

Citation for published version

Delgado García, A.M. [Ana María] (2020). Algunas consideraciones fiscales sobre la creación de empresas. Nueva Fiscalidad, 2020(3), 81-109.

Handle

<http://hdl.handle.net/10609/150443>

Document Version

This is the Accepted Manuscript version.

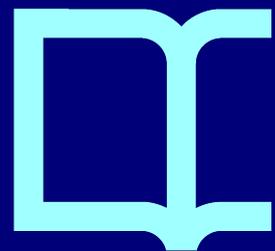
The version published on the UOC's O2 Repository may differ from the final published version.

Copyright

© Dykinson

Enquiries

If you believe this document infringes copyright, please contact the UOC's O2 Repository administrators: repositori@uoc.edu



ALGUNAS CONSIDERACIONES FISCALES SOBRE LA CREACIÓN DE EMPRESAS

Ana María Delgado García

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Oberta de Catalunya

Resumen

En el contexto actual resulta cada vez más difícil crear empresas, pues deben tenerse en cuenta los desafíos de diversa índole que ello supone. De ahí la importancia de políticas fiscales adecuadas que fomenten la iniciativa empresarial. En el presente artículo se examinarán las medidas previstas en nuestro ordenamiento tributario en el IRPF, IS e IVA, pues son los impuestos en los que se recogen un mayor número de medidas y de mayor impacto para fomentar la actividad empresarial y, además, constituyen las figuras vertebradoras de nuestro sistema tributario. Asimismo, se estudiarán las previsiones contenidas en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Por último, se analizará si tales medidas son suficientes, complementarias y coherentes entre sí; y, en segundo lugar, si son realmente eficientes.

Palabras clave

Creación de empresas, emprendimiento, beneficios fiscales

Some tax considerations on business creation

Abstract

In the current context, it is becoming increasingly difficult to start businesses, especially for small and medium-sized enterprises and the self-employed. This is because of the different challenges they face. That's why the right fiscal policies that promote entrepreneurship are essential. This article will examine the measures provided for in our tax system in the IRPF, IS and VAT, as they are taxes that include a greater number of measures and greater impact to promote business activity. They are also the key figures in our tax system. In addition, the rules of the tax on economic activities will be studied. Lastly, it will be examined whether such measures are sufficient, complementary and consistent with each other; and, secondly, if they're really efficient.

Key words

Business creation, entrepreneurship, tax benefits

Sumario

1. Introducción. 2. Iniciativas públicas para incentivar el emprendimiento y la creación de empresas. 3. Aspectos generales sobre la actividad empresarial y el sistema tributario. 4. Las medidas previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 5. Las medidas previstas en el Impuesto sobre Sociedades. 6. Las medidas previstas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. 7. Las medidas previstas en el Impuesto sobre Actividades Económicas. 8. Conclusiones. 9. Bibliografía.

1. Introducción

El sector empresarial, eje fundamental en el desarrollo y crecimiento económico, ha ido sufriendo importantes transformaciones debidas, entre otros factores, a la crisis económica y financiera de los últimos años y la reciente desaceleración de la economía mundial, el auge e implementación de las tecnologías de la información y la comunicación, la globalización y la alta competitividad. Como señala la OCDE en su Informe *The Next Production Revolution. Implications for Governments and Business*, de 2017, nos hallamos ante una cuarta revolución industrial, con unos cambios a los que las empresas deben estar preparadas para hacer frente y poder subsistir. Y, en esta misma línea, en el *The Future of Jobs Report 2018* del *World Economic Forum*, se resalta que la cuarta revolución industrial, en su interacción con diversos factores socioeconómicos y demográficos, está generando una tormenta perfecta en relación con el cambio de modelo empresarial en todas las industrias, afectando a los mercados laborales.¹

Y, por otro lado, en la actualidad el sector empresarial (en especial, los autónomos y la pequeña y mediana empresa) se ha visto profundamente afectado como consecuencia de la crisis económica provocada por la COVID-19 que ha supuesto el cierre temporal de las empresas, una drástica caída de las ventas, problemas de tesorería, situaciones de insolvencia, expedientes de regulación de empleo (temporal o no)...²

Precisamente, la *Estrategia Europa 2020: Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*,³ cuya finalidad era superar la crisis económica y subsanar los defectos del modelo de crecimiento de la Unión Europea, ya reconoció la importancia capital del emprendimiento como motor de un crecimiento inteligente, sostenible e integrador.

Sin embargo, en este contexto resulta todavía más difícil emprender y crear empresas, pues deben tenerse en cuenta los desafíos que ello supone para las empresas y empresarios: ser competitivos en un mercado global, la inversión en innovación e investigación,⁴ la adaptación constante a los cambios tecnológicos, el acceso a la financiación ajena,⁵ velar por la formación y la alta cualificación del personal... Todo

¹ Este artículo constituye uno de los resultados de dos Proyecto de Investigación, bajo mi dirección. El primero de ellos, lleva por título *Marco legal y fiscal de la creación de empresas* (DER2016-77432-P) y fue financiado en la convocatoria 2016 de Proyectos de I+D+i del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia (Subprograma estatal de generación de conocimiento), del Ministerio de Economía y Competitividad. Y, el segundo, se titula *Medidas legales y fiscales para el mantenimiento de las empresas* (PID2019-106501GB-I00), y ha sido financiado en la convocatoria 2019 «Proyectos de I+D+i», del Subprograma estatal de generación de conocimiento del Ministerio de Ciencia e Innovación.

² En el segundo trimestre del año 2020, según Eurostat, la economía de la eurozona registró una caída del 12,1% respecto de los tres meses anteriores, cuando ya había retrocedido un 3,6% y una pérdida de alrededor de 5,5 millones de empleos en la Unión Europea (España lideró la caída del PIB entre los países de la UE, con un hundimiento del 18,5%); lo cual supone la entrada en recesión técnica de la zona euro.

³ Comunicación de la Comisión Europea [COM (2010) 2020 final].

⁴ Uno de los pilares sobre los que se basa el crecimiento económico, la innovación y la competitividad de la economía consiste en la creación de empresas tecnológicas, con alto potencial de crecimiento, por su contribución a la creación de empleo y su capacidad de generar alto valor añadido. Sin embargo, todavía estas empresas de base tecnológica o start-ups carecen en España de un marco regulador propio.

⁵ En muchos casos, las iniciativas empresariales al tener dificultades para acceder a capital propio y a las fuentes ajenas de crédito tradicionales, por lo que han aparecido otras fórmulas de financiación ajena como los fondos de capital riesgo, los *business angels* o inversor de proximidad y las plataformas de

ello requiere de la existencia de un entorno favorable y de un marco normativo y fiscal claro y adecuado para la generación de iniciativas empresariales y para el ejercicio de la actividad de las empresas y empresarios, en el que se eliminen y simplifiquen al mismo tiempo las trabas burocráticas.⁶

Y, por último, no hay que olvidar que, tal y como se indica en el *Informe sobre la creación de empresas en España y su impacto en el empleo*, del Consejo Económico y Social, “otro de los factores clave de mayor influencia en la creación y consolidación empresarial es contar con un capital humano de calidad. La educación y la formación resultan así determinantes para promover el emprendimiento y condicionan tanto el grado de éxito del proyecto como su consolidación a medio y largo plazo”.⁷

2. Iniciativas públicas para incentivar el emprendimiento y la creación de empresas

Los poderes públicos, tanto a nivel nacional como internacional, son una pieza clave para reactivar la economía y crear empleo y, en definitiva, para impulsar el crecimiento económico. Y, en particular, la política fiscal es un instrumento fundamental para dar cumplimiento a dichos objetivos. Así, en los últimos años han ido adoptando algunas medidas, con la finalidad de incentivar el emprendimiento y la creación de empresas, de abordar los problemas estructurales a los que se enfrentan las empresas y los empresarios, y de fortalecer a largo plazo el tejido empresarial. Algunas de estas medidas, tal como se analizará, son de carácter fiscal y se han adoptado en la esfera internacional, estatal, autonómica o local.

En este contexto, en la Unión Europea se han ido adoptando diferentes iniciativas en esta línea. Así, además de la mencionada Comunicación de la Comisión *Europa 2020. Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador*, se aprobó en el año 2013 un *Plan de acción sobre emprendimiento 2020. Relanzar el espíritu emprendedor en Europa*,⁸ basado en las directrices del *Small Business Act*.⁹ Este plan de acción preveía un programa de acciones para fomentar el emprendimiento en Europa, eliminar obstáculos y revolucionar la cultura del emprendimiento, con el objetivo último de

financiación participativa (*crowdfunding*). En este punto, interesa destacar que la Comisión Europea ya en el año 2011 aprobó un *Plan de acción para mejorar el acceso a la financiación de las PYMES*, que contenía recomendaciones para incentivar la financiación alternativa a la de las entidades de crédito.

⁶ A este respecto, ya en el año 2007 la Comisión Europea estudió el coste que supone para las empresas su relación con las administraciones públicas (COM (2006) 691 final, *Measuring administrative costs and reducing administrative burdens in the European Union*) e impulsó el Programa de Acción para la reducción de las cargas administrativas en la Unión Europea. A su vez, en España, en cumplimiento de dicho Programa, se aprobó en el año 2007 el *Programa de Mejora de la Reglamentación y de la Reducción de Cargas Administrativa*, a partir del cual se han ido aprobando algunas normas en este ámbito. Pero, en cualquier caso, es importante seguir avanzando para la simplificación de los trámites para la creación de una empresa o un negocio.

⁷ Informe 3/2016, del Consejo Económico y Social, sobre la creación de empresas en España y su impacto en el empleo, pág. 133.

⁸ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Plan de Acción sobre Emprendimiento 2020. Relanzar el espíritu emprendedor en Europa (COM (2012) 795 final).

⁹ COM (2008) 394 final. «Pensar primero a pequeña escala». «Small Business Act» para Europa: iniciativa en favor de las pequeñas empresas, y que fue revisada en 2011 (Revisión de la «Small Business Act» para Europa, COM (2011) 78 final).

facilitar la creación de empresas y generar un entorno más favorable para que las empresas puedan prosperar y crecer. Para ello, el plan se articulaba en torno a tres ejes: desarrollar la educación y formación en emprendimiento; promover un entorno empresarial favorable; y, finalmente, favorecer el emprendimiento en colectivos específicos.

Posteriormente, pueden mencionarse, entre otras, la Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de noviembre de 2013, sobre el *Plan de acción sobre emprendimiento 2020. Relanzar el espíritu emprendedor en Europa* (2013/2532 RSP); la Comunicación de la Comisión *Por un renacimiento industrial europeo* (COM/2014/014 final) sobre el papel de la política industrial en la salida de la crisis; y la Comunicación de la Comisión *Invertir en una industria inteligente, innovadora y sostenible. Estrategia renovada de política industrial de la UE* (COM/2017/479 final).

Por otra parte, se trata de un tema alineado con los Objetivos de desarrollo sostenible de la Agenda 2030, aprobada por la Organización de las Naciones Unidas, en particular, con los objetivos 8 (Trabajo decente y crecimiento económico) y 9 (Industria, innovación e infraestructura). En relación con el primero, conviene destacar que una de sus metas, la tercera, consiste en “Promover políticas orientadas al desarrollo que apoyen las actividades productivas, la creación de puestos de trabajo decentes, el emprendimiento, la creatividad y la innovación, y fomentar la formalización y el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas, incluso mediante el acceso a servicios financieros”. Y, respecto del segundo de los objetivos mencionados, están relacionadas con este tema las metas segunda (“Promover una industrialización inclusiva y sostenible y, de aquí a 2030, aumentar significativamente la contribución de la industria al empleo y al producto interno bruto, de acuerdo con las circunstancias nacionales, y duplicar esa contribución en los países menos adelantados”) y tercera (“Aumentar el acceso de las pequeñas industrias y otras empresas, particularmente en los países en desarrollo, a los servicios financieros, incluidos créditos asequibles, y su integración en las cadenas de valor y los mercados”).

A su vez, en España, el art. 38 CE, por el que se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, promulga que “los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación”.¹⁰ En este marco, las principales normas aprobadas con tal finalidad han sido las siguientes: la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral; la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo; la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización; la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo; la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial; la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social; la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social; o la Ley 6/2017, de 24 de octubre de reformas urgentes del trabajo autónomo.

¹⁰ En la STC 83/1984, de 24 de julio, el Tribunal Constitucional sostiene que el derecho garantizado en el mencionado art. 38 CE no es el de acometer cualquier empresa, sino solamente el de iniciar y sostener en libertad la actividad empresarial.

Estas normas son complejas y heterogéneas y responden a finalidades diversas.¹¹ Además, recogen una serie de modificaciones de distinto calado básicamente en la normativa mercantil, laboral y fiscal; aunque también tienen impacto en materia administrativa y de extranjería. Incluso, algunas de las medidas introducidas por estas normas, fueron reformadas con posterioridad o incluso han sido eliminadas.

Las principales medidas adoptadas por la Ley 14/2013 son las siguientes: introduce la figura de emprendedor de responsabilidad limitada por las deudas derivadas de sus actividades económicas, estableciendo, además, la inembargabilidad de su vivienda habitual; crea la sociedad limitada de formación sucesiva a los efectos de abaratar y facilitar la constitución de una sociedad y su actividad; establece medidas para agilizar el inicio de la actividad emprendedora (una deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, así como una exención en el caso de transmisión posterior de tales empresas); contempla mecanismos de negociación extrajudicial para que puedan los emprendedores iniciar un nuevo proyecto empresarial a pesar de un fracaso previo. Asimismo, se incorpora el régimen especial del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), se establecen incentivos por inversión de beneficios empresariales, beneficios para la I+D+i, bonificaciones en las cotizaciones de emprendedores en situación de pluriactividad y reduce las cargas administrativas para pymes y trabajadores autónomos.

Durante el período de crisis económica y financiera, como se señala en el *Informe sobre la creación de empresas en España y su impacto en el empleo*, del Consejo Económico y Social, España registró los mayores niveles de mortalidad empresarial y se produjo un fuerte deterioro del mercado de trabajo; si bien también surgieron nuevas iniciativas empresariales (algunas bajo la forma de autoempleo) que presentaron forma de pequeñas empresas, de manera que, a partir de 2015, “se observa que el número de empresas que se crean en España supera al número de las que desaparecen”. Además, “las motivaciones personales para ser empresario y/o la percepción de oportunidades de negocio también ha cambiado, habiéndose producido un incremento del emprendimiento por necesidad”.¹² En cualquier caso, este aumento del emprendimiento y de la creación de empresas fue fruto de la aplicación de las medidas contenidas en las leyes anteriormente mencionadas.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las características de las empresas/empresarios es muy diversa, hay que preguntarse, en primer lugar, si estas medidas son suficientes, complementarias y coherentes entre sí; y, en segundo lugar, si realmente son eficientes y si ayudan no solo a la creación de las empresas y a la creación de empleo, sino también al mantenimiento de su actividad. Pues no hay que olvidar que el fin último que debería presidir la actuación de los poderes públicos es el mantenimiento y el crecimiento de la actividad empresarial.

3. Aspectos generales sobre la actividad empresarial y el sistema tributario

Con anterioridad al inicio de una actividad económica, debe tenerse claro cómo se va a operar en el mercado, esto es, bajo qué forma jurídica se va actuar: si como persona

¹¹ Incluso esta diversidad de objetivos a las que responden, puede encontrarse dentro de una misma ley, como sucede con la Ley 14/2013, pues integra previsiones dirigidas al apoyo de los emprendedores, a facilitar el desarrollo de la actividad empresarial y a internacionalizar las empresas.

¹² Informe 3/2016, del Consejo Económico y Social, sobre la creación de empresas en España y su impacto en el empleo, págs. 131 y 132.

física, esto es, como autónomo, o bien como persona jurídica, utilizando alguna de las formas societarias previstas en la ley. En este punto, debe resaltarse no sólo la gran diversidad de tipos de sociedades existentes, sino también la disparidad de normas que han ido modificando sus respectivos regímenes jurídicos, lo cual dificulta la decisión de optar por una clase determinada de sociedad.

La concreta elección de la forma jurídica más adecuada debe realizarse en función, fundamentalmente, del tipo de actividad a desempeñar, el volumen de operaciones y beneficio esperado, el número de participantes en el negocio (y número de trabajadores), el capital necesario para emprender la actividad y el capital de que se dispone y las perspectivas de expansión. Unas y otras formas presentan ventajas e inconvenientes desde el punto de vista de los clientes, inversores, trabajadores, los socios... y, sobre todo, de la responsabilidad patrimonial derivada del ejercicio de la actividad.

Desde el punto de vista fiscal, la decisión no es baladí, pues la tributación es diferente y los incentivos fiscales de los que pueden beneficiarse también lo son. En efecto, sobre una sociedad o un empresario persona física recaen diferentes impuestos a lo largo de su existencia a los que deben hacer frente dependiendo de la forma jurídica que adoptan y del tipo de actividad desarrollada, debiendo, además, cumplir con una amplia variedad de obligaciones fiscales de carácter formal.

Las normas tributarias lo que principalmente someten a gravamen es el beneficio empresarial que generan, a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en el caso del empresario autónomo y de las entidades sin personalidad jurídica, a través del Impuesto sobre Sociedades (IS) en el caso de las sociedades mercantiles o a través del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el caso de las personas no residentes en territorio español.¹³ Pero también son objeto de tributación otros hechos imposables reveladores de capacidad económica como son el simple ejercicio de una actividad económica (Impuesto sobre Actividades Económicas), las operaciones que constituyen el tráfico habitual de una empresa (IVA); el patrimonio empresarial y su transmisión (Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

La empresa es una realidad socioeconómica y, al mismo tiempo, constituye un fenómeno complejo, que carece de un concepto unitario en nuestro ordenamiento jurídico. Desde un punto de vista económico, puede definirse una empresa como una organización de factores productivos (capital y trabajo) para la producción e intermediación de bienes y servicios destinados al mercado.¹⁴ Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, la empresa se define como “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”. Y se define el emprendimiento como la “acción o efecto de emprender”, al tiempo que por emprender se entiende “acometer y comenzar una obra, un negocio, un empeño, especialmente si encierran dificultad o peligro”.

Desde un punto de vista jurídico, debe señalarse que la noción de empresa no es un término unívoco en nuestro ordenamiento, pues diferentes ramas del Derecho, básicamente el Derecho Mercantil y el Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, contienen diversas definiciones. Es más, dentro de cada disciplina se pueden encontrar

¹³ No obstante, el cálculo de los rendimientos netos de la actividad económica de los sujetos pasivos del IRPF se realiza por remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades (art. 28 de la LIRPF).

¹⁴ Incluso se distingue la empresa del establecimiento mercantil, de manera que la primera es un modo de actividad, en tanto que el segundo es el instrumento al servicio de dicha actividad.

diversos términos que hacen referencia a una misma realidad: empresa, empresario, emprendedor...

El Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se aprueba el Código de Comercio, no contiene una definición de empresario, limitándose a efectuar una enumeración de los sujetos mercantiles (el comerciante individual y el empresario social o sociedades mercantiles), si bien sí que define el concepto de comerciante en su art. 1.¹⁵ Según este precepto, se considera comerciante (el actual empresario persona física) a quien, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedica a él habitualmente. A estos efectos, el empresario es toda persona natural o jurídica que, por si o por medio de representante, ejercita en nombre propio, una actividad económica de producción o distribución de bienes o servicios en el mercado, adquiriendo la titularidad y las obligaciones derivadas de dicha actividad.¹⁶

Por otro lado, en distintas normas se contienen también otras definiciones amplias e imprecisas de empresario a efectos diversos. Así, el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, en su art. 4, considera empresario (como concepto contrapuesto a consumidor) a “toda persona física o jurídica, ya sea privada o pública, que actúe directamente o a través de otra persona en su nombre o siguiendo sus instrucciones, con un propósito relacionado con su actividad comercial, empresarial, oficio o profesión”. Por su parte, el art. 3 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, contiene una definición de emprendedor muy amplia. Según esta norma, “se consideran emprendedores aquellas personas, independientemente de su condición de persona física o jurídica, que desarrollen una actividad económica empresarial o profesional, en los términos establecidos en esta Ley”. Dicha definición es poco precisa, dado que, en sentido estricto, el término emprendedor debería quedar limitado a las personas físicas y debería restringirse a la fase inicial de creación y puesta en marcha del proyecto empresarial. De acuerdo con esta noción más restrictiva, el emprendedor no es todavía un empresario, lo será cuando su actividad económica se mantenga y consolide. Y, por último, la Ley 20/2013, de 9 diciembre, de Garantía de la Unidad de Mercado, utiliza un nuevo concepto, el operador económico, entendido, en términos muy amplios, como cualquier persona física o jurídica o entidad que realice una actividad económica en España”.

Ahora bien, debe señalarse que las normas tributarias, más que referirse a la empresa como tal, hacen referencia a otros conceptos relacionados como son el ejercicio de una “actividad económica” o de una “actividad empresarial o profesional”, desarrollo de una “explotación económica”, “rama de actividad” o “establecimiento permanente”, tenencia de un “patrimonio empresarial”; si bien no siempre definen tales conceptos.¹⁷

A estos efectos, de acuerdo con lo establecido en el art. 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), “se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que,

¹⁵ El término empresario se introduce en el Código de Comercio como consecuencia de la reforma operada mediante la Ley 16/1973, de 21 de julio, convirtiendo en sinónimos a los conceptos de empresario y comerciante. No obstante, no se introduce de forma efectiva en el Derecho Mercantil hasta la reforma del Código de Comercio llevada a cabo a través de la Ley 19/1989, de 25 de julio.

¹⁶ En cambio, desde un punto de vista económico, se considera empresario a la quien directamente y por él mismo organiza los factores de la producción (capital y trabajo).

¹⁷ Sobre los distintos conceptos de empresa a efectos tributarios, véase BONET SÁNCHEZ, M^a P.: *La empresa ante el sistema tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2006, págs. 159 y ss.

procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. Por su parte, según el art. 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), “se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. Y, a su vez, el art. 13.1.a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, dispone que “se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”. Y, por último, el art. 5.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), define como empresarios o profesionales como las personas o entidades que realizan actividades empresariales o profesionales, incluyendo a las sociedades mercantiles, quienes exploten bienes corporales o incorporeales con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, quienes realicen aunque sean ocasionalmente determinadas operaciones inmobiliarias y quienes realicen entregas ocasionales de medios de transporte nuevos exentas.

A continuación, se van a tratar las medidas previstas en el IRPF, IS e IVA, pues son los impuestos en los que se recogen un mayor número de medidas y de mayor impacto para fomentar la actividad empresarial y, además, constituyen las figuras vertebradoras de nuestro sistema tributario.¹⁸ Asimismo, se analizan las previsiones contenidas en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), en tanto que figura tributaria local que grava el simple ejercicio de una actividad económica.

4. Las medidas previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las principales medidas existentes para fomentar la creación de empresas son las siguientes: la exención de la prestación por desempleo en la modalidad de “pago único”; la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por inicio de actividad económica; la exención de la ganancia de patrimonio por reinversión en empresas de nueva o reciente creación; y la deducción de la cuota íntegra estatal por inversión en empresa nueva o de reciente creación.¹⁹

Junto a estas medidas existe alguna otra previsión contenida en la LIRPF que también resulta aplicable en este ámbito.²⁰ Y, por otro lado, se contemplan diferentes

¹⁸ En relación con las medidas que afectan a esta materia y que han sido suprimidas en los últimos años, véase VAQUERO GARCÍA, A.: “Actuaciones fiscales en materia de emprendimiento: resultados y líneas de mejora”. Documentos IEF, nº 24.

¹⁹ En relación con esta materia, puede verse NAVARRO EGEA, M.: “Incentivos fiscales y apoyo a la financiación de los emprendedores en el marco del IRPF”, en AA.VV. (dir. Luján Alcaraz J. y Ferrando García, F.M.): *Trabajo autónomo y fomento del emprendimiento: mitos y realidades*, Bomarzo, Albacete, 2016.

²⁰ Tal es el caso de la previsión de un tipo reducido de retención por inicio de la actividad profesional, del 7%, siempre y cuando no se haya ejercido ninguna actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades (artículo 101.5 LIRPF).

deducciones que han ido aprobando algunas Comunidades Autónomas, de diferente alcance y que son complementarias a la deducción de la cuota íntegra estatal por inversión en empresa nueva o de reciente creación, pero nunca pueden aplicarse sobre la misma cantidad.²¹

En relación con la primera de las medidas mencionadas, la exención de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, se encuentra regulada en el art. 7.n) LIRPF, en su redacción dada por el art. 8.1 de la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. Como es sabido, conforme a lo dispuesto en el art. 17.1 LIRPF, la percepción de la prestación por desempleo tributa como rendimiento del trabajo personal y está sujeta a retención. Ahora bien, tales prestaciones reconocidas por la respectiva entidad gestora están exentas si se perciben en la modalidad de pago único y sin límite de cantidad alguno,²² siempre que las cantidades percibidas se destinen a las siguientes finalidades, contempladas en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, en el art. 10 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social; y en el art. 34 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (introducido por la Ley 31/2015, de 9 de septiembre): el alta como trabajadores autónomos,²³ la constitución o incorporación estable como socios trabajadores o de trabajo en cooperativas o sociedades laborales (con independencia de su duración o de su participación en la constitución) o bien la incorporación en una sociedad mercantil de nueva creación o constituida en un plazo máximo de doce meses anteriores a la aportación, siempre que vayan a poseer el control efectivo de la misma y ejercer en ella una actividad profesional.²⁴

Por lo tanto, la finalidad de esta medida claramente es la de fomentar el autoempleo de los desempleados con derecho a la prestación contributiva, si optan por establecerse por cuenta propia como trabajador autónomo, o como socios a sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado. Ahora bien, nótese que, en conexión con lo previsto en el art. 14 LGT, la exención no alcanza a otras prestaciones que pueda percibir una persona que quiera emprender, como pueden ser las prestaciones percibidas en la modalidad de pago único por los autónomos en el supuesto de cese de actividad,

²¹ Así, pueden citarse las siguientes deducciones: por adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de la constitución o de la ampliación de capital en las sociedades mercantiles de las Comunidades Autónomas de Cataluña, Andalucía y Extremadura; por adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación de Cantabria, Galicia, Islas Baleares, Madrid, Región de Murcia y Aragón; para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de treinta y cinco años de la Comunidad Autónoma Madrid; por inversión en entidades de la economía social de la Comunidad Autónoma de Aragón; y para el fomento del emprendimiento de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

²² Con anterioridad a la redacción actual del precepto, la exención no era total, pues se establecía un límite de 15.500 euros.

²³ No obstante, quedan excluidos de esta opción si se constituyen como trabajadores autónomos económicamente dependientes suscribiendo un contrato con una empresa con la que hubieran mantenido un vínculo contractual previo inmediatamente anterior a la situación legal de desempleo o bien perteneciente al mismo grupo empresarial de esta última.

²⁴ Sin embargo, quedan excluidos por haber mantenido un vínculo laboral previo inmediatamente anterior a la situación de desempleo con dichas entidades o pertenecientes al mismo grupo empresarial.

contemplada en el art. 12 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social y en el art. 39 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.²⁵

Si bien, desde un punto de vista temporal,²⁶ debe tenerse presente que esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación suscrita durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.²⁷ Y, en caso de incumplimiento de dicho plazo de mantenimiento, se perdería el derecho a la exención, por lo que debería procederse a la regularización en la autoliquidación del IRPF correspondiente al período impositivo en el que se produce dicho incumplimiento, abonando los intereses de demora correspondientes.²⁸

La segunda de las medidas es la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por inicio de actividad económica, prevista en el artículo 32.3 LIRPF, redactado por el artículo 8.3 de la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo. Por este motivo, esta previsión solamente resultará de aplicación a los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2013, de conformidad con lo determinado en el número 1 de la disposición adicional 32ª LIRPF.

De acuerdo con lo previsto en el art. 32.3 LIRPF los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas para los rendimientos netos con período de generación superior a dos años, para los rendimientos netos notoriamente irregulares y para los rendimientos de determinadas actividades económicas realizadas para un único cliente, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente.

²⁵ A este respecto, señala NAVARRO EGEA que “la exclusión del llamado “paro de los autónomos” de la esfera de actuación de la exención origina una disparidad de trato, carente de toda justificación, que sólo se explica como una consecuencia de la ausencia de coordinación en la regulación de esta novedosa prestación para los autónomos”. (NAVARRO EGEA, M.: “Incentivos fiscales y apoyo a la financiación de los emprendedores en el marco del IRPF”, en AA.VV. (dir. LUJÁN ALCARAZ J. y FERRANDO GARCÍA, F.M.): *Trabajo autónomo y fomento del emprendimiento: mitos y realidades*, Bomarzo, Albacete, 2016, pág. 133).

²⁶ Como acertadamente señala NAVARRO EGEA, si bien es razonable el establecimiento de un requisito temporal, “debe preguntarse si el plazo de cinco años es el adecuado o, al menos, si sería conveniente incorporar algunas excepciones ante situaciones como el cese por el fallecimiento del contribuyente u otras circunstancias en las que este último, por razones que escapan a su voluntad, debe tomar decisiones que atañen a la supervivencia de su negocio (cese de actividad, reorientación del negocio mediante la integración de proyecto emprendedor en un formato societario, operación de reestructuración, etc.)”. (NAVARRO EGEA, M.: “Incentivos fiscales y apoyo a la financiación de los emprendedores en el marco del IRPF”, cit., pág. 135).

²⁷ Según la DGT, en la Consulta vinculante V0510-16, de 9 de febrero, no es preciso que el contribuyente que causa alta como autónomo desarrolle la misma actividad económica durante este período de cinco años, pues lo determinante es que no exista una interrupción si cambia la orientación del negocio y que siga dado de alta como autónomo.

²⁸ En este sentido, puede consultarse, entre otras, la Contestación a la Consulta V4711-16, de 8 de noviembre.

Dado que para la aplicación de esta reducción es determinante conocer cuándo se inicia una actividad económica, la propia norma establece que se así se entiende cuando no haya ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma. Si bien, a estos efectos, no se toman en consideración las actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio”.²⁹

Ahora bien, el art. 32.3 LIRPF establece un par de límites a la hora de aplicar la reducción. En primer lugar, la cuantía de los rendimientos netos sobre la que se aplica no puede superar el importe de 100.000 euros anuales. Y, en segundo lugar, no resulta de aplicación en el período impositivo en el que más del 50% de los ingresos procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente haya obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

Pasando a la tercera de las medidas, la exención de la ganancia de patrimonio por reinversión en empresas de nueva o reciente creación, se trata de una previsión contenida en el art. 38.2 LIRPF, en su redacción dada por el art. 27.2 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Esta exención está en conexión con la deducción de la cuota íntegra estatal por inversión en empresas de nueva o reciente creación, regulada, por su parte, en el art. 68.1 LIRPF. En efecto, según lo dispuesto el art. 38.2 LIRPF, pueden exonerarse de gravamen las ganancias de patrimonio originadas por la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.³⁰

Para que proceda la aplicación de esta exención, es preciso que la totalidad del importe obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones establecidas en el art. 41 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF), que a su vez se remite al art. 68.1 LIRPF (números 2º, 3º y 5º) a la hora de determinar los requisitos que deben reunir las acciones y participaciones relativos, respectivamente, a la forma jurídica, actividad e importe de los fondos propios; a la forma de adquisición y porcentaje máximo de titularidad; y a la certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido. No obstante, si ello no fuese así, y el importe reinvertido fuese inferior al total percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. Por consiguiente, se observa que se admite la reinversión total o parcial del importe obtenido por la transmisión, en los términos señalados.

Además, se establece en el art. 41.3 RIRPF un requisito temporal para la aplicación de la exención, pues la reinversión del importe obtenido en la enajenación debe efectuarse,

²⁹ Si tras el inicio de la actividad se iniciara una nueva actividad sin haber cesado en el ejercicio de la anterior, la reducción se aplicará sobre los rendimientos netos obtenidos en el primer período impositivo en que los mismos sean positivos y en el período impositivo siguiente, a contar desde el inicio de la primera actividad.

³⁰ A estos efectos, la cantidad a reinvertir, con carácter general, es igual al valor de transmisión, esto es, el precio de venta minorado en los gastos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por el vendedor.

de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.³¹

Cuando se incumpla alguno de estos requisitos, a tenor de lo dispuesto en el art. 41.5 RIRPF, se somete a gravamen la parte de la ganancia patrimonial correspondiente, imputándose en el año de su obtención mediante la presentación de una autoliquidación complementaria con inclusión de los oportunos intereses de demora.

No procede la aplicación de esta exención en dos supuestos, según dispone el art. 38.2 LIRPF. El primero, cuando se hayan adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones, la exención no procede respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Y, el segundo, cuando las acciones o participaciones se transmitan al cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, distinta de la propia entidad cuyas participaciones se transmiten.

Por último, la cuarta de las medidas es la deducción de la cuota íntegra estatal por inversión en empresa nueva o de reciente creación, contemplada en el artículo 68.1 LIRPF, introducido en su actual redacción por el artículo 27.4 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Tal y como se acaba de examinar, como complemento de la misma, en la posterior desinversión, que tendrá que producirse en un plazo de entre tres y doce años, se declara exenta la ganancia patrimonial que en su caso se obtenga, siempre y cuando se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación.

La finalidad del establecimiento de este incentivo fiscal, según el tenor literal del Preámbulo de la citada Ley 14/2013, es “favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten, inversor de proximidad o «*business angel*», o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital, capital semilla, se establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Esta previsión consiste en la deducción del 30% de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, cumpliéndose determinados requisitos. Se permite, además de la aportación temporal al capital (capital semilla), aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad (esto es, inversor de proximidad). La base máxima de deducción es de 60.000 euros anuales y está formada por el valor de adquisición de las acciones o

³¹ Y si la reinversión no se produce en el mismo año de la enajenación, el contribuyente está obligado a hacer constar en la declaración del impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

participaciones suscritas.³² Ahora bien, es importante tener en cuenta que, tal como precisa la LIRPF, no forman parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma correspondiente en el ejercicio de sus competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Los requisitos para la aplicación de esta deducción, son los siguientes. En primer lugar, la entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran debe revestir la forma de sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima laboral o sociedad de responsabilidad limitada laboral, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado (requisito que debe cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación). En segundo lugar, la entidad deberá ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para su desarrollo. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

En tercer lugar, el importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de esta en el que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones. En cuarto lugar, las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquella o bien mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución, y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.³³ En quinto lugar, la participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto. Y, en último lugar, no se debe tratar de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.³⁴

Para finalizar, debe señalarse que esta deducción ha tenido una escasa aplicación en la práctica hasta el momento. Posiblemente la opción de convertirse una persona física en *business angel* no es suficientemente atractiva teniendo en cuenta el riesgo que asumen y la exigencia de sus obligaciones.

5. Las medidas previstas en el Impuesto sobre Sociedades

También en el Impuesto sobre Sociedades se recogen ciertas medidas que, de forma directa o indirecta, tratan de incentivar a creación de empresas, siendo las principales las

³² En la versión anterior a la actual, dada por el artículo 66 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, se preveía un porcentaje del 20% y un importe de la base máxima de 50.000 euros.

³³ Según la Consulta Vinculante V0137-20, de 21 de enero, el contribuyente puede aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación con independencia de procedimiento a través del cual adquiera las acciones o participaciones en la entidad de nueva o reciente creación.

³⁴ Cuando se pierda el derecho a la deducción practicada, el contribuyente está obligado a regularizar su situación, debiendo sumar a la cuota líquida estatal devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos las cantidades indebidamente deducidas más los intereses de demora.

siguientes:³⁵ un tipo de gravamen reducido; criterios específicos en relación con la compensación de bases imponibles negativas; la deducción de la cuota íntegra por creación de empleo; y el régimen especial de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión.³⁶

En primer lugar, en el art. 29.1 LIS se prevé un tipo de gravamen reducido para las entidades de nueva creación, constituidas a partir del 1 de enero de 2015, que no formen parte de un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y que realicen actividades económicas (con exclusión expresa de las entidades patrimoniales en los términos del artículo 5.2 LIS). Estas empresas tributan de forma obligatoria, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulta positiva, y en el siguiente, al tipo del 15% (inferior en 10 puntos porcentuales al tipo general), excepto si, de acuerdo con lo previsto en el propio art. 29 LIS, deben tributar a un tipo inferior. Tal previsión resulta incompatible con los incentivos previstos en la ley del impuesto para las empresas de reducida dimensión.

Dos observaciones pueden realizarse a la redacción de este precepto. La primera, que no contiene una definición de entidad o empresa de nueva creación, a pesar de que la normativa reguladora del IS utiliza dicho concepto varias veces. No obstante, para que la aplicación del gravamen reducido se deben cumplir dos requisitos de carácter general: la entidad debe haberse constituido a partir del 1 de enero de 2015³⁷ y debe iniciar el desarrollo de alguna actividad económica, esto es, debe ordenar por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos o uno de los dos con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios y mercados, en los términos del art. 5.1 LIS. Y la segunda observación es que no establece requisitos para la aplicación de este tipo reducido en cuanto al volumen de actividad de este tipo de empresas (cifra de negocios y el número de empleados).

A estos efectos, no se entiende iniciada una actividad económica en dos supuestos. El primero, cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 LIS y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación; y el segundo, cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50%.

La segunda de las medidas está relacionada con la compensación de bases imponibles negativas. De acuerdo con lo establecido en el art. 26.1 LIS, “las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación”. No

³⁵ Asimismo, en el IS se contemplan otras deducciones sobre la cuota íntegra para incentivar determinadas actividades, como, por ejemplo, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, que reviste especial importancia en la creación de start-ups.

³⁶ Al respecto, véanse, entre otros, GARCÍA CALVENTE, Y.: “Incentivos a la creación y a la financiación de nuevas empresas”, en AA.VV. (Merino Jara, I. (dir.): *La reforma del impuesto sobre sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016; y RUIZ GARIJO, M.: “Incentivos al emprendimiento en el Impuesto sobre Sociedades”, en AA.VV. (Merino Jara, I. (dir.): *La reforma del impuesto sobre sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.

³⁷ Se prevé, asimismo, un régimen transitorio para las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, en la Disposición Transitoria 22ª LIS.

obstante, a tenor de lo estipulado en el art. 26.3 LIS, dicho límite no opera en el caso de entidades de nueva creación en los tres primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación y, por otro lado, y no se exige que estos periodos sean consecutivos.

Por consiguiente, de un lado, las entidades de nueva creación pueden compensar la totalidad de sus bases imponibles negativas sin limitación alguna durante los tres primeros períodos impositivos en los que la base imponible sea positiva. De otro lado, el inicio del cómputo del plazo de los tres años no siempre coincide con el ejercicio de constitución de la entidad de nueva creación, pues va referido al primer período impositivo en el que haya obtenido rentas positivas. Y, por último, la finalización de dicho plazo de tres años no tiene por qué coincidir necesariamente con el tercer período consecutivo tras el primer período en que la entidad obtenga rentas positivas, pues el art. 26.3 LIS hace referencia a tres primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva.

Pasando a la tercera de las medidas, la deducción de la cuota íntegra por creación de empleo, se encuentra regulada en el art. 37 LIS. Si bien no es una medida específica de las empresas de nueva creación, debe señalarse que tiene relevancia en este punto pues en el momento de creación de una empresa es cuando se suele contratar a personal. Según el apartado 1 de esta norma, las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores (definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral), que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.³⁸ Sin embargo, debe puntualizarse que el mencionado art. 4 de la Ley 3/2012 ha sido derogado por el número 2.a) de la Disposición derogatoria única del Real Decreto-Ley 28/2018, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, con efectos de 1 de enero de 2019.

Por otra parte, el mismo precepto, en su apdo. 2, señala que, sin perjuicio de la deducción anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en el que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores con parados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo, pueden deducir de la cuota íntegra el 50 por 100 del menor de los siguientes importes: el importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación; o el importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.³⁹

Ambas deducciones se aplican en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y están condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de su inicio (art. 37.3 LIS).

Por último, también la normativa del IS contempla en el Capítulo XI de su Título VII (arts. 101 a 105), un régimen especial de incentivos fiscales para las entidades de

³⁸ Sobre esta cuestión, véase, entre otros, ATXABAL RADA, A.: “El emprendedor societario en el Impuesto sobre Sociedades”, en AA.VV. (dir. VARONA ALABERN, J.E. y coord. DE PABLO VARONA, C.): *La fiscalidad del emprendimiento*, Aranzadi, Pamplona, 2018, págs. 230-232.

³⁹ Si se trata de contratos a tiempo parcial, todas estas deducciones se aplican de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato (art. 37.4 LIS).

reducida dimensión (esto es, pequeñas y medianas empresas).⁴⁰ Se trata de una medida relacionada con el fomento de la creación de empresas, dado que, la mayoría, en el momento de su constitución tiene una reducida dimensión y teniendo en cuenta que más del 90% de tejido empresarial en España está compuesto por PYMES.

Esencialmente este régimen especial supone una reducción impositiva por diferimiento temporal de la renta sometida a gravamen y su aplicación depende del importe neto de la cifra de negocios obtenida por la empresa en el periodo impositivo inmediato anterior, que debe ser inferior a 10 millones de euros.⁴¹ Además, no resulta aplicable a las entidades patrimoniales definidas en el artículo 5.2 LIS, al igual que sucede, tal como se ha examinado anteriormente, con el tipo de gravamen reducido del IS.

En particular, en el art. 101.2 LIS, se recoge una previsión específica para las empresas de nueva creación, señalándose que en este caso el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Y si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

El régimen tributario especial del que gozan las empresas de reducida dimensión contempla en una serie de beneficios fiscales en relación básicamente con las amortizaciones, pero que también afectan a las provisiones para insolvencias, reducciones en la base imponible y simplificación y exoneración de algunas obligaciones formales. Así, en el art. 102 LIS se prevé la amortización libre de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, siempre que se cumplan dos requisitos: que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores; y que dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses. A estos efectos, la cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales. Por su parte, el art. 103 LIS se refiere a la amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, el art. 104 LIS a las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores; y el art. 105 LIS a la reserva de nivelación de bases imponibles. Finalmente, el art. 18.3 LIS determina la simplificación y exoneración de las obligaciones formales de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establece para las operaciones vinculadas.

⁴⁰ En esta línea, el art. 7 de la Ley 11/2013, que añadió la Disposición adicional 19ª en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del IS.

⁴¹ Asimismo, es aplicable este régimen durante los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad alcance la mencionada cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último (art. 101.4 LIS).

6. Las medidas previstas en el Impuesto sobre el Valor Añadido

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el art. 23 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, establece el régimen especial del criterio de caja e introduce los arts. 163.decies a 163.sexiesdecies en la LIVA; preceptos, a su vez, desarrollados en los arts. 61.septies a 61.undecies del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del IVA (RIVA).⁴² Tal y como se indica en el Preámbulo de la Ley 14/2013, este régimen se crea “para paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas”.⁴³ A pesar de ello, debe advertirse que no se trata de un régimen de exclusiva aplicación para el emprendedor o para quien inicia una actividad económica, pues puede acogerse a él cualquier empresario que cumpla los requisitos que fija la ley para ello, con independencia de su forma jurídica y el tiempo durante el cual haya ejercido una actividad económica.⁴⁴

Se trata de un régimen especial, de carácter optativo, que permite a los sujetos pasivos retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido hasta el momento del cobro (total o parcial) a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado.⁴⁵ Al tiempo que supone retardar de forma paralela, igualmente, la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago a sus acreedores (criterio de caja doble), y con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones; de esta manera, se evitan situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de las propias obligaciones comerciales.⁴⁶

En relación con el ámbito subjetivo de este régimen especial, los sujetos pasivos que pueden aplicar este régimen especial son aquellos cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 euros, entendiéndose que las operaciones se realizan cuando se hubiera producido el devengo del IVA si no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, esto es, se computan todas las

⁴² Asimismo, esta norma introduce un nuevo Capítulo IX en el Título III de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, en el que se regula régimen especial de devengo del Impuesto General Indirecto Canario por criterio de caja.

⁴³ La posibilidad de adoptar este régimen especial se encuentra contenida en el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que prevé la facultad de establecer una excepción al régimen general de nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado para aquellos sujetos pasivos cuyo IVA devengado resulte exigible cuando se produzca el cobro de las operaciones.

⁴⁴ Junto a esta medida, pueden mencionarse algunas reglas aplicables en los momentos iniciales de la actividad económica, como la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por adquisiciones efectuadas con anterioridad al inicio de las operaciones activas sujetas a gravamen.

⁴⁵ Respecto al criterio de caja en la normativa comunitaria, véase RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: “El emprendimiento en el IVA. Especial referencia al régimen de caja”, en AA.VV. (dir. VARONA ALABERN, J.E. y coord. DE PABLO VARONA, C): *La fiscalidad del emprendimiento*, Aranzadi, Pamplona, 2018, págs. 262 y 263.

⁴⁶ Respecto a las ventajas de este régimen, véase, entre otros, CASAS AGUDO, D.: Incentivos fiscales a la actividad empresarial en el IVA, en AA.VV. (dir. SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y coord. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, Mª J.): *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar*, CISS, Madrid, 2015, págs.100 y 101.

operaciones realizadas siguiendo el criterio general de devengo.⁴⁷ A efectos del cálculo de la facturación anual, deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones: si se han iniciado actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año, y si no se hubieran iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, se podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso. En este punto, importa señalar que se excluyen del régimen especial los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere los 100.000 euros (art. 61.nonies RIVA).⁴⁸

Respecto del ámbito objetivo del régimen del criterio de caja, en principio, se refiere a todas las operaciones (tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios) del sujeto pasivo realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con independencia de la condición del destinatario (un empresario/profesional o bien un particular); si bien se contemplan algunas exclusiones. En particular, se excluyen las siguientes operaciones: las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades; las entregas de bienes exentas a las que se refieren los arts. 21 a 25 LIVA (exportaciones, operaciones asimiladas a exportaciones, operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, operaciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales y entregas intracomunitarias de bienes); las adquisiciones intracomunitarias de bienes; aquellas en las que el sujeto pasivo del impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación conforme el art. 84.Uno.2º, 3º y 4º LIVA (esto es, supuestos de inversión del sujeto pasivo); las importaciones y las operaciones asimiladas a importaciones; aquellas a las que se refieren los arts. 9.1º y 12 LIVA (es decir, autoconsumos de bienes y servicios).

La opción por el régimen especial debe ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que debe surtir efecto, mediante la correspondiente declaración censal, entendiéndose prorrogada por los años siguientes, en tanto no se produzca la renuncia al mismo, o la exclusión del régimen especial. Además, hay que tener presente que la opción se refiere a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que no estén excluidas de este régimen especial. En este punto, un problema que puede plantearse es que, dado que la opción por este régimen debe efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, en ese momento es probable que el sujeto desconozca si no ha superado la cifra de 2.000.000 euros de volumen de operaciones (que, como se ha analizado, constituye uno de los requisitos para la aplicación de dicho régimen).⁴⁹

⁴⁷ Nótese que para la aplicación de este régimen el límite es de 2.000.000 de euros; en cambio, el límite para la aplicación del régimen especial de entidades de reducida dimensión es de 10.000.000. Con lo cual, no pueden aplicar el régimen especial del criterio de caja las entidades de reducida dimensión con una cifra de negocios superior a los 2.000.000 de euros.

⁴⁸ Así pues, procede la exclusión del régimen especial cuando en el año anterior se superase cualquiera de los dos límites excluyentes que se acaban de mencionar: el volumen de operaciones o los cobros en efectivo de un mismo cliente.

⁴⁹ A estos efectos, LONGÁS sostiene que lo deseable habría sido que el plazo para ejercitar la opción hubiese sido durante el mes de enero del ejercicio en que la misma resultase efectiva. (LONGÁS LAFUENTE, A: "El régimen especial del criterio de caja". Revista de Contabilidad y Tributación, nº 369, 2013, págs. 16 y 17).

Por otro lado, esta opción por el régimen especial se entenderá prorrogada salvo renuncia, que, en caso de ejercitarse mediante la correspondiente declaración censal durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, tendrá una validez mínima de tres años.⁵⁰ En todo caso, la renuncia o exclusión de la aplicación del régimen especial del criterio de caja determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia; si bien, no hay que olvidar que los efectos temporales de la renuncia y de la exclusión no son iguales.⁵¹

En caso de que el sujeto pasivo opte por la aplicación del régimen especial, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el cobro no se ha producido en esta fecha. La repercusión deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación. Por ello, es necesario acreditar el momento del cobro de la operación, ya sea total o parcial. Y el derecho a la deducción nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido en esa fecha.

El contenido del régimen especial del criterio de caja establece algunas reglas específicas tanto para los sujetos pasivos acogidos al mismo como para los sujetos pasivos no acogidos al mismo pero que son destinatarios de las operaciones afectadas por el régimen especial. En particular, pueden destacarse las siguientes reglas. En primer lugar, para los sujetos pasivos no acogidos al régimen pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por esas operaciones nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación si el pago no se ha producido en esa fecha.⁵²

La segunda de las reglas específicas, consiste en que la modificación de la base imponible por créditos incobrables efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción. Y, en tercer lugar, la declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus

⁵⁰ No existe un plazo mínimo de permanencia en este régimen especial una vez se ha optado por su aplicación. De ahí que sería posible renunciar a su aplicación para el año siguiente de estar aplicándolo, si bien ello conllevaría en la práctica que el sujeto pasivo no podría aplicar nuevamente este régimen hasta cumplir un período mínimo de tres años fuera del mismo.

⁵¹ En efecto, en caso de renuncia, el régimen especial no puede aplicarse, tal como se ha comentado anteriormente, durante un período mínimo de tres años; en tanto que cuando se trata de los supuestos de exclusión, puede volver a aplicarse el régimen especial al año siguiente, siempre que se vuelvan a cumplir los requisitos tanto subjetivos como objetivos para su aplicación.

⁵² Por otro lado, los sujetos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el régimen especial deben informar de los importes correspondientes a las operaciones de adquisición de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte dicho régimen. Además, en el libro registro de facturas recibidas deben incluir las fechas de pago, parcial o total, de la operación, indicando de manera separada el importe correspondiente en su caso, así como indicar el medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

operaciones determinará, en la fecha del auto de declaración del concurso, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación este régimen, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción.

Una vez analizado el contenido de este régimen, hay que tener presente que, si bien con la introducción de este régimen especial del criterio de caja se mejora la liquidez de las pequeñas y medianas empresas y los autónomos, deberán ingresar, aunque más tarde, el IVA de cada año, aunque no hayan cobrado la factura. Además, pueden producirse problemas de coordinación en relación con operaciones, clientes y proveedores sometidos al régimen general del impuesto basado en el criterio del devengo (y no en el criterio de caja). En este contexto, podrían llegar a generarse situaciones conflictivas si los clientes de los sujetos que aplican el régimen especial optan por hacer presión para que renuncien al mismo (o bien deciden operar con otros proveedores que no apliquen este régimen), buscando el beneficio de deducirse de manera inmediata las cuotas soportadas.⁵³ En definitiva, a pesar de tratarse este régimen especial de una demanda tradicional de los autónomos y las pequeñas empresas para que el IVA de las facturas no fuera ingresado a Hacienda antes de su cobro, su efectividad ha sido escasa puesto que han sido pocos los sujetos pasivos que se han acogido al mismo por tales motivos.

7. Las medidas previstas en el Impuesto sobre Actividades Económicas

Como es sabido, el hecho imponible del IAE, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), es el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, con independencia de que se ejerzan o no en local determinado y de que se encuentren o no especificadas en las tarifas del impuesto.⁵⁴ Dicho precepto debe ponerse en conexión con el art. 79.1 del mismo texto legal, según el cual, se entiende que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga “la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.⁵⁵

⁵³ En este sentido, afirma VAQUERO que “al no tener que ingresar las PYMES y los autónomos el IVA no cobrado, los clientes tampoco podrán deducirse el IVA soportado, a no ser que el vendedor no se acoja al criterio de caja, por lo que “de facto” puede suponer cierta presión a no utilizar este sistema, sobre todo si el cliente es una gran empresa, que le interesará descontar lo antes posible el IVA, aunque no lo pague”. (VAQUERO GARCÍA, A.: “Actuaciones fiscales en materia de emprendimiento: resultados y líneas de mejora” cit., pág. 17).

⁵⁴ En relación con la definición del hecho imponible, se ha puesto de relieve que lo que se grava realmente no es el ejercicio de una actividad económica, sino el resultado derivado de ello, pues, tal como indica el art. 85.1 TRLHL, las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada. Entre otros, véanse GARCÍA LUIS, T.: “Impuesto sobre Actividades Económicas”, en AA.VV. (dir. CALVO ORTEGA, R.): *La reforma de las haciendas locales*, t. I. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 451; y SÁNCHEZ GALIANA, C. M^a: “La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal”. *Quincena Fiscal*, nº 9, 2010, págs. 56 y 57.

⁵⁵ En relación con el concepto de actividades económicas a efectos de este impuesto, véanse, entre otros, GÓMEZ REQUENA, J.A.: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en AA.VV. (dir. CARRASCO PARRILLA, P.J.): *Derecho Tributario local y procedimientos tributarios*. Atelier, Barcelona, 2020, págs. 202 a 204.

Dado que la habitualidad en el ejercicio de una actividad económica no aparece mencionada en ninguno de ambos preceptos, se genera la duda de si el ejercicio espontáneo u ocasional de este tipo de actividad está sujeto a tributación. Al respecto se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT) en varias ocasiones adoptando el criterio de que quedan sometidas a gravamen las actividades económicas ejercidas con carácter habitual u ocasional.⁵⁶

Por otro lado, tampoco se hace referencia en ninguno de tales preceptos al ánimo de lucro en el ejercicio de la actividad económica; no obstante, también la DGT se ha pronunciado sobre este punto entendiendo que tanto si existe o no ánimo de lucro se produce el hecho imponible.⁵⁷ Ahora bien, debe tenerse presente que en el art. 82.1 TRLHL (letras e y f, respectivamente) se contemplan dos exenciones que tienen en cuenta la falta de ánimo de lucro: la relativa a los establecimientos de enseñanza en régimen de concierto educativo y la que afecta a las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales.

Y, para finalizar con la configuración del hecho imponible, debe mencionarse que no se exige que el ejercicio de la actividad económica genere beneficios reales para estar sujeta al impuesto. Lo cual ha sido criticado por la doctrina por vulnerar el principio de capacidad económica y la justicia tributaria;⁵⁸ si bien debe relativizarse tras la introducción, a partir del 1 de enero de 2003, de la exención que se analizará a continuación para los sujetos pasivos con un importe neto de la cifra de negocios inferior al millón de euros.⁵⁹

Son sujetos pasivos, a tenor de lo previsto en el art. 83 TRLHL, las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

Ahora bien, el establecimiento de diferentes exenciones, subjetivas y objetivas, en el art. 82 TRLHL, conlleva que el impuesto no sea exigible para un buen número de sujetos pasivos.⁶⁰ En particular, destacan dos, introducidas por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, con efectos de 1 de enero de 2003. La primera de ellas, la exención prevista en el art. 82.1.c) de los siguientes sujetos pasivos:⁶¹ en primer lugar, las personas físicas,

⁵⁶ Véanse, entre otras, la Resolución 1936/2004, de 25 de octubre y V2765-18, de 23 de octubre.

⁵⁷ Resolución 2007/2004, de 25 de noviembre.

⁵⁸ Además, se critica que implica una plurimposición con los impuestos sobre la renta. Entre otros, véase SÁNCHEZ GALIANA, C. M^a: “La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal”, cit., págs. 56 a 58.

⁵⁹ Como señala GÓMEZ REQUENA, “si bien la ausencia de beneficios reales no es un elemento que excluya la sujeción al IAE, su estudio estructural y, especialmente, tras la inclusión de un umbral cuantitativo para la exención ocasiona que limitadamente la obtención de beneficios reales sea un elemento a tomar en consideración pues marcará la diferencia entre una actividad sujeta pero exenta de otra sujeta al IAE”. (GÓMEZ REQUENA, J.A.: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, cit., pág. 200).

⁶⁰ Como recuerda ANÍBARRO, la aplicación de la exención del art. 82.1.c) TRLHL ha comportado la supresión *de facto* del impuesto para más del 90% de los sujetos pasivos. (ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Impuesto sobre Actividades Económicas”, en AA.VV. (dir. CARRASCO PARRILLA, P.J.): *Derecho Tributario local*. Atelier, Barcelona, 2008, pág. 166).

⁶¹ Este precepto establece un diferente trato entre personas físicas y jurídicas, lo cual es considerado como discriminatorio. Al respecto véase CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 2003. En igual sentido, considera SÁNCHEZ GALIANA que esta exención “es discutible en términos de justificación tributaria, dado

ya sean residentes o no residentes. En segundo lugar, los sujetos pasivos del IS, las sociedades civiles y las entidades sin personalidad jurídica que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Y, en tercer lugar, en cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. En cambio, las personas jurídicas y entidades no residentes que operen sin establecimiento permanente en España, no estarán exentas del IAE en ningún caso.⁶²

Y, continuando con la segunda de tales exenciones, la contenida en el art. 82.1.b) TRLHL, debe remarcarse que trata de fomentar el inicio del ejercicio de actividades económicas. Se trata de la exención en el caso de 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 la misma. Nótese que la exención no se aplica a los dos primeros años naturales de inicio del ejercicio de la actividad, sino a los dos primeros periodos impositivos; con lo cual en función de en qué trimestre del año se inicie la actividad, la exención afectará al sujeto pasivo con una mayor o menor intensidad.

A estos efectos, aclara el precepto que “no se considerará que se ha producido el inicio del ejercicio de una actividad cuando se haya desarrollado anteriormente bajo otra titularidad, circunstancia que se entenderá que concurre, entre otros supuestos, en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad”, tanto en el mismo municipio o en uno diferente. Y, por otro lado, el art. 82.3 TRLHL dispone que los sujetos pasivos que hayan aplicado esta exención deberán presentar la comunicación ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el siguiente al inicio de su actividad.

Junto a esta exención que claramente pretende fomentar el inicio en el ejercicio de una actividad económica, debe mencionarse la existencia de un par de bonificaciones de la cuota del impuesto que persiguen la misma finalidad. En primer lugar, el art. 88.1.b) TRLHL prevé, como bonificación obligatoria por inicio de actividades profesionales que consiste en hasta el 50% de la cuota correspondiente, para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad profesional, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de la misma. A este respecto, el precepto añade que “el período de aplicación de la bonificación caducará transcurridos cinco años desde la finalización de la exención prevista en el artículo 82.1.b) de esta ley”, dado que no hay que olvidar que, tal como ya se ha señalado, conforme a lo dispuesto en el art. 82.1.b) TRLHL, los dos primeros periodos impositivos gozan de exención.

que introduce discriminaciones puesto que solo afecta a personas físicas no jurídicas, quedando fuera del tributo ciertos profesionales, personas físicas, de elevada capacidad económica. Por otra parte el criterio del importe neto de la cifra de negocios no es un indicador adecuado de la actividad económica, dado que son compatibles pérdidas y cifras de negocios superiores al millón de euros”. (SÁNCHEZ GALIANA, C. M^a: “La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal”, cit., pág. 57).

⁶² A tenor de lo dispuesto en el art. 82.3 TRLHL, tales sujetos pasivos (salvo las personas físicas) deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que cumplen con los requisitos para disfrutar de la exención, de manera que deberán acreditar que tuvieron un importe neto de la cifra de negocio inferior al millón de euros. Y, en relación con la determinación del importe neto de la cifra de negocios, hay que atenerse a los criterios establecidos en el propio art. 82.1.c) TRLHL.

Poniendo en conexión esta bonificación con la exención del 82.1.c) TRLHL aplicable a todas las personas físicas, debe concluirse que tiene una escasa aplicación práctica. En efecto, la bonificación por inicio de actividad profesional únicamente afecta a aquellas personas físicas que inicien una actividad de este tipo y que, siendo sujetos pasivos del IRNR, no tengan derecho a dicha exención (por ser no residentes que operan con establecimiento permanente con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 1.000.000 de euros).

La segunda de las bonificaciones mencionadas, de carácter potestativo, es la establecida en el art. 88.2.a) TRLHL. Consiste en una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota correspondiente, para quienes inicien el ejercicio de cualquier actividad empresarial y tributen por cuota municipal, durante los cinco años de actividad siguientes a la conclusión del segundo período impositivo de desarrollo de aquélla. No obstante, como precisa el propio precepto, para que proceda su aplicación, la correspondiente actividad económica no puede haberse ejercido anteriormente bajo otra titularidad. Y, aclara que “se entenderá que la actividad se ha ejercido anteriormente bajo otra titularidad, entre otros, en los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad”.

También en este caso el período de aplicación de esta bonificación caduca una vez transcurridos cinco años desde la finalización de la exención prevista en art. 82.1.b) TRLHL, ya que, según este último precepto, los dos primeros períodos impositivos gozan de exención

Añade el art. 88.2.a) TRLHL que esta bonificación se aplicará a la cuota tributaria, integrada por la cuota de tarifa ponderada por el coeficiente establecido en el artículo 86 TRLHL y modificada, en su caso, por el coeficiente establecido en el artículo 87 TRLHL.⁶³

Finalmente, se prevén un par de bonificaciones, de carácter potestativo, que pueden estar relacionadas, aunque sea de una forma más indirecta, con el fomento del inicio de una actividad económica. En primer lugar, la bonificación recogida en el art. 88.2.b) TRLHL. Se trata de la bonificación por creación de empleo de hasta el 50 por ciento de la cuota correspondiente, para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél.⁶⁴ Y, en segundo lugar, la bonificación contemplada en el art. 88.2.e), introducidas por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. Consiste en la bonificación de hasta el 95% de la cuota para sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que desarrollen actividades económicas declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir diversas circunstancias, entre las que figura el fomento de empleo.⁶⁵

⁶³ Por otra parte, si resulta de aplicación la bonificación del art. 88.1.a) TRLHL, la bonificación por inicio de actividad empresarial se aplicará a la cuota resultante de aplicar dicha bonificación.

⁶⁴ A estos efectos, el precepto contempla que las ordenanzas fiscales establezcan diferentes porcentajes de bonificación, sin exceder el límite máximo fijado, en función del incremento medio de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido.

⁶⁵ La declaración corresponde al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Y se aplicará a la cuota resultante de aplicar, en su caso, las bonificaciones el resto de bonificaciones previstas en el art. 88 TRLHL.

8. Conclusiones

Los poderes públicos han ido aprobando distintas medidas en los últimos años encaminadas a impulsar las iniciativas empresariales lideradas tanto por personas físicas y entidades sin personalidad jurídica como por personas jurídicas. En este punto, no hay que olvidar que la política fiscal incide directamente en la actividad empresarial, tanto por lo que respecta a las cargas tributarias directas y a la presión fiscal indirecta como por lo que se refiere a las ayudas públicas.

Tales medidas están contenidas en diferentes disposiciones normativas aprobadas para reactivar el tejido empresarial en España, que introdujeron modificaciones en algunas normas tributarias, básicamente, la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo; y la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Asimismo, también se han producido otros cambios en las normas reguladoras de los impuestos que afectan a esta materia, en especial, el IRPF, el IS y el IVA. Si bien, debe mencionarse que la reforma tributaria de 2014 prácticamente no introdujo novedades en esta materia (Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes; Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras normas; y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

Todo lo cual produce un panorama complejo, pues hay que añadir las medidas y ayudas que también las comunidades autónomas han ido aprobando, las previsiones en la normativa local y las ayudas que los entes locales han aprobado y también debe tenerse clara la postura de la Unión de Europea ante las ayudas de Estado.

No obstante, debe señalarse que no todas las medidas fiscales han tenido el mismo alcance y eficacia, pues, por ejemplo, la aplicación del régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido escasa o la deducción en el IRPF para los *business angels*; y algunas de las medidas han dejado de estar vigentes, como sucede con la deducción de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por la contratación del primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.

Por todo ello, y teniendo en cuenta la situación de crisis actual, las medidas previstas no son suficientes y debería revisarse la política fiscal en esta materia para mejorar el régimen fiscal aplicable a la creación de empresas y el emprendimiento y proporcionar un marco estable que facilite una adecuada planificación fiscal y la toma de decisiones: creando nuevas medidas, ampliando algunas de las deducciones existentes, recuperando algunos beneficios fiscales desaparecidos o mejorando algunas cuestiones que afectan a este sector, como el régimen de estimación objetiva.

9. Bibliografía

ALONSO ALONSO, R.: “Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley de Emprendedores”, CEF Legal, nº 155, 2013.

ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Impuesto sobre Actividades Económicas”, en AA.VV. (dir. CARRASCO PARRILLA, P.J.): *Derecho Tributario local*. Atelier, Barcelona, 2008.

ARRANZ DE ANDRÉS, C.: “El trabajador por cuenta propia emprendedor en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AA.VV. (dir. VARONA ALABERN,

J.E. y coord. DE PABLO VARONA, C.): *La fiscalidad del emprendimiento*, Aranzadi, Pamplona, 2018.

ATXABAL RADA, A.: “El emprendedor societario en el Impuesto sobre Sociedades”, en AA.VV. (dir. VARONA ALABERN, J.E. y coord. DE PABLO VARONA, C.): *La fiscalidad del emprendimiento*, Aranzadi, Pamplona, 2018.

BAS SORIA, J.: “El régimen especial del IVA de criterio de caja”, *Carta Tributaria*, nº 1, 2014.

BONET SÁNCHEZ, M^a P.: *La empresa ante el sistema tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2006.

BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J. V.: “Modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por la Ley de Emprendedores”, *CEF Legal*, nº 155, 2013.

CASAS AGUDO, D.: Incentivos fiscales a la actividad empresarial en el IVA, en AA.VV. (dir. SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y coord. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a J.): *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar*, CISS, Madrid, 2015.

CALVO VÉRGEZ, J.: “La deducción fiscal de los gastos de los autónomos en el IRPF tras la aprobación de la Ley 6/2017, de 24 de octubre de reformas urgentes del trabajo autónomo”, *Gaceta Fiscal*, 2019, nº 393.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*. Aranzadi, Pamplona, 2003.

FALCÓN Y TELLA, R.: “La incompatibilidad entre el criterio de caja y la existencia de un límite temporal máximo para el devengo del IVA (STSJUE 16 mayo 2013, *TNT Express World Wide*)”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 20.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: Las medidas tributarias como instrumento para fomentar la actividad económica empresarial: comentarios a las incluidas en la Ley 11/2013 de 26 de julio y consideraciones sobre el Real Decreto Ley 4/2013 de 22 de febrero, en AA.VV. (dir. FERNÁNDEZ LÓPEZ, M^a F. y CALVO GALLEGO, F.J.): *La Estrategia de Emprendimiento y Empleo joven en la Ley 11/2013: desempleo, empleo y ocupación juvenil*, Editorial Bomarzo, Albacete, 2013.

GARCÍA CALVENTE, Y.: “Incentivos a la creación y a la financiación de nuevas empresas”, en AA.VV. (dir. MERINO JARA, I.): *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.

GARCÍA LUIS, T.: “Impuesto sobre Actividades Económicas”, en AA.VV. (dir. CALVO ORTEGA, R.): *La reforma de las haciendas locales*, t. I. Lex Nova, Valladolid, 1999.

GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en AA.VV. (dir. MORENO GONZÁLEZ, S. y SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.): *El ordenamiento tributario y presupuestario local. Análisis interno y comunitario*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

GÓMEZ REQUENA, J.A.: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en AA.VV. (dir. CARRASCO PARRILLA, P.J.): *Derecho Tributario local y procedimientos tributarios*. Atelier, Barcelona, 2020.

- GUERVÓS MAÍLLO, M.A.: *Los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ÁLAMO CERRILLO, R.: “Emprendimiento y fiscalidad”, Carta Tributaria, nº 15, 2016.
- LONGÁS LAFUENTE, A: “El régimen especial del criterio de caja”. Revista de Contabilidad y Tributación, nº 369, 2013.
- MÁLVAREZ PASCUAL, L.A. y MARTÍN ZAMORA, M.P.: “Régimen contable y fiscal de los empresarios o profesionales sujetos al régimen especial del criterio de caja en el IVA”. Quincena Fiscal, nº 6 y 7, 2014.
- MARTOS GARCÍA, J.J.: *El nuevo régimen del emprendedor de responsabilidad limitada (ERL). Análisis mercantil y tributario*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- MARTOS GARCÍA, J.J.: “La estimación objetiva en el IRPF como régimen fiscal del emprendedor de responsabilidad limitada. Una recomendación de ida y vuelta”, en AA.VV. (dir. VARONA ALABERN, J.E. y coord. DE PABLO VARONA, C.): *La fiscalidad del emprendimiento*, Aranzadi, Pamplona, 2018.
- MONTESINOS OLTRA, S.: “Incentivos fiscales al emprendimiento y economía social”, Lex Social, nº 2, 2017.
- NAVARRO EGEA, M.: “Incentivos fiscales y apoyo a la financiación de los emprendedores en el marco del IRPF”, en AA.VV. (dir. LUJÁN ALCARAZ J. y FERRANDO GARCÍA, F.M.): *Trabajo autónomo y fomento del emprendimiento: mitos y realidades*, Bomarzo, Albacete, 2016.
- OLIVER CUELLO, R.: “La vía electrónica obligatoria para las empresas en el ámbito fiscal”, en AA.VV. (coord. A.Mª Delgado): *Medidas legales y fiscales para la creación de empresas*, Aranzadi, Pamplona, 2019.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “Las modificaciones en el IVA en un contexto de crisis económica y fiscal. El régimen especial del criterio de caja”, en AA.VV. (dir. MÁLVAREZ PASCUAL, L.A. y RAMÍREZ GÓMEZ, S.): *Fiscalidad en tiempos de crisis*, Aranzadi, Pamplona, 2014.
- ROMERO FLOR, L.M. y ÁLAMO CERRILLO, R.: “Incentivos fiscales al emprendimiento”, Quincena Fiscal, nº 14, 2017.
- RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C.: “El emprendimiento en el IVA. Especial referencia al régimen de caja”, en AA.VV. (dir. VARONA ALABERN, J.E. y coord. DE PABLO VARONA, C.): *La fiscalidad del emprendimiento*, Aranzadi, Pamplona, 2018.
- RUIZ GARIJO, M.: “Incentivos al emprendimiento en el Impuesto sobre Sociedades”, en AA.VV. (dir. MERINO JARA, I.): *La reforma del impuesto sobre sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- SÁNCHEZ GALIANA, C. M^a: “La necesaria reforma tributaria de las haciendas locales: algunas consideraciones sobre la imposición municipal”. Quincena Fiscal, nº 9, 2010.
- SANZ GADEA, E.: “El Impuesto sobre Sociedades en España y su engarce con el sistema de tributación internacional sobre los beneficios en el contexto de la globalización”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº 425 y 426, 2018.
- VAQUERO GARCÍA, A.: “Actuaciones fiscales en materia de emprendimiento: resultados y líneas de mejora”. Documentos IEF, nº 24, 2016.

VAQUERO GARCÍA, A. y FERREIRO SEOANE, F.J.: “Variables laborales y fiscales del emprendimiento”, en AA.VV. (dir. LÓPEZ DÍAZ, A.J.): *Emprender: una perspectiva de género*, Universidad de La Coruña, La Coruña, 2013.

VARONA ALABERN, J.E.: “Los “Business angels” en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AA.VV. (dir. VARONA ALABERN, J.E. y coord. DE PABLO VARONA, C.): *La fiscalidad del emprendimiento*, Aranzadi, Pamplona, 2018.