

RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CREACIÓN DE EMPRESAS FUNDAMENTOS DE FISCALIDAD

LUIS LAMARQUE

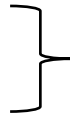
uc3m | Universidad Carlos III de Madrid

TRIBUTACIÓN DIRECTA VS TRIBUTACIÓN INDIRECTA

Tributación directa:

- Manifestación directa de capacidad económica: Obtención de ingresos = Hecho imponible

- IRPF: Personas físicas
- IS: Personas jurídicas



Sujetos pasivos /
Contribuyentes

Tributación indirecta:

- Manifestación indirecta de capacidad económica a través del consumo
- Miguel Delibes: *"Los pobres solo tienen para vicios"*
- Sujetos pasivos: empresarios y profesionales

¿Cuál de las dos tribuciones es más relevante?

- Tributación directa: devengo una vez al año
- Tributación indirecta: devengo operación por operación

- Tributación directa: gasto empresarial
- Tributación indirecta: en teoría neutral

TRIBUTACIÓN DIRECTA VS TRIBUTACIÓN INDIRECTA

A la hora de emprender los ingresos o son inexistentes o muy reducidos y la deducibilidad del IVA muy importante para evitar costes.

Ingresos no financieros contemplados en los PGE de 2022
(En millones de euros)

	2021. Avance de liquidación (Millones de €)	2022 (Millones de €)	Variación (%)
IRPF	93.803	100.132	6,7
Sociedades	21.889	24.477	11,8
IVA	69.099	75.651	9,5
Impuestos especiales	20.183	21.843	8,2
Ingresos tributarios (después de cesión a Entes Territoriales)	114.657	135.939	18,6

Fuente: Ministerio de Hacienda, www.epdata.es

TRIBUTACIÓN DIRECTA VS TRIBUTACIÓN INDIRECTA

Caso 1:

Pablo decide abrir un estudio de arquitectura. Como un año antes había adquirido un piso de nueva construcción muy céntrico en su ciudad, decide desarrollar allí su actividad.

El piso le costó 350.000 € + IVA el 10% 35.000 €, es decir 385.000 €

- ¿Puede deducirse el IVA?
- ¿Qué implicaciones tiene la deducibilidad si Pablo obtiene ingresos?
- ¿Qué implicaciones tiene si no las obtiene?

Conclusión: a la hora de emprender o en épocas de crisis tiene más relevancia el IVA que los tributos directos por cuanto no hay ingresos.

TRIBUTACIÓN DIRECTA IRPF / IS

Primera pregunta: ¿Constituyo una sociedad ?

- Limitación de la responsabilidad. ¿También en el caso de sociedades profesionales?
- Tipo impositivo fijo del 15%/25% pero es un impuesto a cuenta del IRPF

Caso 2:

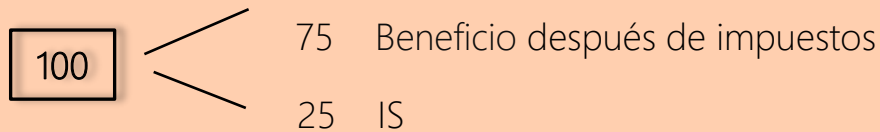
La sociedad Pez Gordo, S.L. obtiene un beneficio de 100.

- ¿Tributación en IS?
- ¿Cuánto puede distribuir?

La sociedad tiene un solo socio, Pablo.

- ¿Cómo tributan los dividendos en su IRPF?

TRIBUTACIÓN DIRECTA IRPF / IS



75 dividendos	-	< / = 6.000 →	19%
	-	6.000,01 – 50.000 →	21%
	-	> 50.000 →	23%

6.000	x	19%	=	1.140	
44.000	x	21%	=	9.240	
<u>25.000</u>	x	23%	=	<u>5.750</u>	
75.000				16.130	IRPF
				25.000	IS
				41.130	→

Tributación efectiva final IS + IRPF: 41,13%

TRIBUTACIÓN DIRECTA IRPF / IS

Si se declaran los 100,000 directamente en IRPF → Tarifa

Tramos IRPF 2021	Tipo estatal	Tipo autonómico *	Tipo total
Hasta 12.450 euros	9,5%	9,5%	19,0%
De 12.450 euros a 20.200 euros	12,0%	12,0%	24,0%
De 20.200 euros a 35.200 euros	15,0%	15,0%	30,0%
De 35.200 euros a 60.000 euros	18,5%	18,5%	37,0%
De 60.000 euros a 300.000 euros	22,5%	22,5%	45,0%
A partir de 300.000 euros	24,50%	22,5%	47,0%

* Hay que tener en cuenta en cuenta que en la columna de "tipo autonómico" figuran los tipos aplicables a los contribuyentes por IRPF que no residen en España. Los contribuyentes que residen en España deberán sustituirlos por la escala que haya aprobado la comunidad autónoma en que tenga que declarar.

$$\begin{array}{rcl}
 60.000 \times 37\% & = & 22.200 \\
 40.000 \times 45\% & = & \underline{18.000} \\
 & & 40.200
 \end{array}$$

→ Tributación efectiva 40,2%

TRIBUTACIÓN DIRECTA IRPF / IS

Ventaja sociedad : diferencia de la tributación si se remansan beneficios

Art. 18.6 LIS: regla especial operaciones vinculadas sociedades profesionales.

Concepto sociedad profesional

- Del 75% de los ingresos de la entidad proceden del ejercicio de actividades profesionales
- Se entienden realizadas a valor de mercado los servicios prestados por los socios profesionales siempre que concurren los siguientes requisitos:
 - Que la sociedad cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad
 - Que no se remanse más del 25% del beneficio

Ejemplo: Aznar, Monedero, el Gran Wyoming, María Teresa Campos, Abellán....

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IRPF

Reducción en la BI:

Art. 32.3 LIRPF

Para contribuyentes que inician una actividad económica:

Reducción del 20% del rendimiento neto positivo declarado determinado por el método de estimación directa en el primer año en el que dicho rendimiento sea positivo y en el siguiente.

Se entiende que la actividad se inicia cuando no se hubiera ejercido en el año anterior sin tener en cuenta actividades en cuya actividad se hubiera cesado sin haber registrado rendimientos netos positivos.

Límite máximo de la cuantía sobre la cual aplica la reducción: 100.000,00 €

No se aplica la reducción en el periodo impositivo en el que más del 50% de los ingresos procedan de una entidad o persona para la que el contribuyente hubiera trabajado en el año anterior al inicio de la actividad económica.

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IRPF

Caso 3

Pablo inicia su actividad como arquitecto en 2021 y los rendimientos que obtiene son los siguientes

2021	2022	2023	2024
(100)	50	(25)	100

¿Qué años puede aplicar la reducción?

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IRPF

Deducción en la cuota

- Art. 68.1 LIRPF: Deducción por inversión en entidades

Deducción del 30% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo para la adquisición de acciones o participaciones en entidades de nueva o reciente creación, pudiendo además de capital invertir conocimientos profesionales/empresariales, en los términos que se establezcan en el acuerdo de inversión.

Base máxima de deducción: 60.000,00 €

Requisitos de la entidad en la que se invierte:

- S.A., S.L., SALab., SLLab no admitidas a negociación en un mercado organizado.
- Ejercer una actividad económica contando con los medios personales y materiales adecuados
- Fondos propios de la entidad o del grupo al que en su caso pertenezca $< / = 400.000,00$ €
- La entidad debe certificar que concurren las anteriores condiciones

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IRPF

Otras condiciones:

- Las acciones o participaciones deben de adquirirse en el momento de la constitución de la sociedad o en los 3 años siguientes y permanecer en el patrimonio del adquirente entre 3 y 12 años
- La participación directa o indirecta con conyugue o pariente hasta 2º grado no debe superar el 40%
- La entidad no debe desarrollar una actividad que con anterioridad ejercía el contribuyente que invierte.

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IRPF

Exención por reinversión de ganancia patrimonial (Art. 38.2 LIRPF):

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones a cuya adquisición le resultó de aplicación la deducción del art. 68.1 LIRPF está exenta si el total del importe recibido se reinvierte en acciones o participaciones de otras entidades de reciente o nueva creación.

Si solo se reinvierte una parte de las ventas obtenidas, la exención sólo será aplicable en proporción.

Plazo para la reinversión: 1 año

CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL IRPF

Concepto de residencia Art. 9 LIRPF:

- Permanencia de 183 días en territorio nacional computándose ausencias esporádicas salvo acreditación de residencia fiscal en otro país. En caso de paraísos fiscales, la administración fiscal puede exigir prueba de la permanencia
- Núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos
- Residencia de conyugue no separado legalmente e hijos menores de edad

Ejemplos:

Youtubers, profesionales liberales....

CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL IRPF

Concepto de residencia fiscal Art. 4 MCDI:

- Vivienda permanente a su disposición
- Relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)
- Donde viva habitualmente
- Estado del que sea nacional
- Común acuerdo de las autoridades

CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL IRPF

Caso 4:

Pablo, arquitecto de doble nacionalidad alemana y española, presta sus servicios básicamente a fondos de inversión alemanes que adquieren edificios en España, los rehabilita y alquila.

Para prestar sus servicios Pablo únicamente necesita un ordenador portátil con el software específico correspondiente y un móvil. Físicamente desarrolla su trabajo en ocasiones en España, cuando visita las obras o a sus dos hijos menores de edad, puesto que está divorciado, teniendo un derecho de visitas muy amplio. Para ello dispone de una vivienda, enfrente del colegio al que acuden sus hijos. Debido a ello, pasa sumando todas las visitas, algo más de medio año en España.

El resto del año reside en Berlín, donde visita a sus clientes y realiza las actividades profesionales propias de un arquitecto. En Alemania, Pablo tiene una nueva pareja, con la que no está casado.

¿Dónde es residente fiscal Pablo?

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IS

Art. 29.1 LIS: Tipo impositivo reducido del 15% para entidades de nueva creación durante 2 años desde el primero en el que se repita una base imponible positiva.

No será de aplicación:

- Cuando la actividad hubiera sido realizada anteriormente por personas vinculada a la entidad
- Cuando la actividad se hubiera realizado durante el año anterior a su constitución por una persona física que ostente más del 50% del capital de la sociedad
- Cuando la entidad forme parte de un grupo
- Cuando se trate de una entidad patrimonial

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IS

Incentivos fiscales, empresas de reducida dimensión Art. 101 LIS aplicables también a SP del IRPF que realicen actividades económicas según art. 68.2 a) LIRPF

Concepto:

Cifra de negocios en el periodo anterior < 10 millones de €

En las empresas de nueva creación, en el primer periodo impositivo en el que se desarrolle la actividad.

Si el ejercicio anterior hubiera sido de menos de un año la cifra de negocios se eleva al año.

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IS

- **Libertad de amortización:**
 - Aplicable a elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afecta a actividades económicas
 - Condición: incremento de la plantilla en los 24 meses siguientes a la entrada en funcionamiento de los bienes y mantenimiento de la plantilla incrementada en 24 meses.
- **Duplicación de los coeficientes de amortización** sin el requisito del incremento de la plantilla

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IS

Caso 5:

La empresa Pez Gordo, obtiene en 2021 una cifra de negocios de 2 millones de Euros. Debido a la buena marcha de los negocios adquiere una oficina por 300.000 Euros.

¿Qué gasto puede registrar en concepto de amortización, asumiendo bien que no incrementa su plantilla, bien que sí la incrementa?

Coeficiente amortización general: 3%	→	9.000,00 €
Empresas reducida dimensión: 6%	→	18.000,00 €
Libertad de amortización: 0 – 100%	→	0 – 300.000,00 €

BENEFICIOS FISCALES EMPRENDEDORES IS

- **Deducibilidad del 1% del saldo de deudores** existentes al final del periodo impositivo, en concepto de deterioro de créditos por posibles insolvencias
- **Reserva de nivelación**: reducción del 10% de la BI con el límite de 1 millón de Euros

Condición: dotación de reserva indisponible.

Adición en los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos, siempre que en los mismos se registre una BIN y hasta el límite de la misma.

El importe restante se adicionará a la BI del periodo impositivo siguiente a la fecha de conclusión del referido plazo de 5 años.

CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL IS

Residencia fiscal personas jurídicas:

Art. 8 LIS

- Constituidas conforme a derecho español
- Domicilio social en España
- Sede de dirección efectiva en España

Art. 4 MCDI

- Sede de dirección efectiva

CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Concepto de establecimiento permanente:

- Lugar fijo de negocio: por ej. Sucursales, oficinas, fábricas, talleres, sedes de dirección
- Obra de constitución o montaje con duración superior a 12 meses
- Agente dependiente

Definición negativa:

No son EP almacenes, depósitos de bienes, centrales de compras, lugares fijos de negocios donde sólo se realizan actividades auxiliares o preparatorias

CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Caso 6:

La empresa alemana DATEX, especializada en la creación de software específico para empresas constructoras, contrata a tres informáticos, residentes fiscales en las Islas Canarias, para que realicen funciones de programación.

Para ello les facilita, a cada uno de ellos un ordenador portátil y un teléfono móvil.

¿Constituye DATEX un establecimiento permanente en España?

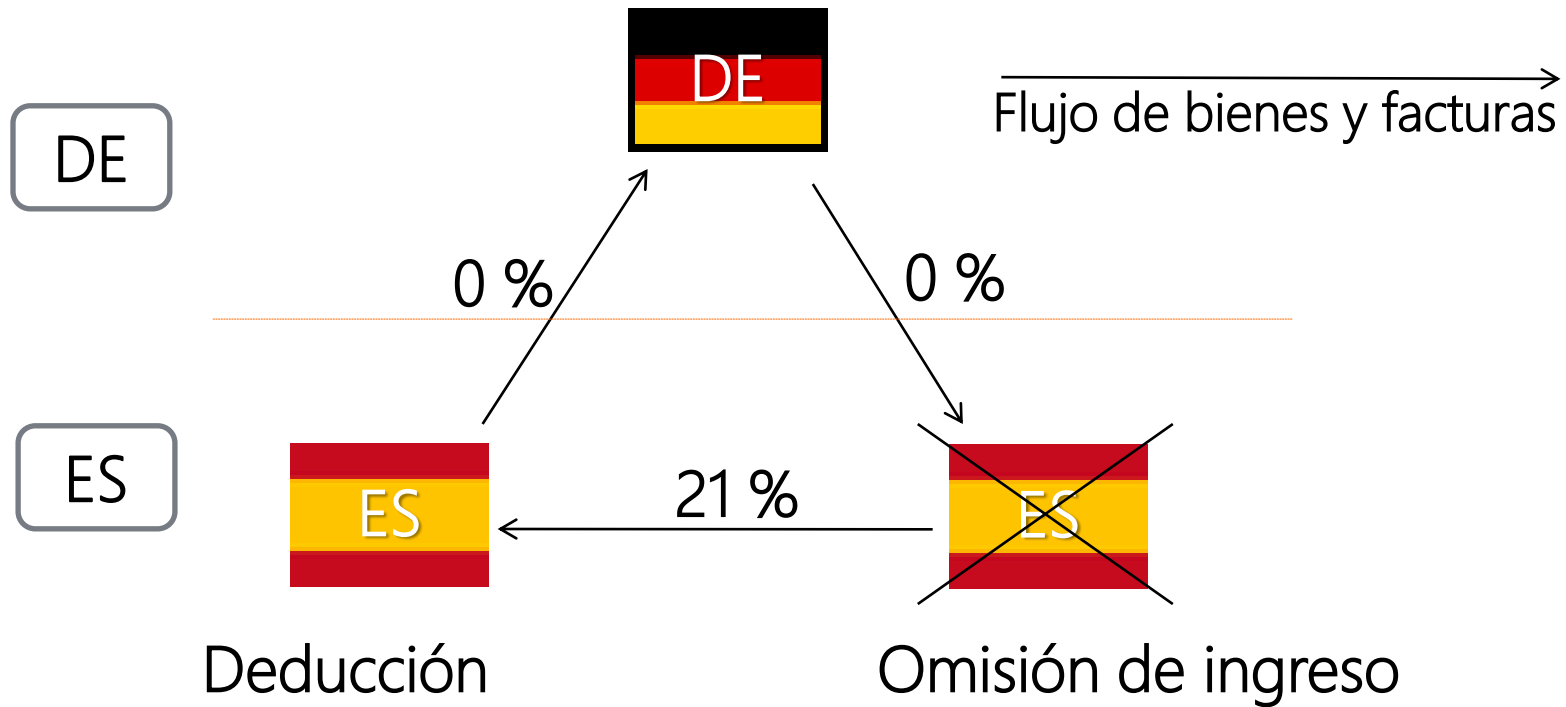
¿Y si las funciones de los 3 empleados españoles consistieran también en la realización de actividades comerciales?

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Características

- Grava operaciones realizadas por empresarios o profesionales
- Impuesto/ Anti-Impuesto?
- Indirecto: grava al consumo. Miguel Delibes: “Los pobres sólo tienen para vicios”
- ¿Armonizado?
- Formalista
- Rentable para el Tesoro Público
- Arriesgado si se hace mal, para ambas partes. Ej.: operaciones carrusel, missing trader (truchas), insolvencias, errores de facturación o contabilización
- ¿Neutral?
- Económico

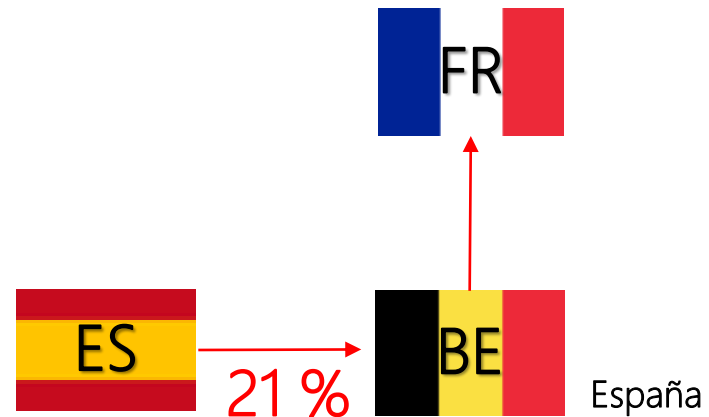
Operación carrusel:



Ejemplo de error de facturación:

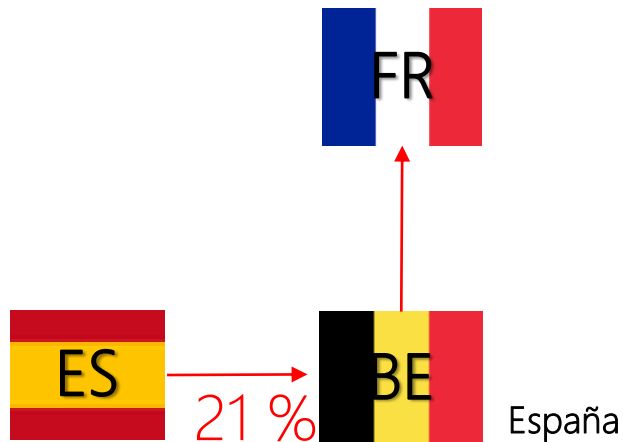
BE adquiere en febrero de 2021 en ES material de construcción.

La compraventa se realiza en escritura pública.



BE se denomina United Construction Equipment Trading BVBA y tiene NIF belga. La factura se emita a U.C.E. Trading con NIF belga.

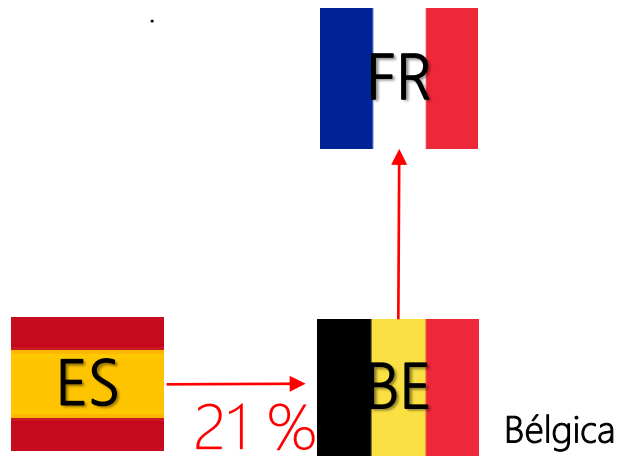
Error de facturación:



En junio de 2021, BE realiza una entrega intracomunitaria a Francia.

En enero de 2022 solicita la devolución del IVA soportado por la vía del 119 LIVA
¿Es correcto?

Error de facturación:



Hacienda niega la devolución del IVA por defectos formales en la factura e inicia un procedimiento sancionador.

¿Es correcto?

¿Qué cabe argumentar en defensa del cliente?

IVA: LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

Entregas locales: Lugar de realización es España

Prestaciones de servicios: Regla general en sede del destinatario

Prestaciones de servicios excepciones: En determinados casos donde hay un claro punto de conexión con el lugar en el que se prestan: Servicios inmobiliarios, restauración, catering, hoteles, acceso a manifestaciones culturales.

IVA: SUJETO PASIVO

Regla general: Quien entrega o presta el servicio

Excepción: Inversión del sujeto pasivo (ISP)

La ISP se prevé bien para facilitar el intercambio de bienes y servicios evitando o simplificando las obligaciones formales (por ejemplo entregas locales por un no residente) o para evitar el fraude o impagos de impuestos (por ejemplo para el caso de determinadas ventas de inmuebles sujetas y no exentas de IVA, contratos de ejecución de obras, determinados productos electrónicos pequeños y caros).

IVA: SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

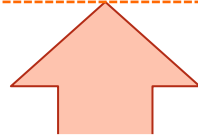
- Prestación de servicios intracomunitarios B2B por regla general. Excepción en el caso de servicios prestados por un no residente no establecido a otro no residente no establecido que caen bajo reglas de localización especiales
- Entregas locales realizados por no establecidos
- Determinados contratos de ejecución de obra

IVA: EJEMPLOS LUGAR DE REALIZACIÓN DE HECHO IMPONIBLE E ISP



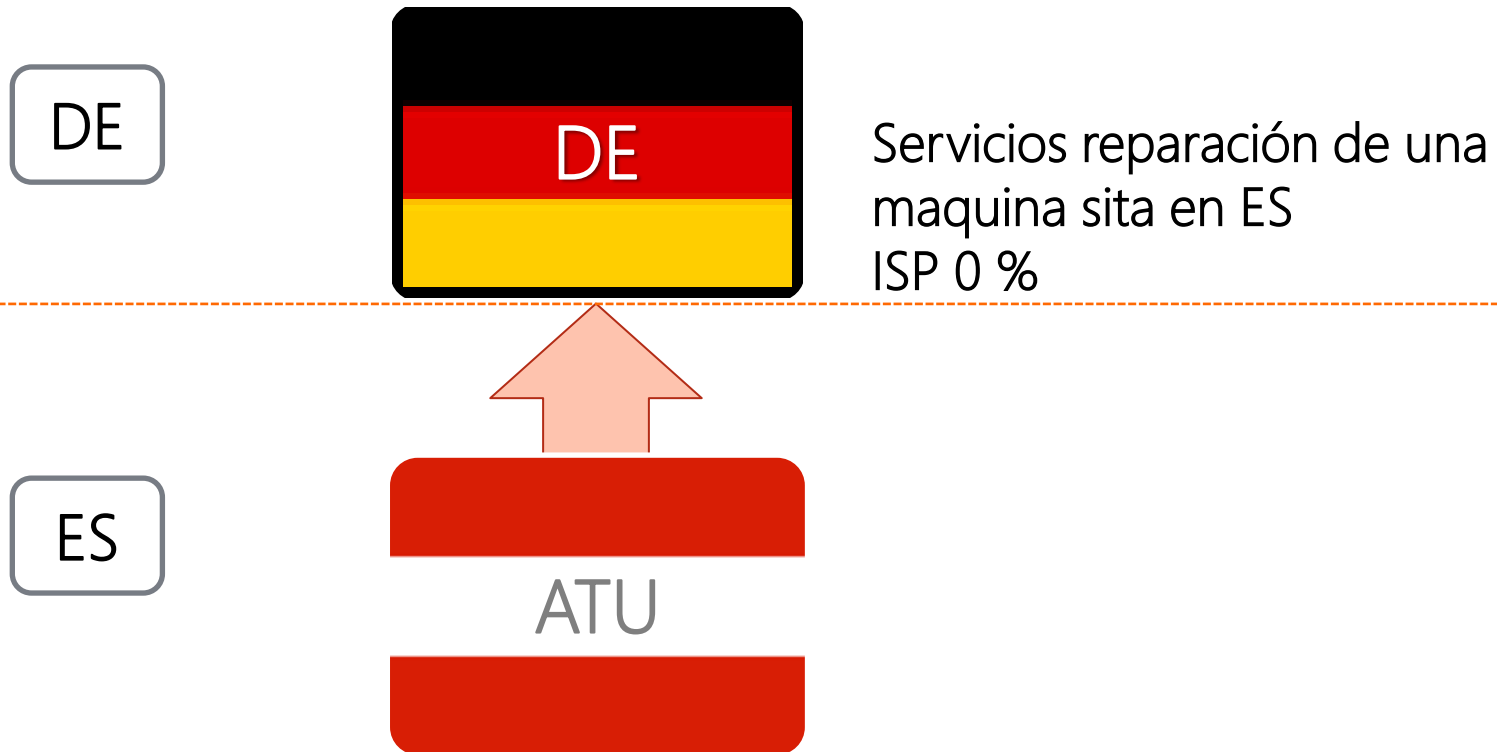
Servicios asesoramiento
Servicios tax compliance

IVA: EJEMPLOS LUGAR DE REALIZACIÓN DE HECHO IMPONIBLE E ISP



Servicios asesoramiento 0 %
Servicios tax compliance 21 %

IVA: EJEMPLOS LUGAR DE REALIZACIÓN DE HECHO IMPONIBLE E ISP



IVA: EJEMPLOS LUGAR DE REALIZACIÓN DE HECHO IMPONIBLE E ISP

DE



ES



Servicios relacionados con bien inmueble en ES
21 %

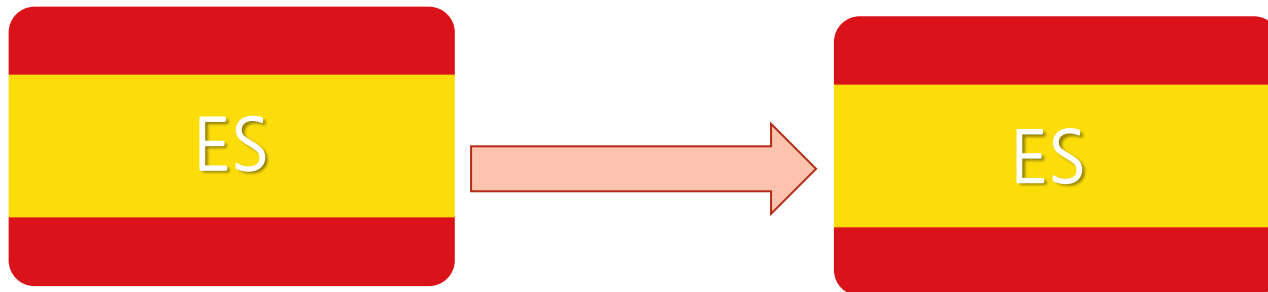
No ISP → ATU debe registrarse en España

IVA EJEMPLOS LUGAR DE REALIZACIÓN DE HECHO IMPONIBLE E ISP



DE tiene que registrarse en España
Que sucede si DE se niega a registrarse?
Riesgos para ATU? Riesgos para DE?

IVA: EJEMPLOS LUGAR DE REALIZACIÓN DE HECHO IMPONIBLE E ISP



Contrato de ejecución de obra de construcción
o rehabilitación de edificación ISP 0 %

IVA: DEVENGO

- Con cada operación
- Regla general: en el momento de la entrega o prestación del servicio
- Pagos anticipados: en el momento del pago

IVA: DEVENGO CONFORME AL CRITERIO DE CAJA

- Se retrasa el devengo y por tanto la declaración e ingreso al momento del cobro. El IVA soportado sólo se puede deducir cuando se pague a los proveedores (criterio de caja doble), todo ello con el límite del 31 de diciembre del año posterior a aquel en el que se hayan realizado las operaciones
- Régimen optativo siempre que no se haya superado en el año anterior el volumen de operaciones de 2 millones de Euros
- Obligaciones formales: indicación expresa en los libros de facturas recibidas y emitidas las fechas de pago y cobro y en las facturas que se emitan aplicando el régimen especial del criterio de caja
- La opción se ejercita hasta el 30.11. del año anterior al que deba de resultar de aplicación. Duración hasta renuncia. Una vez renunciado no cabe optar otra vez durante 3 años

IVA: DEVENGO CONFORME AL CRITERIO DE CAJA

Caso 7

Carmen se acaba de colegiar como procuradora y tiene como cliente a la multinacional Yazaki a la que Hacienda, como consecuencia de una inspección, le ha liquidado una deuda tributaria de 4 millones de Euros, que actualmente están recurriendo en la Audiencia Nacional.

Conforme a las tarifas del colegio de procuradores de Madrid por dicho pleito Carmen debe de facturar 20.000,00 €.

El 15.09.21 emite una factura por el concepto de provisión de fondos por la representación en el pelito por importe de 10.000,00 € + IVA. Yazaki no paga la factura hasta febrero del 2022.

- ¿Es correcta la repercusión de IVA en la factura de Carmen?
- ¿Cuándo debe de ingresar el IVA repercutido?
- ¿Cuándo se puede deducir Yazaki el IVA soportado?

IVA: DEVENGO CONFORME AL CRITERIO DE CAJA

Caso 7 (cont.)

El 15.03.22, una vez concluido el pleito, Carmen factura los 10.000,00 € + IVA restantes que Yazaki no paga hasta mayo de ese año.

¿Es correcta la repercusión del IVA en marzo?

¿Cuándo debe de ingresar el IVA repercutido?

¿Y si Carmen se acoge al criterio de caja?

IVA: REQUISITOS DE DEDUCIBILIDAD

Requisitos subjetivos: empresarios o profesionales

Requisitos temporales: Problemática de las cuotas soportadas antes del inicio de las actividades empresariales o profesionales

Casilla 504 mod. 036!!

Requisitos formales de deducción:

- Factura completa
- Contabilización en el libro registro de facturas recibidas

IVA: REQUISITOS DE DEDUCIBILIDAD

Limitaciones al derecho a deducir:

Afección directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional

Excepción: cabe afectación parcial de bienes de inversión → Deducibilidad den la medida en que previsiblemente se afecten de acuerdo con criterios fundados.

Vehículos: Presunción afección al 50% (taxis y otros 100%)

Exclusión del derecho a deducir:

Joyas, alimentos, bebidas, tabaco, espectáculos, atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, viajes, hostelería y restauración, salvo se consideren deducibles a efectos de tributación directa.

IVA: TAX COMPLIANCE / OBLIGACIONES DE DECLARACIÓN

< 6 millones de Euros

- 303 trimestrales
- 390 anual
- 349 trimestral, salvo entregas intracomunitarias de bienes o sumas superiores a 50.000 Euros
- Intrastat de entrada y salida manual siempre que > 400.000 Euros

> 6 millones de Euros

- Declaraciones mensuales
- SII

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN IVA SOPORTADO QUE EXCEDA DEL DEVENGADO (ART. 115 LIVA)

Regla general: en la última declaración del año (enero del año siguiente)

A opción del contribuyente: régimen de devolución mensual

Alta vía 036 a presentar en noviembre del año anterior a aquél en el que debe surtir efecto

No obstante también cabe alta en cualquier trimestre con efecto a partir del trimestre siguiente

Implica obligación de presentar el SII

El alta en el REDEME posibilita también el alta en el régimen de diferimiento del IVA a la importación que si se hace, implica que se emita el pago del IVA a la importación

SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN IVA SOPORTADO QUE EXCEDA DEL DEVENGADO (ART. 115 LIVA)

Caso 8

La sociedad PEZ GORDO, importa paneles solares desde China, que posteriormente vende a clientes franceses.

- Tratamiento a efectos del IVA de estas operaciones
- Recuperación del IVA soportado

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

- Impuesto municipal
- Personas físicas exentas
- Personas jurídicas con cifra de negocios < 1 millón de Euros, también exentos
- También están exentos los dos primeros impositivos en los que se desarrolle la actividad