				
	TOTALES		DIFERENCIA	
	2019	2020	VALORES	PORCENTAJE
NÚMERO LIQUIDACIONES	21.028.886	21.638.795	609.909	2,90
DE TRABAJO	19.244.629	19.960.586	715.957	3,72
DE EST. DIRECTA	1.912.135	1.806.001	-106.134	-5,55
DE EST. OBJ. NO AGRIC.	367.775	342.437	-25.338	-6,89
DE EST. OBJ. AGRICOLA	855.786	770.905	-84.881	-9,92

(\*) Importes totales y diferencias expresados en millones de euros. Medias expresadas en euros. Fuente: Estadística de declarantes del IRPF de la Agencia Tributaria (2022).

Tras esta comparativa en el volumen de las liquidaciones por rendimientos del trabajo y por los tres métodos de estimación del rendimiento de actividades económicas, conviene analizar el volumen de recaudación por rendimientos de actividades económicas. Sobre la base de los datos de la Tabla 4.2 del Anexo podemos concluir que por esta partida el Estado percibe el 6,8% del total recaudado por todos los rendimientos en nuestro país frente al más de 87% que suponen los rendimientos del trabajo (lo cual mantiene la línea ya establecida del predominio de los rendimientos del trabajo en el volumen de liquidaciones y la recaudación por IRPF de España).

Junto con este análisis, es preceptivo del mismo modo abordar el tema de los incentivos fiscales existentes para las PYMES en España.

Estos beneficios fiscales son todas aquellas reducciones establecidas legalmente en favor de las PYMES con el fin de mejorar su fiscalidad para favorecer que continúen con sus actividades en los diferentes sectores. Los aspectos esenciales de estos incentivos se resumen en el cuadro 4.4.

Cuadro 4.4. Incentivos fiscales para los empresarios individuales en el IRPF (2020)

<b>Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (por aquí referencia normativa y quita columna) (Art. 68.1 y disposición adicional trigésima octava.2 Ley IRPF)</b>		
Cuantía	Límite	Requisitos
30% de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación	Deducción máxima de 60.000 euros anuales	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ser SA, SRL, SAL o SRLL<sup>8</sup>.</li> <li>- Contar con los medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad.</li> <li>- Importe de fondos propios &lt; 400.000 euros.</li> <li>- Adquisición de las participaciones en la entidad por parte del contribuyente.</li> <li>- Participación directa o indirecta &lt; 40%.</li> </ul>
<b>Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación directa. Deducciones por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. (Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF.)</b>		
Cuantía	Límite	Requisitos
5% con carácter general y 2,5% en algunos casos establecidos en la ley	Inferior a la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Exclusivo para entidades de reducida dimensión<sup>9</sup>.</li> <li>- Reinversión de los rendimientos netos de los 2 ejercicios anteriores durante el ejercicio en el que se pretende aplicar la deducción.</li> <li>- Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de ser inferior.</li> <li>- Incompatible, en relación con los mismos bienes, con la aplicación de la libertad de amortización.</li> </ul>
<b>Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación objetiva. (Arts. 68.2.c) Ley IRPF)</b>		
Cuantía	Límite	Requisitos
Los incentivos y estímulos a la inversión establecidos en la normativa del IS	Durante el ejercicio 2020 no se estableció reglamentariamente la aplicación de ninguno de estos incentivos.	

Fuente: elaboración propia

<sup>8</sup> SA: Sociedad Anónima. SRL: Sociedad de Responsabilidad Limitada. SAL: Sociedad Anónima Laboral. SRLL: Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral.

<sup>9</sup> Entidades de reducida dimensión: aquellas que en el ejercicio anterior obtuvieran un INCN inferior a 10 millones de euros.

Junto con la regulación de estas deducciones a nivel estatal, no debemos olvidarnos de que cada CCAA tiene potestad para modificar algunos de los parámetros aquí establecidos en el ámbito territorial de su competencia, por lo que el papel de las autonomías en este punto es esencial.

A partir de análisis de los datos proporcionados por la Estadística de declarantes del IRPF (AEAT, 2022)<sup>10</sup> sobre los distintos métodos de estimación y las deducciones aplicadas por los contribuyentes en España cabe destacar un predominio absoluto del régimen de estimación directa (normal y simplificada) frente al régimen de estimación objetiva, llevándose a cabo mediante el primero el 61,57% de las liquidaciones españolas en 2020 frente al 38,43% de las liquidaciones mediante los distintos regímenes de estimación objetiva (agraria y no agraria). Por lo que respecta a las reducciones fiscales (partidas 234, 549 y 554) cabe señalar lo siguiente:

- Reducción por inicio de una actividad económica (partida 234): nos encontramos con que el mayor número de liquidaciones se realiza en el tramo de imputación de rendimientos “(12.000 – 21.000] euros” con un total de 8.676 liquidaciones de esta partida (un 21,43% del total). Sin embargo, el mayor importe se obtiene del tramo “(30.000 – 60.000] euros” acaparando un 28,1% del total.
- Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (partida 549): Encontramos el mayor número de liquidaciones en el tramo “(30.000 – 60.000] euros” representando un 33,68% de las liquidaciones de la partida y un importe del 27,21% frente al 30,66% que representa en el tramo “(60.000 – 150.000] euros” (el mayor en lo relativo al importe).
- Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial (parte estatal) (partida 554): Respecto a esta deducción, el tramo con mayor número de liquidaciones es el mismo que en el caso anterior representando un 29,2% del total; pero a efectos de importe, el tramo predominante es el “Mayor de 601” abarcando un 39,96%.

---

<sup>10</sup> Los datos completos se recogen en las Tablas 4.3, 4.4, 4.5 y 4.6 del Anexo.

De estos datos se extrae como principal conclusión que del volumen total de liquidaciones de pequeños empresarios que se benefician fiscalmente de las reducciones y deducciones estudiadas en el IRPF, la mayoría de ellos se sitúan en un rango de renta media-baja y que, pese a tal condición económica, el gran volumen de PYMES que hay en nuestro país compensa el bajo nivel de recaudación por cada una de ellas para erigir la recaudación conjunta de todas ellas como una de las principales fuentes de percepción económica del Estado por el IRPF.

#### **4.4. Eventuales líneas de reforma del IRPF**

Por último, hay que hacer referencia a cuáles han sido los efectos sobre el IRPF de la última reforma fiscal para las PYMES.

A estos efectos nos encontramos con que los presupuestos de 2021 bajaron la reducción máxima por aportaciones a planes de pensiones de 8.000 a 2.000 euros en los individuales y subieron de 8.000 a 10.000 euros en los de empresa. Sin embargo, también introdujo algunas ventajas fiscales en favor de PYMES y empresarios individuales como son la concesión de moratorias de hasta seis meses para el pago de ciertas obligaciones como las cotizaciones sociales o el pago de deudas a la seguridad social o la flexibilización de los contratos de suministro de electricidad y gas para autónomos y empresas.

Junto con estas, podemos señalar otra serie de medidas fiscales que han entrado en vigor en 2022, destacando la prórroga de los límites del sistema de módulos (EO) para trabajadores autónomos durante un año más, así como la reducción del 5% sobre el rendimiento neto de módulos.

También se ha fijado un tipo del 10% en el Impuesto de Sociedades cuando se trate de empresas de nueva creación. En concreto, se ha reducido de un 15% a un 10% la tributación para entidades de nueva creación.

Tras esta reforma nos encontramos con que algunos expertos se han manifestado sobre ciertas cuestiones relevantes para la figura del empresario individual. Así pues, estos expertos han defendido “*el mantenimiento del carácter dual del IRPF, frente a la opción de recuperar su originaria condición de impuesto sintético*” (Comité de personas expertas, 2022, pág. 128) a la vez que se han



manifestado sobre la necesidad de aplicar algunos cambios sobre las bases de las que se compone el impuesto.

*“Razones de equidad y eficiencia avalan esta recomendación, que contribuye a corregir la distorsión que se introduce en las inversiones reales frente a las financieras y, por lo tanto, a reducir la diferencia entre sus respectivos tipos marginales efectivos”* (Comité de personas expertas, 2022, pág. 141).

## **5. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

En el día a día del empresario individual quizás el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) sea el impuesto que más presente está dado que entra en juego en toda transacción económica que este empresario lleve a cabo en relación con su actividad (tanto en los ingresos por ventas o prestación de servicios como en los pagos que realiza por los mismos motivos).

Así pues, la afección del IVA sobre el empresario individual es constante a lo largo de todo el ejercicio económico (sobre todo por su obligación de declaración trimestral del IVA a través del modelo 303) y tales estos efectos se materializan en el momento de realizar la liquidación definitiva del impuesto mediante la diferencia entre el IVA soportado y el IVA repercutido para calcular si el empresario tiene la obligación de ingresar dinero al erario público o, por el contrario, tiene derecho a su devolución. Así pues, podría decirse que el IVA es el compañero diario del empresario en lo que a materia impositiva se refiere. Abordaremos pues en este apartado cuestiones esenciales como son sus diferentes regímenes de tributación, las obligaciones formales y fácticas de facturación y registro derivadas del impuesto (generan costes indirectos para el empresario), así como un breve análisis de los datos de recaudación de este en nuestro país.

## 5.1. Regímenes de tributación

### 5.1.1. Régimen general

El régimen general es el régimen al que están acogidas las sociedades mercantiles (SL, SA, ...) y la mayoría de los autónomos y profesionales (salvo comercio minorista –recargo de equivalencia- y actividades en módulos).

La forma de aplicación del régimen general del IVA es la básica y mecánica utilizada tradicionalmente: Se repercutirá a los clientes el IVA que corresponda según el importe de la operación y el tipo aplicable (21%, 10% o 4%), salvo que la misma esté exenta del impuesto. Los proveedores de bienes y servicios repercutirán igualmente el IVA correspondiente. Se deberá calcular y en su caso ingresar la diferencia entre el IVA devengado, es decir, repercutido a clientes, y el IVA soportado deducible, el que repercuten los proveedores.

Todos aquellos sujetos que lleven a cabo la aplicación de este régimen general deberán cumplir con una serie de requisitos formales:

- Expedir y entregar factura completa a sus clientes y conservar copia. No obstante, en determinadas operaciones, por ejemplo, ventas al por menor, podrá emitirse una factura simplificada cuando el importe no exceda de 3.000 € (IVA incluido).
- Exigir factura de sus proveedores y conservarla para poder deducir el IVA soportado.
- Llevar los siguientes libros registro: de facturas expedidas y recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.
- Presentar las declaraciones periódicas que correspondan (mensuales o trimestrales).
- Presentar la declaración resumen anual – modelo 390, entre el 1 y el 30 del mes de enero del año siguiente. Se exceptúan quienes lleven sus Libros registro a través de la Sede electrónica de la AEAT (SII) así como quienes, tributando solo en territorio común, realicen exclusivamente actividades que tributen en régimen simplificado del IVA y/o arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.

### 5.1.2. Régimen simplificado

El régimen simplificado se aplica a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas, que desarrollen ciertas actividades establecidas por la legislación vigente. Consiste en calcular el importe de las cuotas devengadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido en función de unos parámetros, índices o módulos dependiendo de cada actividad.

Este régimen simplificado se ideó e implantó con la idea de facilitar el control y la gestión del impuesto para las PYMES frente a la complejidad administrativa implícita en el régimen general. Para lograrlo se excluye a quienes se acogen al mismo de la obligación de emitir facturas por las actividades que realizan, simplificando mucho la declaración del IVA para los sujetos pasivos.

Este régimen simplificado se regula en el Capítulo II del Título IX de la LIVA<sup>11</sup> (arts. 122 y 123 LIVA). En estos preceptos se regula tanto los requisitos para la aplicación del régimen (regulando indirectamente los sujetos pasivos por esta modalidad) como su contenido.

#### Cuadro 5.1. Requisitos de aplicación del régimen simplificado (Art. 122 LIVA)

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>- Ser persona física o persona jurídica en régimen de atribución de rentas en el IRPF.</li><li>- Desempeñar actividad incluida en la Orden que desarrolla el régimen y no sobrepasar las magnitudes en ella establecidas.</li><li>- Volumen de ingresos del año anterior &lt; 250.000 euros para actividades agrícolas, forestales y ganaderas y 150.000 euros para el resto de las actividades.</li><li>- Volumen de adquisiciones e importaciones del año anterior &lt; 150.000 euros.</li><li>- No haber renunciado al régimen.</li><li>- No haber renunciado o estar excluido de la estimación objetiva del IRPF.</li><li>- Que ninguna actividad se encuentre en estimación directa en el IRPF o en alguno de los regímenes de IVA incompatibles con el simplificado.</li></ul> |
|--|

Fuente: elaboración propia

La cuota devengada del IVA por las operaciones corrientes se calculará aplicando los índices o módulos establecidos para cada actividad<sup>12</sup>.

Del resultado se podrán deducir tanto las cuotas soportadas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad, como el 1% de

<sup>11</sup> LIVA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>12</sup> Fijados anualmente por la orden ministerial correspondiente, la última: Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

la cuota devengada por gastos de difícil justificación. Pero hay que tener en cuenta que las cuotas soportadas sólo se podrán deducir en la autoliquidación del último trimestre del año. Y la diferencia no podrá ser menor a la cuota mínima establecida para cada actividad.

Al importe resultante de estas operaciones se le deben sumar las cuotas devengadas de operaciones excluidas del régimen simplificado de IVA.

Por último, en base al cálculo anterior tendremos que deducir el importe de las cuotas soportadas por la adquisición o importación de activos fijos.

Finalmente es interesante señalar que la renuncia al régimen de estimación objetiva en IRPF para un ejercicio no impedirá volver a aplicar el régimen simplificado en los ejercicios siguientes.

### **5.1.3. Otros regímenes especiales**

A lo largo de los Capítulos III-XI del Título IX de la LIVA se regulan multitud de regímenes especiales de aplicación a diversos casos y circunstancias especialmente concretas.

Dado el gran número de regímenes especiales contemplados en la regulación del IVA de nuestro país, es conveniente analizar brevemente aquellos más importantes a efectos de la materia estudiada. Así pues, nos encontramos con que los principales regímenes especiales para empresarios individuales y profesionales son: “el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca” y “el régimen especial del recargo de equivalencia” por el número de pequeños empresarios que hacen uso de ellos cada año.

Cuadro 5.2. Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca

<b>Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (arts. 124-136 bis LIVA)</b>		
Sujetos pasivos	Renuncia al régimen	Funcionamiento
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras. (art. 124.1 LIVA).</li> <li>- El apartado segundo establece los sujetos excluidos de este régimen.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De forma expresa mediante la presentación del modelo 036/037.</li> <li>- Tácitamente si se presenta liquidación aplicando el régimen general en el modelo 303.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No existe obligación de repercutir ni de liquidar e ingresar el IVA por las ventas de los productos ni entregas de bienes que no sean inmuebles.</li> <li>- No se deducen las cuotas de IVA soportadas o satisfechas en las adquisiciones de bienes o servicios empleados en la actividad.</li> <li>- Se percibe una compensación a tanto alzado en las entregas de productos naturales a otros empresarios no acogidos al régimen agrícola</li> </ul>

Fuente: elaboración propia

Cuadro 5.3. Régimen especial de recargo por equivalencia

<b>Régimen especial de recargo por equivalencia (arts. 148-163 LIVA)</b>		
Sujetos pasivos	Renuncia al régimen	Funcionamiento
<p>Comerciantes minoristas, personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el IRPF salvo si comercializan una serie de bienes concretamente establecidos</p>	<p>No pueden renunciar a este régimen los comerciantes minoristas, persona física o sociedad civil, herencia yacente o comunidad de bienes cuando todos sus socios, comuneros o partícipes sean personas físicas y comercialicen al por menor cualquier tipo de artículos o productos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Supone pagar un IVA algo más alto del normal a cambio de no tener que presentar declaraciones de IVA a Hacienda.</li> <li>- Si debe pagar, abonará el IVA directamente a su proveedor y se simplifica mucho la gestión del impuesto.</li> <li>- Si debe emitir una factura, añadirá el recargo de equivalencia al régimen general: <ul style="list-style-type: none"> <li>* 5,2% para los artículos que tienen un IVA al tipo general del 21%.</li> <li>* 1,4% para los artículos que tienen un IVA al tipo reducido del 10%.</li> <li>* 0,5% para los artículos que tienen un IVA al tipo reducido del 4%.</li> <li>* 1,75% para el tabaco</li> </ul> </li> </ul>

Fuente: elaboración propia

La importancia de estos regímenes especiales de IVA se evidencia con el análisis de los datos ofrecidos por la Agencia Tributaria en su estadística anual de declarantes en la que establece que un total de 116.769 declarantes hizo uso del régimen especial de agricultura, ganadería y pesca en 2020 sobre un total de 3.659.319 declaraciones (representando un 3,19% del total a nivel estatal). Por lo que se refiere al régimen especial de recargo por equivalencia, en la misma

estadística se plasma que 951.281 declarantes tributaron por este en el año 2020<sup>13</sup>. Sobre el mismo total del párrafo anterior, representaron un 26%

Por último, es necesario simplemente mencionar al resto de regímenes especiales que encontramos en nuestro sistema (operaciones intragrupo, agencias de viajes, adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios...).

## 5.2. Facturación y registro

Tal y como se ha establecido anteriormente, la expedición y entrega de la factura completa a los clientes y la conservación de una copia de esta es una obligación formal que cumplir en el régimen general de IVA. Un resumen de dichas obligaciones se recoge en el Cuadro 5.4.

Cuadro 5.4. Facturación a efectos del IVA

<b>Obligación de facturar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal.</li> <li>- Cuando el destinatario de la operación así lo exija.</li> <li>- Exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes exentas de IVA.</li> <li>- Cuando el destinatario sea una Administración pública o una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional.</li> <li>- Entregas de bienes objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición.</li> <li>- Ventas a distancia realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.</li> </ul>
<b>Excepciones a esta obligación de facturar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se trate de operaciones exentas del IVA en virtud de lo establecido en el art. 20 LIVA.</li> <li>- Por el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia.</li> <li>- Actividades por las que se encuentren acogidos al régimen simplificado del IVA.</li> <li>- Por operaciones autorizadas por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.</li> </ul>
<b>Tipo de facturas y contenido</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ordinarias: las más frecuentes. Documentan una operación comercial conteniendo todos los datos de esta (nº factura, fecha de expedición, razón social, tipo impositivo de IVA...).</li> <li>- Rectificativas: para hacer correcciones en facturas anteriores por incumplir estas los requisitos legales, por devolución de los productos, por descuentos posteriores...</li> <li>- Recapitulativas: para incluir en una sola factura, varias operaciones dirigidas a un mismo destinatario y que estén comprendidas en distintas fechas, pero en un mismo mes natural.</li> <li>- Proforma: documentan ofertas comerciales con la intención de que el consumidor disponga de la máxima información posible de cara a la futura compra.</li> <li>- Simplificadas o completas: en función de que contengan más o menos información cumpliendo o no con los requisitos de contenido legalmente establecidos.</li> <li>- Electrónica: equivalente funcional a la factura en papel. Válida desde 2013.</li> </ul>

Fuente: elaboración propia

<sup>13</sup> En conjunto total de los distintos porcentajes sobre la base imponible: al 0,5%, al 1,4%, al 1,75% y al 5,4%.

El sometimiento al régimen general de tributación de IVA implica algunas obligaciones formales como es la llevanza obligatoria de algunos libros registro: libro registro de facturas expedidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión y libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Cuadro 5.5. Libros registrales obligatorios para el empresario individual

<b>Libro registro de facturas expedidas</b>	Para inscribir todas las facturas expedidas por todas las operaciones sujetas al IVA, incluyendo las operaciones exentas y de autoconsumo, así como las facturas rectificativas.
<b>Libro registro de facturas recibidas</b>	Para anotar las facturas y demás documentos contables correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.
<b>Libro registro de bienes de inversión</b>	Para empresarios o profesionales que deban practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión. En él se registran los bienes de inversión debidamente individualizados y los datos para identificar las facturas y documentos de Aduanas de cada bien.
<b>Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias</b>	Para reflejar la situación de los bienes a que se refieren determinadas operaciones intracomunitarias en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o de las adquisiciones.

Fuente: elaboración propia

Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

No obstante, las operaciones respecto de las cuales no se expidan facturas deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de su realización o de la expedición de los documentos si este es menor de siete días.

Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

Las operaciones del “Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias” deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

Cuando se hubiera incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales, deberán rectificarse tan pronto se tenga constancia de ello. La

rectificación se efectuará al finalizar el período de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permitan determinar, para cada período de liquidación el correspondiente impuesto devengado y soportado.

### **5.3. Datos de recaudación del impuesto**

En lo que respecta al IVA y sus datos de recaudación, la Agencia Tributaria ofrece una cantidad ingente de información en sus canales oficiales. A efectos de analizar la realidad del impuesto para el empresario individual, la información más destacable es la relativa la base teórica, la recaudación y el tipo medio ponderado del ejercicio 2020 (último del que se tienen realizadas tales tablas comparativas).

Analizando los datos ofrecidos por la AEAT (2022), cabe decir que se evidencia la caída de la recaudación en los años más duros de las crisis económicas que ha sufrido nuestro país en los últimos años (caídas en los años 2008 y 2020 a consecuencia del descenso masivo del consumo motivado por la recesión económica tras el estallido de la burbuja inmobiliaria de inicios de los años 2000 que derivó en la crisis de 2008, así como por los efectos del COVID-19 en nuestra economía). Concretamente la recaudación estatal por IVA en el 2020 se redujo un 13,7% respecto a 2019, año en el que la recaudación por este impuesto alcanzó su máximo de los últimos años pues seguía una tendencia creciente de 5,57 y 3,86 puntos porcentuales en los ejercicios 2018 y 2019 respectivamente (en 2018 la recaudación por IVA aumentó y 5,57% y en 2019 un 3,86%)<sup>14</sup>. Este frenazo en seco de la recaudación por IVA tiene su explicación, como se ha dicho en el descenso drástico del consumo en los periodos de confinamiento y cuarentena con los que nos hemos visto forzados a lidiar en los últimos años.

No obstante, sabemos que la economía y las tendencias de consumo son cíclicas por lo que podemos observar una alternancia entre estos periodos de crisis y recesión y otros momentos de crecimiento económico, aumento del consumo y de la recaudación por IVA al ser este un impuesto indirecto que grava el consumo.

---

<sup>14</sup> Los datos completos se recogen en la Tabla 5.1. del Anexo.



Por último, considero que es interesante establecer una comparativa del tipo medio de IVA por Comunidades Autónomas y por sectores. Según los Datos ofrecidos por el diario “El País” (2019), podemos concluir que el tipo medio ponderado de IVA en España es el 15,74% encontrándose por encima tan solo la Comunidad de Madrid y el resto de CCAA por debajo. Esto evidencia el peso significativo que a efectos de recaudación por IVA recae sobre la Comunidad de Madrid ya que eliminando la ponderación y limitándonos a establecer el tipo medio de IVA este es del 12,98% distribuyéndose de forma más equitativa el número de CCAA que se encuentran por encima y por debajo de tal cifra (por encima: Madrid, Cataluña, Cantabria, Aragón... y por debajo: Baleares, Murcia y Castilla y León).

La explicación de la diferencia en el tipo medio de IVA por CCAA la encontramos en el nivel de consumo que en cada entidad territorial se lleva a cabo sobre productos gravados al tipo general, al reducido o al superreducido. De modo que Madrid es la CCAA en la que más productos gravados al 21% se consumen, mientras que Murcia destaca por su consumo de bienes gravados al 4% (El País, 2019).

Esta diferenciación viene marcada de forma inexorable por el volumen de población de unas y otras CCAA pues al final, la lista de productos gravados al 21% es la más extensa de modo que en territorios más poblados el consumo de estos productos se verá incrementado en mayor medida que el consumo de bienes gravados al 4% en territorios con menos densidad poblacional.

Del mismo modo, aquellas CCAA en las que el tipo medio de IVA es superior son aquellas que de media aportan más por este impuesto a los fondos estatales (lo cual es completamente lógico).

Por último, considero esencial mencionar la principal modificación de los tipos impositivos llevada a cabo en nuestro país en los últimos años. En un intento por paliar el crecimiento desbocado del precio de la energía, a través del Real Decreto 12/2021 del 24 de junio de ese año, el ejecutivo adoptó una medida que afectó a miles de ciudadanos: la rebaja del IVA de la luz del 10% al 5%.

Sin embargo, por la literalidad de este Real Decreto se adoptó esta medida exclusivamente para aquellas personas que ya se hubiesen beneficiado de la

anterior rebaja del 21% al 10% meses atrás. Esto supuso que un número estimado de 1,6 millones de PYMES no se hayan beneficiado de tal rebaja al no haber sido beneficiarios tampoco de la primera. De modo que, al pagar estas PYMES un IVA del 21% antes de esta última rebaja no se beneficiarán de ella pues esta es exclusiva para quienes estuviesen pagando un IVA del 10%, dejando así fuera de tal beneficio a más de 1,5 millones de pequeños y medianos empresarios.

## **6. LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

### **6.1. El sujeto pasivo**

En el artículo 83 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) se establecen los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) mediante una remisión al artículo 35.4 de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*. De la lectura conjunta de ambos preceptos se deriva que los sujetos pasivos por el IAE serán las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad separada o un patrimonio susceptible de imposición cuando realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible (Albi, 2008, Págs. 582-583).

Ya establecimos que darse de alta en el IAE constituía una obligación fiscal para el empresario individual para el inicio de la actividad empresarial; por lo que, además del coste efectivo que le supondrá el pago de este impuesto, nos encontramos con este coste administrativo indirecto.

Conviene empezar el estudio de este impuesto señalando que la normativa legal establece una serie de exenciones en la obligación al pago del IAE que reducen considerablemente el número de declarantes. El análisis de tales exenciones se aborda a continuación.

## **6.2. Exenciones y bonificaciones**

### **6.2.1. Exenciones**

A lo largo del TRLRHL nos encontramos con algunas exenciones a efectos del IAE. La regulación de las exenciones más interesante para el empresario individual la encontramos en su art. 82 ya que se refiere a las exenciones de determinados sujetos pasivos del impuesto entre los que se encuentran:

- Las personas físicas (sean residentes o no: exención general antes mencionada.
- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros periodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquélla. A estos efectos, no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad (casos de fusión, escisión...)
- Las personas jurídicas, sociedades civiles y entidades del artículo 35.4 de la LGT que tengan un INCN inferior a 1.000.000 de euros.
- Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de tratados o convenios internacionales.

De este modo, tras la exoneración general conferida a las personas físicas, la exoneración a las personas jurídicas cuyo INCN sea menor al millón de euros y el resto de las exoneraciones del TRLRHL, solo se mantienen como sujetos pasivos obligados al pago del tributo las personas jurídicas cuyo INCN sea superior al millón de euros (situación en la que, aun teniendo en cuenta las exoneraciones establecidas, puede perfectamente operar una PYMES y ser contribuyente del IAE).

### **6.2.2. Bonificaciones**

En base al art. 83 TRLRHL podemos diferenciar entre bonificaciones obligatorias (apartado primero del precepto) que se aplican en la totalidad del territorio español sin necesidad de que para ello sea necesaria la aprobación de

ordenanza fiscal alguna y bonificaciones potestativas (apartado segundo) que requieren de su expresa aprobación por la correspondiente ordenanza fiscal.

Estas bonificaciones aparecen resumidas en la figura siguiente en la que se explica el desarrollo y los elementos esenciales en la liquidación del IAE.

Cuadro 6.1. Cuadro-Resumen de la liquidación del IAE.

LIQUIDACIÓN DEL IAE	
Según las tarifas del impuesto	Número de elementos x Importe o Cuota fija
	(+) Componente superficie locales
	(-) Reducciones
(-) Cuota de tarifa	
x Coeficiente de ponderación	
(-) Cuota ponderada	
Sólo para las cuotas municipales	x Coeficiente de situación
	(+) Recargo provincial
	(-) Cuota tributara
(-) Bonificaciones	
(-) Deuda tributaria por IAE	

COEFICIENTES DE PONDERACIÓN APLICABLES	
Importe Neto de Cifra de Negocios (INCN)	Coeficiente
De 1.000.000 a 5.000.000	1,29
De 5.000.000,01 a 10.000.000	1,30
De 10.000.000,01 a 50.000.000	1,32
De 50.000.000,01 a 100.000.000	1,33
Más de 100.000.000	1,35
Sin INCN	1,31

BONIFICACIONES DE IAE (ART. 83 TRLRHL)	
Bonificaciones obligatorias	95% a cooperativas, uniones, federaciones, confederaciones...
	50% por inicio de actividad profesional
	50% cuotas exigibles en Ceuta y Melilla
Bonificaciones potestativas	Hasta 50% por inicio de actividad empresarial si tributa por cuota municipal durante 5 años siguientes a la conclusión del segundo periodo impositivo
	Hasta 50% por creación de empleo respecto al ejercicio anterior.
	Hasta 50% por renta o rendimiento negativo o inferior al fijado por la ordenanza fiscal aplicable.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del CEF (2009, pág. 342).

### 6.3. Actividades a declarar

El IAE grava todas las actividades económicas empresariales, profesionales y artísticas realizadas en España ya sea por españoles o extranjeros. Se exige a las actividades económicas realizadas "en territorio nacional", no gravando las actividades económicas de españoles en el extranjero, pero sí todas las realizadas en territorio nacional, sin atender a quien la realiza sea residente o no residente (arts. 78-80 TRLRHL). No obstante, junto con las exenciones subjetivas antes analizadas, en el TRLRHL nos encontramos también con una serie de exenciones desde la perspectiva objetiva, es decir, en función del objeto. A estos efectos el art. 81 TRLRHL (supuestos de no sujeción) establece que no constituyen el hecho imponible los siguientes supuestos (Laguna de Paz, 2020):

- La enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hayan sido inventariados correctamente como inmovilizado con al menos dos años de antelación a su transmisión.
- La venta de productos recibidos como pago del desempeño de trabajos personales o servicios profesionales.
- La exposición de artículos con fines meramente decorativos del establecimiento, sin embargo, sí que está sujeta al IAE tal exposición si se realiza con intención de regalarlos a los clientes.
- La realización de un único acto u operación aislada de venta al por menor tampoco está sujeta.

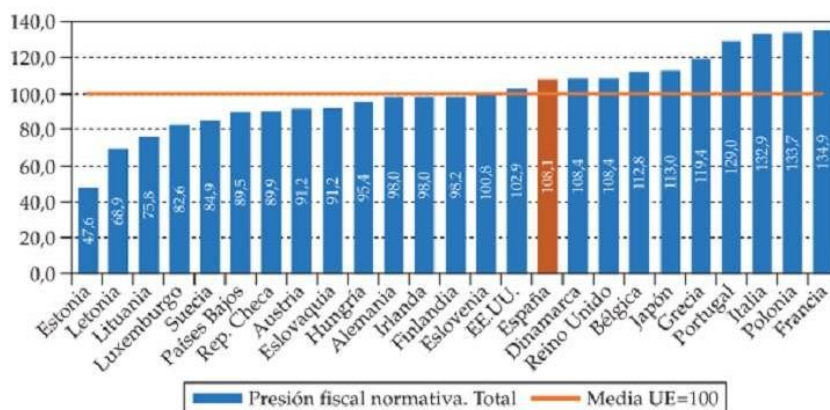
## 7. COMPARACIÓN INTERNACIONAL DEL SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DEL EMPRESARIO INDIVIDUAL

Para abordar este último capítulo del trabajo llevaremos a cabo una comparativa de la presión fiscal existente en nuestro país y en países europeos de nuestro entorno.

### 7.1. Análisis general

En primer lugar, conviene estudiar la presión fiscal total por países, es decir, teniendo en cuenta la totalidad de impuestos pagados por los distintos contribuyentes en cada país europeo.

Gráfico 7.1. Presión fiscal normativa de la Unión Europea (2019)

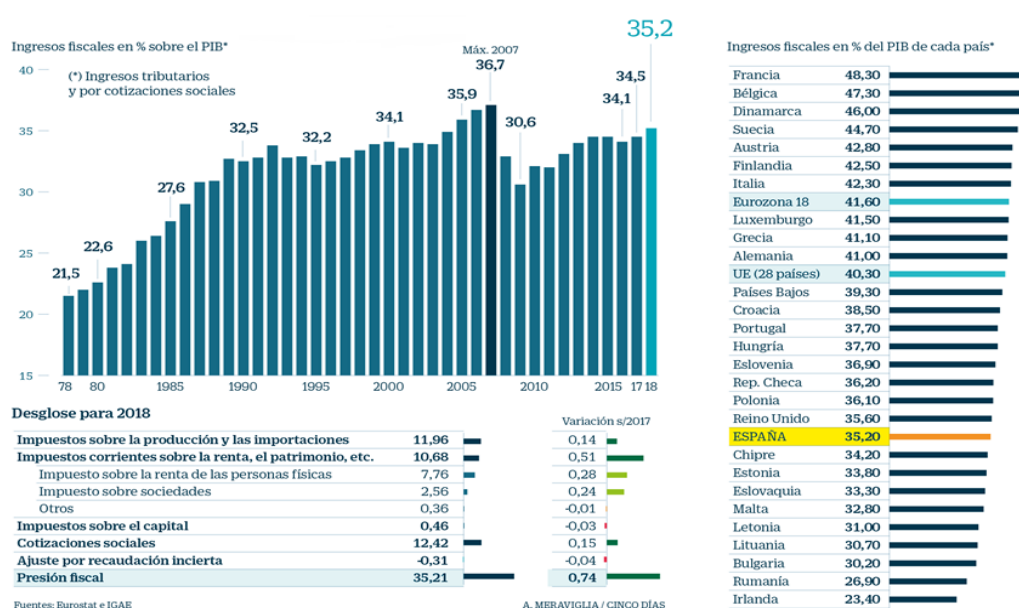


Fuente: Diario económico español "El Economista" (2019).

A través de los datos del Gráfico 7.1 se evidencia que la presión fiscal en España en el año 2019 se situaba 8 puntos porcentuales por encima de la media europea, constituyéndose como el décimo país de la UE con mayor presión fiscal ejercida por el conjunto de su sistema impositivo.

Igualmente es interesante analizar la evolución histórica de la presión fiscal española junto con la aportación que el pago de los principales impuestos supone para el conjunto del PIB del país. (Datos del Gráfico 7.2.).

Gráfico 7.2. Evolución de la presión fiscal en España y comparativa a nivel comunitario.



Fuentes: Diario “Cinco Días” a través de datos de Eurostat (Oficina Estadística de la Unión Europea) e IGAE (Intervención General de la Administración del Estado: órgano de control) (2019).

Del análisis conjunto de estos dos gráficos se desprende que, pese a la elevada presión fiscal soportada en España, la recaudación tributaria supone alrededor del 35% del PIB (cifra bastante por debajo de lo que representa en otros países vecinos). Esto significa que el PIB español es de los que guarda una relación más beneficiosa con la recaudación tributaria a nivel europeo ya que en países con una presión fiscal similar a la nuestra, la recaudación tributaria supone un porcentaje más elevado del PIB lo que quiere decir que el PIB de países con estas características es inferior al español.

A efectos de IRPF, nos encontramos con una trascendental subida del tipo impositivo español en los últimos años. El incremento de los tipos impositivos en España colocó a nuestro país entre los más presionados fiscalmente en Europa (con tipos de entre el 47,5 y el 52% en función de la cuota autonómica de cada CCAA).

A efectos de analizar ahora el IVA, hay que tener en cuenta la existencia de diversos tipos impositivos (general, reducido y superreducido) con valores del 21%, 10% y 4% respectivamente en España. Para solucionar los problemas derivados de esta variedad de tipos impositivos nos encontramos con el denominado “IVA efectivo” que viene a representar el porcentaje que realmente paga el comprador sobre el valor añadido de todos los productos que consume y será este IVA efectivo el que nos interese para este estudio.

Una vez realizada esta aclaración, los datos sobre el IVA medio efectivo en España respecto del resto de países europeos reflejan que el español es el más bajo de todos los países de la Unión (según un informe emitido por la Comisión Europea en 2021).

Es interesante señalar que si España aplicase el tipo efectivo de IVA de otros países comunitarios recaudaría mucho más (8.000 millones de euros más con el de Francia, 16.000 millones más con el de Alemania y 56.000 millones más con el que rige en Dinamarca).

La explicación de que el IVA efectivo en España sea del 8,6% cuando tipo general es del 21% la encontramos en la larga lista de productos (sin punto de comparación a la brevedad de otros países de nuestro entorno) que en nuestro país tienen impuesto el tipo reducido o el superreducido haciendo disminuir este IVA efectivo con el consumo de tales productos gravados al tipo reducido o superreducido.

Respecto del IAE es fundamental señalar que sólo se aplica en 5 de los estados comunitarios (España, Alemania, Francia, Italia y Luxemburgo) lo cual implica un aumento de la presión fiscal en sí misma para estos países respecto del conjunto de la UE afectando la existencia de este impuesto de forma directa a los empresarios individuales que como hemos visto pueden estar obligados por el mismo si se cumplen las circunstancias ya analizadas en el capítulo anterior.

Sin embargo, dadas las diferencias estructurales de este impuesto entre los mencionados países, España es de todos ellos el que menores exigencias fiscales de pago impone por esta vía.

En lo referente al Impuesto de Sociedades (IS), los datos ofrecidos por el Instituto de Estudios Económicos y Tax Foundation (2021) desprenden que también a efectos del IS España es uno de los países europeos que más presión fiscal ejerce sobre sus contribuyentes solo superada por Francia, Portugal y Alemania en lo que a este impuesto se refiere.

## **8: CONCLUSIONES**

A lo largo de este trabajo se han analizado diversos puntos de interés coyuntural para la tributación del empresario individual en el sistema fiscal español. Del análisis realizado, se pueden extraer una serie de conclusiones fundamentales que pasamos a exponer a continuación.

En lo que respecta a la estructura del tejido empresarial español, la presencia de grandes empresas queda reducida a un porcentaje ínfimo (0,17%) respecto del total de empresas operativas en nuestro país lo cual evidencia la importancia tanto en términos porcentuales como absolutos que tienen las categorizadas como microempresas y PYMES (con y sin asalariados).

Atendiendo a las obligaciones (no solo fiscales, sino también laborales, contables y de registro) que recaen sobre la figura del empresario individual hay que señalar que estas son multitudinarias y no se limitan a un momento inicial de la actividad, sino que nos encontramos con la exigencia de cumplimiento de ciertas obligaciones iniciales y periódicas en todos los ámbitos antes establecidos.

La existencia de estas obligaciones va acompañada de una gran cantidad de normativa cuyo conocimiento se exige para cumplir con las obligaciones fiscales pertinentes. Solo entre los años 2000 y 2017 se han aprobado en nuestro país un total de 13.404 nuevos textos regulatorios en materia fiscal a nivel estatal (sin tener en cuenta las nuevas disposiciones normativas autonómicas) (El Economista, 2018).



La exigencia de conocimiento constante de muchas de estas normativas (las que afectan a las PYMES) y el esfuerzo que supone la renovación constante se traduce en una carga muy importante para estas figuras empresariales que suelen carecer de asesoramiento y apoyo legal. En este sentido, Callizo (El Economista, 2018), considera que la solución a este problema pasa por legislar simplificando y creando valor, ya que crear normativas sin buscar un mínimo de eficiencia y de optimización acaba generando una regulación excesiva que no sólo es ineficiente, sino que representa una carga innecesaria para las empresas y reduce su competitividad y sus posibilidades de éxito.

Respecto del IRPF cabe concluir que este impuesto se erige como el principal en lo que a carga contributiva se refiere para los empresarios individuales de nuestro país al ver estos sometidos sus beneficios empresariales a dicho impuesto y no al IS como las personas jurídicas de mayor envergadura (siendo el IRPF el impuesto que más presión fiscal ejerce sobre los pequeños empresarios). El sometimiento a este impuesto puede suponer tanto ventajas como inconvenientes a la fiscalidad de los pequeños empresarios.

Como principal ventaja hay que señalar que la regulación normativa de este impuesto concede una serie de deducciones, bonificaciones e incentivos fiscales nada desdeñables (tanto en volumen como en cuantía de estos) de los que se puede beneficiar el empresario individual.

Como principal inconveniente hay que señalar el carácter progresivo del impuesto. Esta afirmación es un arma de doble filo pues para aquellos empresarios con unos rendimientos empresariales bajos, los tipos impositivos a los que se verá sometido son inferiores al 25% fijado para el IS al que se vería afecto de tributar por tal impuesto; pero para aquellos empresarios con unos rendimientos cuantitativos considerables, esta progresividad hará que parte de estos se graven a tipos impositivos elevados superiores al 25% (llegando a alcanzar el 43% de los rendimientos empresariales). Asimismo, el actual sistema impositivo de este impuesto no llega a cumplir los objetivos presupuestarios de equidad y eficiencia (tal y como se desprende de las propuestas de reforma manifestadas por los expertos) lo cual perjudica evidentemente a la figura objeto de este trabajo.

Respecto al IVA cabe concluir que es el impuesto más “rutinario” de los que afectan a los empresarios individuales. En toda transacción económica que

realizan está presente este impuesto y, aunque cuantitativamente no es el que más presión fiscal ejerce sobre ellos sí que es el que más cargas genera a nivel formal y obligacional tanto por sus exigencias de registro y anotación contable como por sus declaraciones periódicas a lo largo del ejercicio fiscal.

En lo que atañe al IAE, ya hemos establecido que es obligatorio para toda persona (física o jurídica) darse de alta en este impuesto antes del inicio de su actividad, sin embargo, dado el amplio catálogo de exenciones que su normativa propia establece, hemos comprobado que exclusivamente determinados empresarios y profesionales individuales con características muy concretas son contribuyentes por este impuesto, aunque los dados de alta no contribuyentes en ningún caso pierden la condición de sujeto pasivo del impuesto.

En lo referente a la presión fiscal general a la que en nuestro país se sometes a los pequeños empresarios cabe concluir que en España soportamos uno de los sistemas impositivos más gravosos para todo tipo de contribuyentes tanto por el número de impuestos a los que se está sujeto como por los tipos impositivos establecidos para estos en comparación con nuestros vecinos europeos.

Así pues, tras el estudio realizado, considero que la situación de estos empresarios en nuestro país es asfixiante y que, dado el papel estratégico que juega la figura del empresario individual en la economía española se debería favorecer la creación de más pequeñas empresas que sustenten la capacidad financiera de todo nuestro Estado facilitando la inversión, el cumplimiento de los requisitos formales y burocráticos exigidos para el inicio y el ejercicio de actividades económicas y, sobre todo, llevando a cabo políticas y reformas fiscales en busca de la suavización de la tributación de estas entidades.

## BIBLIOGRAFÍA

Agencia Estatal de Administración Tributaria (2022): *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2020*. Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas. Madrid.

Albi, E., Paredes, R., Rodríguez, J. A. (2008): *Sistema Fiscal Español I* (Vigésimo tercera edición actualizada). Editorial Ariel.

De la Herrán, A. y Hernández, L. (2021): *Fiscalidad y PYMES: una relación compleja*. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia.

Gabinete Jurídico del CEF. (2009). *Manual de Fiscalidad Básica*. Editorial Centro de Estudios Financieros. Madrid.

Laguna de Paz, J.C. (2020): *Derecho Administrativo Económico* (tercera edición). Editorial Aranzadi. Navarra.

Malvárez, L., Martínez, J.P., Ramírez, S. y Sánchez, A.J. (2021): *Régimen Fiscal de la Empresa* (sexta edición). Editorial Tecnos. Madrid.

Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (2019): *El Empresario Individual*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo. Madrid.

Ministerio de Hacienda (2020). *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2009-2019* (Cuadragésima edición). Centro de Publicaciones Oficiales. Madrid.

Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (2020): *Estructura dinámica y empresarial en España*. Catálogo de Publicaciones Oficiales. Madrid.

Comité de personas expertas (2022): *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

## REFERENCIAS PROCEDENTES DE INTERNET

AEAT (2021): *Estadísticas por impuesto*. Disponible en:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/estadisticas-impuesto.html>

Dirección General de la Pequeña y Mediana Empresa (2021): *El empresario/a individual*. Disponible en:

<http://www.ipyme.org/publicaciones/empresarioindividual.pdf>, [consulta: 16/02/2022]

El Economista (2018): *Las leyes ahogan a las empresas*. Disponible en:

<https://www.eleconomista.es/aragon/noticias/9293779/07/18/Las-leyes-ahogan-a-las-empresas-tienen-que-leer-1-millon-de-paginas-de-boletines-llenas-de-normativas.html>, [consulta: 24/07/2018].

El País (2013): *El IPC sube hasta el 0,2% en noviembre y aleja el fantasma de la deflación*. Disponible en:

[http://economia.elpais.com/economia/2013/11/28/actualidad/1385626449\\_917353.html](http://economia.elpais.com/economia/2013/11/28/actualidad/1385626449_917353.html), [consulta: 28/11/2013].

Guía jurídica de Wolters Kluwer (2017): *Régimen simplificado (IVA)*. Disponible en:

[https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTU2NDtbLUouLM\\_DxblwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAormxdTUAAAA=WKE#:~:text=Los%20sujetos%20pasivos%20acogidos%20a,a%20su%20utilizaci%C3%B3n%20en%20las](https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTU2NDtbLUouLM_DxblwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAormxdTUAAAA=WKE#:~:text=Los%20sujetos%20pasivos%20acogidos%20a,a%20su%20utilizaci%C3%B3n%20en%20las), [consulta: 03/04/2017].

Ministerio de Hacienda (2020): *Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2008-2018*. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2018/Analisis-estadistico-recaudacion-2018.pdf>, [consulta: 03/12/2018].

Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (2021): *Cifras Pyme, datos octubre 2021*. Disponible en: <http://www.ipyme.org/Publicaciones/Estructura-Dinamica-Empresarial-2019.pdf>, [consulta: 24/11/2021].

Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (2020): *Estructura dinámica y empresarial en España*. Disponible en: <http://www.ipyme.org/Publicaciones/Estructura-Dinamica-Empresarial-2020.pdf>, [consulta: 29/05/2020].

## ANEXO

Tabla 1.1. Número de empresas por tamaño (2021)

Empresas por tamaño	Número de empresas	Tasa de variación %	
		mensual	anual
<b>PYME (0-249 asalariados)</b>	<b>2.924.760</b>	<b>0,31</b>	<b>1,75</b>
PYME sin asalariados (0 asalariados) <sup>2</sup> 3T2021	1.610.995	0,00	1,14
PYME con asalariados (1-249 asalariados)	1.313.765	0,70	2,51
Microempresas (1-9 asalariados)	1.131.163	0,64	1,93
Pequeñas (10-49 asalariados)	157.103	1,03	6,47
Medianas (50-249 asalariados)	25.499	0,97	4,79
<b>Grandes (250 o más asalariados)</b>	<b>5.012</b>	<b>2,75</b>	<b>4,79</b>
<b>Total Empresas</b>	<b>2.929.772</b>	<b>0,32</b>	<b>1,75</b>

Fuente: Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (Gobierno de España). *Cifras PYME*, (2021).

Tabla 1.2. Estructura dinámica empresarial en España por Comunidades Autónomas (2019)

Ámbito territorial	Microempresas		Pequeñas 10-49	Medianas 50-249	PYME 0-249	Grandes 250 y más	Total empresas
	0 asalariados	1-9					
<b>ESPAÑA</b>	1.882.745	1.330.812	124.475	20.571	3.358.603	4.594	3.363.197
ANDALUCÍA	281.497	216.319	17.910	2.381	518.107	425	518.532
ARAGÓN	49.383	37.392	3.628	600	91.003	111	91.114
ASTURIAS (PRINCIPADO DE)	38.176	27.929	2.175	319	68.599	62	68.661
BALEARS, (ILLES)	55.441	38.894	3.748	532	98.615	97	98.712
CANARIAS	87.348	57.781	5.467	912	151.508	153	151.661
CANTABRIA	20.796	16.283	1.384	200	38.663	39	38.702
CASTILLA Y LEÓN	89.051	66.200	5.325	700	161.276	131	161.407
CASTILLA-LA MANCHA	68.576	54.265	4.625	561	128.027	79	128.106
CATALUÑA	357.803	232.967	23.903	4.366	619.039	992	620.031
COMUNIDAD VALENCIANA	198.727	148.321	13.791	2.190	363.029	399	363.428
EXTREMADURA	37.389	27.926	2.052	291	67.658	29	67.687
GALICIA	109.506	84.021	6.290	999	200.816	156	200.972
MADRID (COMUNIDAD DE)	324.660	190.021	20.293	4.124	539.098	1.446	540.544
MURCIA (REGIÓN DE)	51.618	39.023	4.099	597	95.337	119	95.456
NAVARRA (C. FORAL DE)	24.864	17.001	1.892	382	44.139	85	44.224
PAÍS VASCO	70.734	63.368	6.612	1.232	141.946	252	142.198
RIOJA (LA)	12.012	9.458	1.031	152	22.653	16	22.669
CEUTA Y MELILLA	5.164	3.643	250	33	9.090	3	9.093

Fuente: DIRCE (2020).

Tabla 1.3. Porcentaje de empresas según tamaño sobre el total de empresas en cada Comunidad Autónoma (2019)

Ámbito territorial	Microempresas		Pequeñas	Medianas	PYME	Grandes	Total
	0 asalariados	1-9					
<b>ESPAÑA</b>	55,98	39,57	3,70	0,61	99,86	0,14	100,0
ANDALUCÍA	54,29	41,72	3,45	0,46	99,92	0,08	100,0
ARAGÓN	54,20	41,04	3,98	0,66	99,88	0,12	100,0
ASTURIAS (PRINCIPADO DE)	55,60	40,68	3,17	0,46	99,91	0,09	100,0
BALEARS, (ILLES)	56,16	39,40	3,80	0,54	99,90	0,10	100,0
CANARIAS	57,59	38,10	3,60	0,60	99,90	0,10	100,0
CANTABRIA	53,73	42,07	3,58	0,52	99,90	0,10	100,0
CASTILLA Y LEÓN	55,17	41,01	3,30	0,43	99,92	0,08	100,0
CASTILLA-LA MANCHA	53,53	42,36	3,61	0,44	99,94	0,06	100,0
CATALUÑA	57,71	37,57	3,86	0,70	99,84	0,16	100,0
COMUNIDAD VALENCIANA	54,68	40,81	3,79	0,60	99,89	0,11	100,0
EXTREMADURA	55,24	41,26	3,03	0,43	99,96	0,04	100,0
GALICIA	54,49	41,81	3,13	0,50	99,92	0,08	100,0
MADRID (COMUNIDAD DE)	60,06	35,15	3,75	0,76	99,73	0,27	100,0
MURCIA (REGIÓN DE)	54,08	40,88	4,29	0,63	99,88	0,12	100,0
NAVARRA (C. FORAL DE)	56,22	38,44	4,28	0,86	99,81	0,19	100,0
PAÍS VASCO	49,74	44,56	4,65	0,87	99,82	0,18	100,0
RIOJA (LA)	52,99	41,72	4,55	0,67	99,93	0,07	100,0
CEUTA Y MELILLA	56,79	40,06	2,75	0,36	99,97	0,03	100,0

Fuente: DIRCE (2020)

Tabla 1.4. Empleo generado por tamaño de empresa (2021)

Empresas por tamaño	Empleo	Tasa de variación %		Empleo medio	
		mensual	anual	mes actual	hace un año
<b>PYME (0-249 asalariados)</b>	<b>10.613.310</b>	<b>0,89</b>	<b>4,32</b>	<b>3,6</b>	<b>3,5</b>
PYME sin asalariados (0 asalariados) <sup>3</sup> 3T2021	1.610.995	0,00	1,14	1,0	1,0
PYME con asalariados (1-249 asalariados)	9.002.315	1,06	4,91	6,9	6,7
Microempresas (1-9 asalariados) <sup>4</sup>	3.413.510	0,66	3,01	3,0	3,0
Pequeñas (10-49 asalariados)	3.073.630	1,26	6,97	19,6	19,5
Medianas (50-249 asalariados)	2.515.175	1,36	5,07	98,6	98,4
<b>Grandes (250 o más asalariados)</b>	<b>5.890.326</b>	<b>2,21</b>	<b>3,76</b>	<b>1.175,2</b>	<b>1.186,9</b>
<b>Total Empleo</b>	<b>16.503.636</b>	<b>1,36</b>	<b>4,12</b>	<b>5,6</b>	<b>5,5</b>

Fuente: Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (Gobierno de España). *Cifras PYME*, (2021).

Tabla 4.2. Desglose de partidas que componen el IRPF\* (2020)

Partida	Número	Importe	media
<b>RENDIMIENTOS DEL TRABAJO</b>	17.951.033	385.497.434.517	21.475
<b>RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO</b>	8.688.021	14.425.460.792	1.660
<b>BIENES INMUEBLES NO AFECTOS A ACTIV. ECONÓMICAS</b>	8.431.576	14.001.575.002	1.661
<b>RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS</b>	2.876.449	29.173.368.458	10.142
<b>REGÍMENES ESPECIALES</b>	809.205	3.663.803.091	4.528
<b>BASE IMPONIBLE GENERAL Y DEL AHORRO</b>	20.385.448	465.054.900.929	22.813
<b>REDUCCIONES DE LA BASE IMPONIBLE</b>	5.837.226	16.584.494.931	2.841
<b>Aportaciones a Planes de pensiones</b>	2.889.233	5.490.082.049	1.900
<b>BASE LIQUIDABLE GENERAL Y DEL AHORRO SOMETIDA A GRAVAMEN</b>	20.094.178	448.972.305.125	22.343
<b>DATOS ADICIONALES</b>	352.450	1.902.332.919	5.397
<b>CUOTAS ÍNTEGRAS</b>	14.064.680	90.146.691.691	6.409
<b>DEDUCCIONES GENERALES</b>	6.403.772	2.953.411.675	461
<b>Por vivienda habitual</b>	3.194.958	1.964.254.494	615
<b>DEDUCCIONES AUTONÓMICAS</b>	1.882.150	413.974.051	220
<b>CUOTAS LÍQUIDAS</b>	13.807.936	86.898.849.454	6.293
<b>CUOTAS LÍQUIDAS INCREMENTADAS</b>	13.814.274	86.906.922.891	6.291
<b>DEDUCCIONES DE LA CUOTA ÍNTEGRA INCREMENTADA TOTAL</b>	97.493	328.180.299	3.366
<b>CUOTA RESULTANTE DE LA AUTOLIQUIDACIÓN</b>	13.813.683	86.580.801.634	6.268
<b>RETENCIONES Y DEMÁS PAGOS A CUENTA</b>	19.741.511	83.178.137.158	4.213
<b>RESULTADO DE LA DECLARACIÓN</b>	20.220.435	1.618.661.800	80
<b>Resultado de la declaración positivo</b>	6.020.601	12.070.443.183	2.005
<b>Resultado de la declaración negativo</b>	14.199.834	-10.451.781.383	-736

(\*) Datos en miles de euros.

Fuente: Estadística de declarantes del IRPF de la Agencia Tributaria (2022).



Tabla 4.3. Estadística de rendimientos de actividades económicas (2020)

ESTIMACIÓN	Nº LIQUIDACIONES DE EMPRESARIOS	Nº LIQUIDACIONES CON SUMA DE RENDIMIENTOS NETOS REDUCIDOS TOTAL IGUAL A CERO	Nº LIQUIDACIONES CON SUMA DE RENDIMIENTOS NETOS REDUCIDOS TOTAL DISTINTO DE CERO	IMPORTE (ED)	IMPORTE (ONA)	IMPORTE (OA)
EST. DIRECTA (ED)	1.865.999	88.606	1.777.393	25.027.985.723	0	0
OBJ. NO AGRA. (ONA)	328.514	8.265	320.249	0	1.588.628.458	0
OBJ. AGRARIA (OA)	793.045	56.850	736.195	0	0	2.223.589.618
(ED) Y (OA)	20.857	433	20.424	133.551.688	0	39.607.176
(ONA) Y (OA)	14.091	96	13.995	0	71.122.399	31.340.465
(ED) Y (ONA)	7.947	45	7.902	14.991.749	40.041.097	0
(ED) Y (ONA) Y (OA)	291	0	291	222.323	1.658.511	629.250
<b>TOTAL</b>	<b>3.030.744</b>	<b>154.295</b>	<b>2.876.449</b>	<b>25.176.751.483</b>	<b>1.701.450.466</b>	<b>2.295.166.510</b>

Fuente: Estadística de declarantes del IRPF de la Agencia Tributaria (2022).

Tabla 4.4. Reducción por inicio de una actividad económica\* (2020)

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 234				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
<b>Negativo y Cero</b>	1.433.065	6,62	41	0,10	21.220	0,02	518
<b>(0 - 1,5]</b>	1.540.143	7,12	2.788	6,89	481.886	0,39	173
<b>(1,5 - 6]</b>	3.558.652	16,45	7.042	17,39	5.252.285	4,25	746
<b>(6 - 12]</b>	2.307.532	10,66	7.574	18,71	13.009.929	10,52	1.718
<b>(12 - 21]</b>	4.325.339	19,99	8.676	21,43	22.994.605	18,59	2.650
<b>(21 - 30]</b>	3.472.166	16,05	5.105	12,61	18.211.083	14,73	3.567
<b>(30 - 60]</b>	4.084.706	18,88	6.341	15,66	34.756.016	28,10	5.481
<b>(60 - 150]</b>	802.685	3,71	2.559	6,32	24.131.858	19,51	9.430
<b>(150 - 601]</b>	103.394	0,48	328	0,81	4.369.697	3,53	13.322
<b>Mayor de 601</b>	11.113	0,05	36	0,09	442.040	0,36	12.279
<b>Total</b>	21.638.795	100,00	40.490	100,00	123.670.618	100,00	3.054

(\*) Importe en euros

Fuente: Estadística de declarantes del IRPF de la Agencia Tributaria (2022).

Tabla 4.5. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (2020)

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 549				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
<b>Negativo y Cero</b>	1.433.065	6,62	0	0	0	0	0
<b>(0 - 1,5]</b>	1.540.143	7,12	0	0	0	0	0
<b>(1,5 - 6]</b>	3.558.652	16,45	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
<b>(6 - 12]</b>	2.307.532	10,66	95	2,91	160.432	1,86	1.689
<b>(12 - 21]</b>	4.325.339	19,99	394	12,07	625.898	7,27	1.589
<b>(21 - 30]</b>	3.472.166	16,05	468	14,34	774.464	9,00	1.655
<b>(30 - 60]</b>	4.084.706	18,88	1.099	33,68	2.341.732	27,21	2.131
<b>(60 - 150]</b>	802.685	3,71	843	25,84	2.638.914	30,66	3.130
<b>(150 - 601]</b>	103.394	0,48	298	9,13	1.613.578	18,75	5.415
<b>Mayor de 601</b>	11.113	0,05	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
<b>Total</b>	21.638.795	100,00	3.263	100,00	8.607.575	100,00	2.638

Fuente: Estadística de declarantes del IRPF de la Agencia Tributaria (2022).

Tabla 4.6. Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial (parte estatal) (2020)

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 554				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
<b>Negativo y Cero</b>	1.433.065	6,62	0	0	0	0	0
<b>(0 - 1,5]</b>	1.540.143	7,12	0	0	0	0	0
<b>(1,5 - 6]</b>	3.558.652	16,45	9	0,12	173	0,00	19
<b>(6 - 12]</b>	2.307.532	10,66	363	4,93	30.494	0,25	84
<b>(12 - 21]</b>	4.325.339	19,99	1.073	14,58	206.156	1,68	192
<b>(21 - 30]</b>	3.472.166	16,05	949	12,89	322.910	2,63	340
<b>(30 - 60]</b>	4.084.706	18,88	2.149	29,20	1.149.719	9,36	535
<b>(60 - 150]</b>	802.685	3,71	1.880	25,54	1.974.490	16,07	1.050
<b>(150 - 601]</b>	103.394	0,48	820	11,14	3.693.318	30,06	4.504
<b>Mayor de 601</b>	11.113	0,05	117	1,59	4.908.981	39,96	41.957
<b>Total</b>	21.638.795	100,00	7.360	100,00	12.286.240	100,00	1.669

Fuente: Estadística de declarantes del IRPF de la Agencia Tributaria (2022).

Tabla 5.1. Base teórica, recaudación del periodo y tipo medio ponderado (total declarantes IVA) \* (2020)

	2020	2019	2018	2017	20/19	19/18	18/17
<b>BASE TEÓRICA</b>	414.211.510	481.108.710	462.554.506	440.652.262	-13,90	4,01	4,97
Declaraciones	329.930.202	387.150.754	371.288.138	355.210.816	-14,78	4,27	4,53
Importaciones	84.280.426	93.956.092	91.263.041	85.437.440	-10,30	2,95	6,82
Importaciones en declaración	65.385.224	71.037.840	68.740.683	64.846.301	-13,70	3,34	6,01
Importaciones en aduanas	18.881.926	22.918.252	22.522.358	20.591.139	-17,61	1,76	9,38
Modelo 380	882	1.864	3.326	4.006			
<b>RECAUDACIÓN DEL PERÍODO</b>	65.385.224	75.763.959	72.947.213	69.099.886	-13,70	3,86	5,57
Declaraciones	50.083.877	58.596.367	56.362.007	53.633.246	-14,53	3,96	5,09
Importaciones	15.301.162	17.167.201	16.584.508	15.465.800	-10,87	3,51	7,23
Importaciones en declaración	11.833.551	12.935.964	12.443.723	11.703.608	-8,52	3,96	6,32
Importaciones en aduanas	3.467.611	4.231.237	4.140.785	3.762.192	-18,05	2,18	10,06
Modelo 380	185	391	698	840			
<b>TIPO MEDIO PONDERADO</b>	15,79	15,75	15,77	15,68	0,04	-0,02	0,09
Declaraciones	15,18	15,14	15,18	15,10	0,04	-0,04	0,08
Importaciones	18,16	18,27	18,17	18,10	-0,12	0,10	0,07
Importaciones en declaración	18,09	18,21	18,10	18,05	-0,12	0,11	0,05
Importaciones en aduanas	18,36	18,46	18,39	18,27	-0,10	0,08	0,11
Modelo 380	20,97	20,97	20,97	20,97			

(\*) Datos en miles de euros (2022).

Fuente: Agencia Tributaria.