



**Opciones de tributación de un empresario individual como persona física o como
persona jurídica**

Olga Montserrat Giménez Alfonso

Contabilidad y Finanzas

Carlos Berdor Abad

22 de mayo de 2020

Agradecimientos:

A Carlos Berdor, mi tutor, por su implicación, apoyo, ayuda y paciencia.

A todos los que me han animado a seguir adelante y que han tenido confianza en mí, especialmente a Clara, la culpable de que haya llegado hasta aquí, y a Sergio, que siempre ha estado a mi lado.

A mis compañeros de clase, que me han hecho sentir como una más a pesar de la diferencia de edad.

A Marta, Laura y Jordi, que se han convertido en una parte muy importante de mi vida.

A Juan Ignacio y Eduardo, que hace mucho tiempo se transformaron en parte de mi familia.

A mis padres, que siempre han sido mi referente de valentía y superación en la vida y que me han enseñado a valorar el trabajo bien hecho, a no tener miedo al esfuerzo y a intentar ir siempre un poco más allá.

A mi madre, que siempre confío en mí y que se hubiera sentido muy orgullosa.

RESUMEN

Hoy en día resultaría impensable que un estado no ofreciera un mínimo de servicios públicos a la ciudadanía. Para ello es necesario tener en cuenta, y muchas veces lo olvidamos, que eso supone un coste y que el estado debe buscar sistemas para obtener la financiación necesaria que le permita ofrecer los servicios a sus ciudadanos.

En el Estado español, los ingresos y gastos se establecen mediante la Ley General de Presupuestos. Los ingresos se obtienen por diferentes vías, siendo una de ellas el sistema tributario que es el que regula todos los impuestos. Entre los que más recaudan se encuentran el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades.

Estos tres impuestos están muy relacionados con la actividad mercantil, tanto de sociedades como de empresarios individuales o profesionales.

Todas las personas físicas y jurídicas que desarrollan actividades empresariales o profesionales deben tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido mientras que, a la hora de tributar por los beneficios obtenidos, se presentan dos posibles opciones, especialmente en el caso de los empresarios individuales: Tributar directamente a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como empresario individual o profesional o constituir una sociedad que tributará mediante el Impuesto sobre Sociedades.

Esta libertad de opción que permite escoger el sistema que se considere más oportuno provoca que en ocasiones se caiga en el abuso tal y como se muestra al final del trabajo en que se analizan varios casos reales para establecer si existió ilicitud o no.

TABLA DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN.....	6
1.1. Operaciones financieras.....	6
1.2 Operaciones no financieras.....	7
<i>1.2.1 Operaciones corrientes.....</i>	<i>7</i>
<i>1.2.2 Operaciones de capital.....</i>	<i>7</i>
2. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. TIPOS DE TRIBUTOS	9
2.1 Las tasas.....	9
2.2 Las contribuciones especiales.....	9
2.3 Los impuestos	9
3. LOS IMPUESTOS	10
3.1 Clasificación	10
3.2 Distribución de la recaudación de los impuestos.....	10
3.3 Impuestos directos	11
3.4 Impuestos indirectos	12
4. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).....	13
4.1 Comparación de los tipos impositivos de España con la Unión Europea	14
4.2 Evolución de la recaudación por IVA en España	16
5. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF).....	18
5.1 Evolución de la recaudación por IRPF en España.....	19
6. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)	21
6.1 Comparación de los tipos impositivos de España con la Unión Europea	21
7. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS FÍSICAS	22
8. ECONOMÍA DE OPCIÓN O CONFLICTO DE APLICACIÓN DE LA NORMA	23
8.1 Economía de opción (o planificación fiscal)	23
8.2 Ingeniería fiscal (o planificación fiscal abusiva).....	24

9. BREVE ANALISIS DE ALGUNOS CASOS MEDIÁTICOS.....	28
9.1 Carmen Machi y Mama Floriana SL	28
9.2 Máxim Huerta y Al máximo Profesionales de la Imagen SL.....	29
9.3 María Teresa Campos y Producciones Lucam SL.....	29
9.4 Carmen Porter y Producciones Digitales Milenio 3 SL	30
9.5 Xabi Alonso y Kardzali Comercio Serviços e Investimentos LDA	31
CONCLUSIONES.....	34
BIBLIOGRAFÍA.....	36

1. INTRODUCCIÓN

El Gobierno elabora anualmente el proyecto de Ley de Presupuestos Generales que debe ser aprobado por las Cortes Generales y que recoge la previsión anual de ingresos y gastos del Sector Público Estatal. Los Presupuestos Generales no incluyen los presupuestos de las Comunidades Autónomas ni de los Ayuntamientos.

Para poder hacer frente al gasto público, el Estado tiene que obtener recursos suficientes. Las fuentes de financiación del Estado provienen de diferentes tipos de ingresos. Los ingresos se públicos se pueden clasificar según su origen, en operaciones no financieras y operaciones financieras.

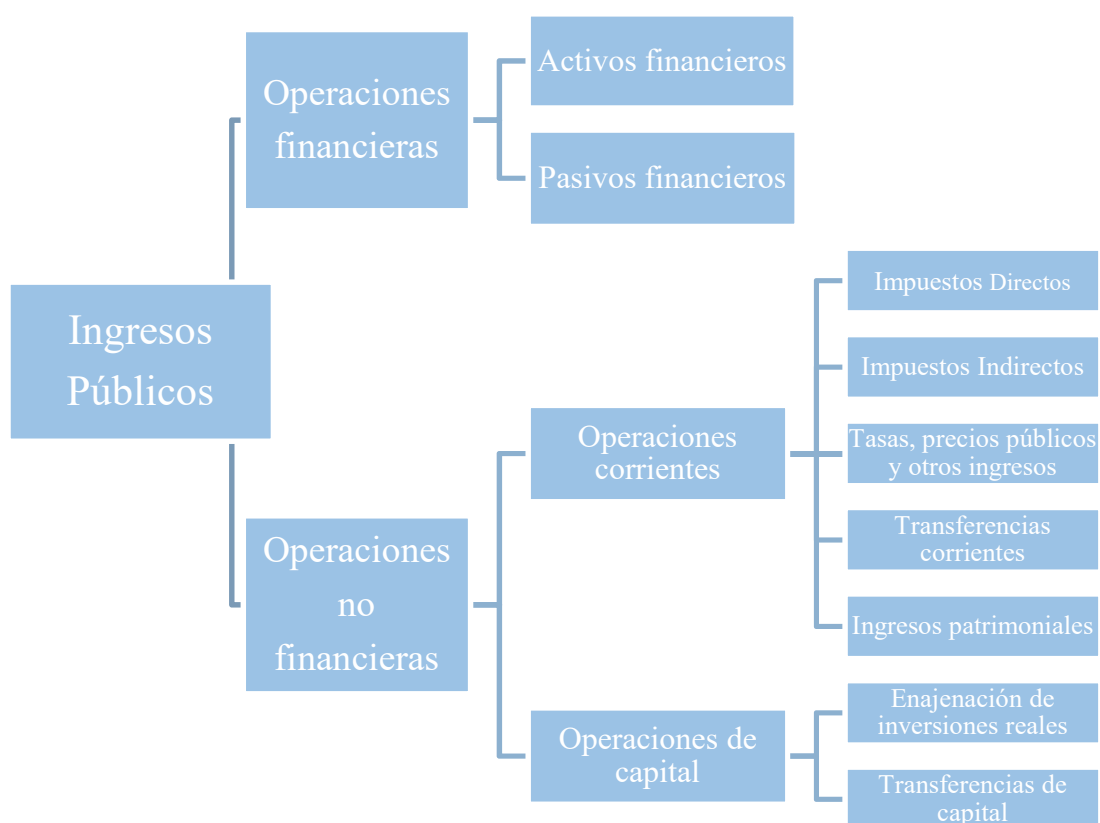


Figura 1 – Elaboración propia

1.1. Operaciones financieras

Las operaciones financieras son las transacciones que corresponden a Activos Financieros y Pasivos Financieros.

Los Activos Financieros incluyen los recursos obtenidos por venta de deuda del sector público y de obligaciones y bonos de fuera del sector público, reintegro de préstamos concedidos al sector público y fuera de él, devolución de depósitos y fianzas, entre otros.

Los Pasivos Financieros incluyen los ingresos que proceden de la emisión de deuda y de los préstamos obtenidos por el Estado, de las fianzas y depósitos recibidos, etcétera.

1.2 Operaciones no financieras

Las operaciones no financieras incluyen las operaciones corrientes y las de capital.

1.2.1 Operaciones corrientes

Las operaciones corrientes son los ingresos de naturaleza tributaria: impuestos directos e indirectos, tasas, precios públicos y otros ingresos y también las transferencias corrientes y los ingresos patrimoniales.

Las transferencias corrientes son los ingresos recibidos por el Estado sin necesidad de que haya una contraprestación. Pueden provenir de entidades públicas o privadas y también del exterior.

Los ingresos patrimoniales son los que se obtienen por el patrimonio que posee el Estado: Intereses de préstamos concedidos y de depósitos, dividendos y participaciones en beneficios de empresas privadas y de entidades del sector público, rentas de bienes inmuebles, concesiones y aprovechamientos especiales, ...

1.2.2 Operaciones de capital

Las operaciones de capital se componen de los ingresos obtenidos por la enajenación de inversiones reales, es decir, por la venta de inmuebles e inmovilizado, y los reintegros de operaciones de capital no financieras del presupuesto de gastos, tanto del corriente como del de ejercicios anteriores.

También incluyen las transferencias de capital que recibe el Estado sin contrapartida directa y que se destinan a financiar las operaciones de capital.

Según lo que establece el artículo 134.4 de la Constitución Española, si la Ley de Presupuestos no se aprueba antes del primer día del ejercicio económico a que corresponde, se prorrogan automáticamente los del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos.

A fecha de la realización de este trabajo, la última Ley de Presupuestos Generales del Estado aprobada es la de 2018 que se prorrogó para 2019 y también para 2020.

Según el Calendario de difusión de los informes anuales de Recaudación Tributaria que aparece en la página web de la Agencia Tributaria, el próximo informe anual, correspondiente a 2019, se emitirá el 30 de abril de 2020, por ese motivo, el estudio de las cifras se realizará sobre los datos del año 2018, ya que son los últimos datos disponibles.

2. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. TIPOS DE TRIBUTOS

El sistema tributario español está compuesto por un conjunto de tributos que se aplican en el estado español y que permiten financiar el gasto público. Según el artículo 31 de la Constitución Española “todos deberán sostener el gasto público mediante el sistema tributario”.

Los tributos son prestaciones dinerarias que los ciudadanos están obligados a pagar por ley. La ley que regula los tributos es la Ley General Tributaria (LGT) y en el apartado 2 de su artículo 2 se encuentra su clasificación.

2.1 Las tasas

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. (LGT 2.2.a)

Algunos tipos de tasas serían la recogida de basuras y un vado permanente a nivel municipal o, a nivel estatal, la tasa que se satisface por la renovación del DNI.

2.2 Las contribuciones especiales

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. (LGT 2.2.b)

Se consideraría como contribución especial el precio que se paga por el pavimentado de una calle.

2.3 Los impuestos

Son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Los impuestos son los tributos más importantes ya que son los que generan más ingresos.

3. LOS IMPUESTOS

3.1 Clasificación

Los impuestos pueden clasificarse de diferentes maneras. La más habitual es la clasificación en directos e indirectos.

Los impuestos directos gravan la capacidad económica del contribuyente a través de su renta y/o patrimonio.

Los principales impuestos directos son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre Sociedades, y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los impuestos indirectos, por su parte, gravan el consumo de bienes y servicios sin distinguir la capacidad económica de los contribuyentes ya que se aplican a todos los obligados tributarios en el mismo porcentaje.

A nivel estatal, los principales impuestos indirectos son el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Renta de Aduanas e Impuestos Especiales. Estos últimos gravan el consumo de determinados bienes cuyo consumo provoca costes sociales: Alcohol y bebidas alcohólicas, Tabaco, Hidrocarburos y Matriculación de medios de transporte.

También existen impuestos indirectos a nivel local: El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

3.2 Distribución de la recaudación de los impuestos

A partir de los datos obtenidos del resumen anual de la Agencia Tributaria, se observa que la recaudación total de la misma durante el año 2018 ascendió a un total de 208.685 millones de euros. De este total, el 54% corresponde a Impuestos Directos, el 45% Impuestos Indirectos y el resto (1%) a Tasas y otros ingresos.

Ingresos Tributarios Totales

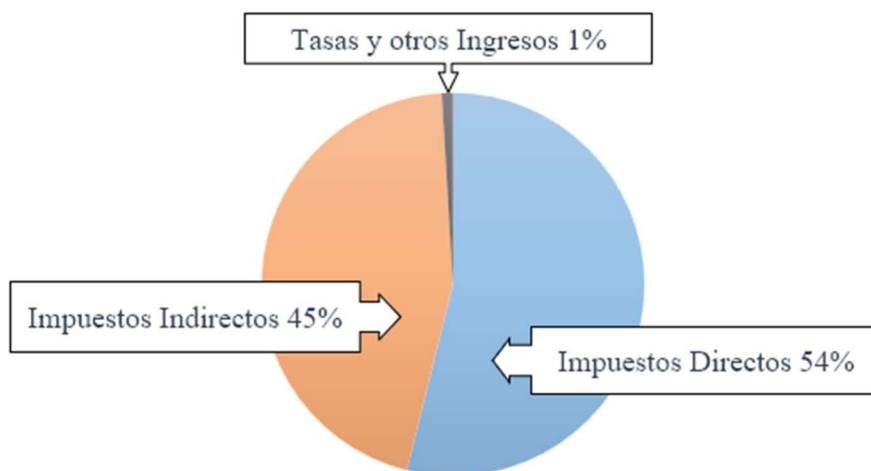


Figura 2 - Elaboración propia. Fuente: Informe anual de recaudación tributaria 2018 - Agencia Tributaria

3.3 Impuestos directos

Los impuestos directos que más recaudan son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (73,70%) y el Impuesto de Sociedades (22,09%) que juntos suponen casi un 96% del total.

Impuestos Directos

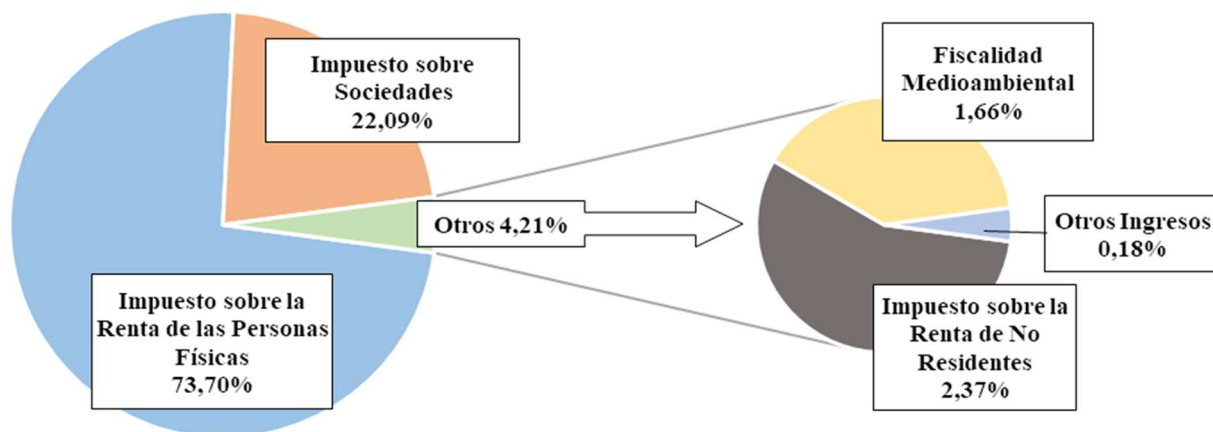


Figura 3 - Elaboración propia. Fuente: Informe anual de recaudación tributaria 2018 - Agencia Tributaria

3.4 Impuestos indirectos

El impuesto indirecto que más recauda es Impuesto sobre el Valor Añadido (74,4%) seguido por los Impuestos Especiales, cuya recaudación supone un tercio de la obtenida con el IVA.

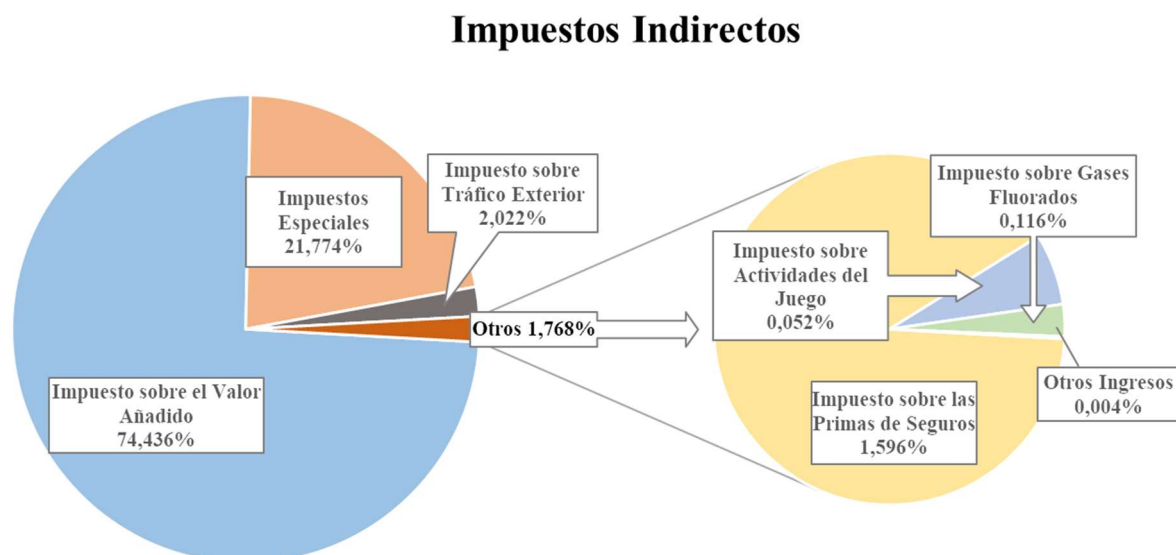


Figura 4 - Elaboración propia. Fuente: Informe anual de recaudación tributaria 2018 - Agencia Tributaria

4. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

Es un impuesto indirecto que grava el consumo, es decir, no tiene en cuenta la renta ni el patrimonio del contribuyente.

Los obligados tributarios son los empresarios y profesionales, ya que son los encargados de liquidar el impuesto con la Administración, pero el contribuyente, es decir, quien lo soporta, es el consumidor.

Con la entrada de España en la Comunidad Económica Europea el 1 de enero de 1986, se redacta la Ley 30/1985 del 2 de agosto, del impuesto sobre el Valor Añadido.

Actualmente, este impuesto está regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido y por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con posterioridad han ido apareciendo modificaciones, la última que ha tenido lugar ha sido a través del Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, que incorpora, entre otras, la Directiva (UE) 2018/1910, del Consejo, de 18 de febrero de 2019.

Con la Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido se incorporaron las normas para la armonización de los tipos impositivos establecidas por la Unión Europea consistentes en:

- Eliminar el tipo incrementado (que era del 28% en ese momento) que se aplicaba a objetos de lujo.
- Establecer un tipo general del 15% y uno reducido del 6%, aplicable a un listado de bienes y servicios de carácter social o cultural.
- Establecer un tipo reducido (superreducido) del 3% para consumos de primera necesidad que hasta ese momento no tenían ningún gravamen.

Este tipo se aplica a los productos de primera necesidad: alimentos como el pan, la leche, los huevos, frutas, verduras y similares; medicamentos de uso humano y prótesis, implantes y sillas de ruedas para personas discapacitadas, vehículos para personas de movilidad reducida; libros, periódicos y revistas cuando los ingresos

que generen derivados de la publicidad sean inferiores al 75%; viviendas de protección oficial y arrendamientos con opción de compra de estas, etcétera.

Con el paso de los años, los tipos fueron cambiando hasta llegar a los que se aplican hoy en día, vigentes desde el año 2012:

General: 21%

Reducido: 10%

Superreducido: 4%

4.1 Comparación de los tipos impositivos de España con la Unión Europea

Actualmente, la gran mayoría de los países de la Unión Europea aplican dos tipos impositivos: el normal y el reducido (excepto Dinamarca, que no posee este último).

El tipo normal se aplica a la mayoría de los bienes y servicios mientras que el reducido puede aplicarse a algunos específicos indicados en el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido

Por normativa el tipo normal no puede ser inferior al 15% y el reducido no puede ser inferior al 5%.

Además de los tipos normal y reducido, en algunos países de la Unión Europea, como España, se aplican también tipos especiales a algunos suministros que ya se aplicaban el 1 de enero de 1991. En principio, esta era una medida transitoria y debían desaparecer progresivamente, aunque actualmente todavía se mantienen. Estos tipos especiales son el tipo superreducido, el tipo cero y tipo el intermedio o “parking”.

El tipo superreducido no puede superar el 5% y solo se aplica en España, Irlanda, Italia, Francia y Luxemburgo.

El tipo cero se aplica en algunos países a determinados bienes por los que el consumidor no paga IVA. La empresa vendedora puede deducirse el IVA soportado en las compras relacionadas directamente con la venta a la que se aplica el tipo cero. Los países que lo aplican son Bélgica, Dinamarca, Irlanda, Malta, Finlandia y Reino Unido.

Poco antes de la finalización de este trabajo y a raíz de la crisis del COVID-19, el Gobierno español, mediante el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo ha incorporado el tipo

cero a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de productos sanitarios para entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social hasta el 31 de julio.

El tipo intermedio o “parking” que aplican algunos países solo se hace a algunos suministros de bienes o servicios que no se hallan incluidos en el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Pueden aplicarlo siempre que los tipos reducidos no sean inferiores al 12 %.

En los gráficos siguientes se indican los tipos impositivos de cada de IVA aplicados en cada país.

Tipos de IVA normal en los países de la UE y Reino Unido

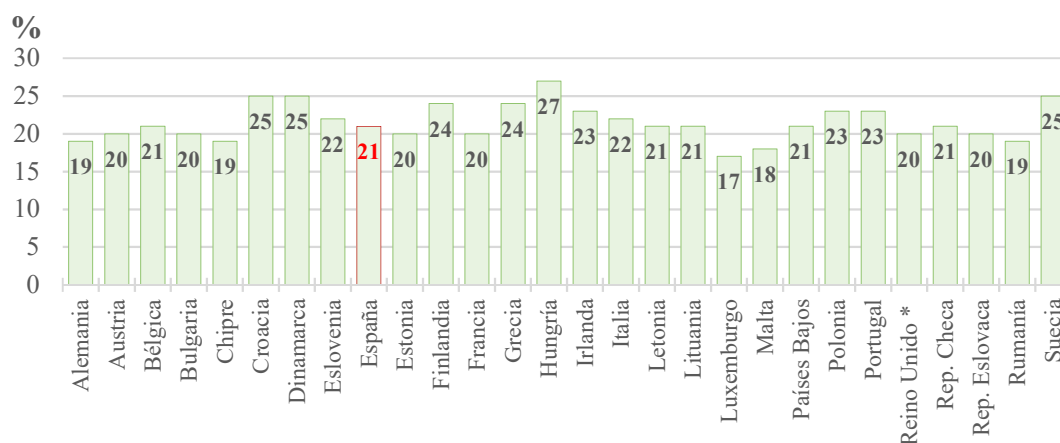


Figura 5 - Elaboración propia. Fuente: <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/es/iva-en-los-estados-miembros-de-la-ue>

Tipos de IVA Reducido en los países de la UE y Reino Unido

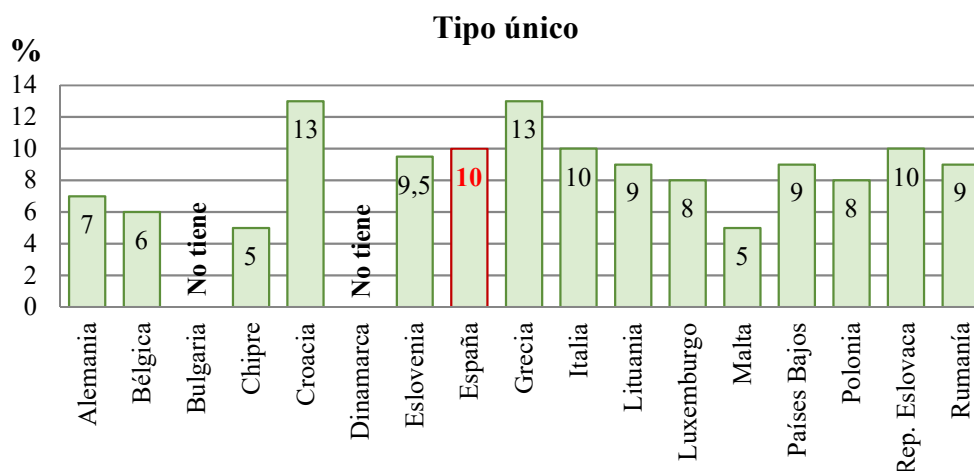


Figura 6 - Elaboración propia. Fuente: <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/es/iva-en-los-estados-miembros-de-la-ue>

Tipos de IVA Reducido en los países de la UE y Reino Unido

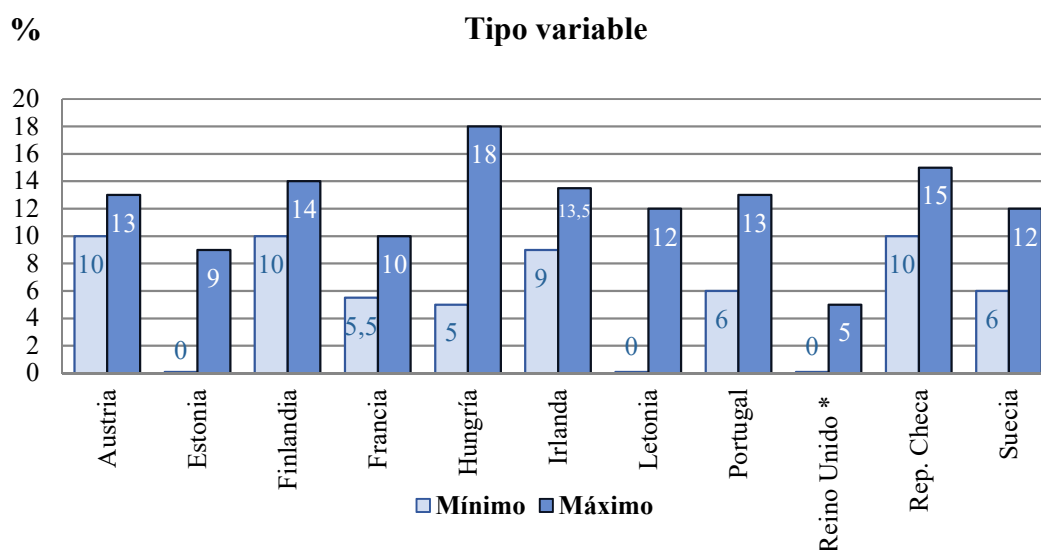


Figura 7- Elaboración propia. Fuente: <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/es/iva-en-los-estados-miembros-de-la-ue>

Tipos de IVA Superreducido en los países de la UE y Reino Unido

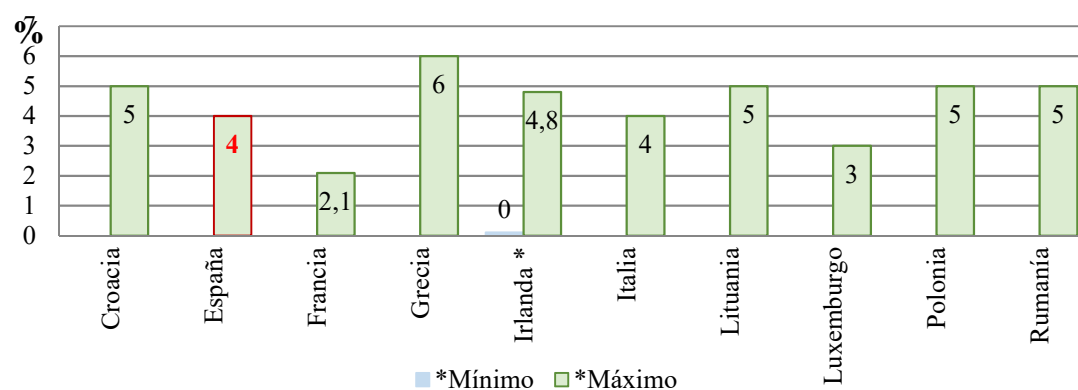


Figura 8 - Elaboración propia. Fuente: <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/es/iva-en-los-estados-miembros-de-la-ue>

4.2 Evolución de la recaudación por IVA en España

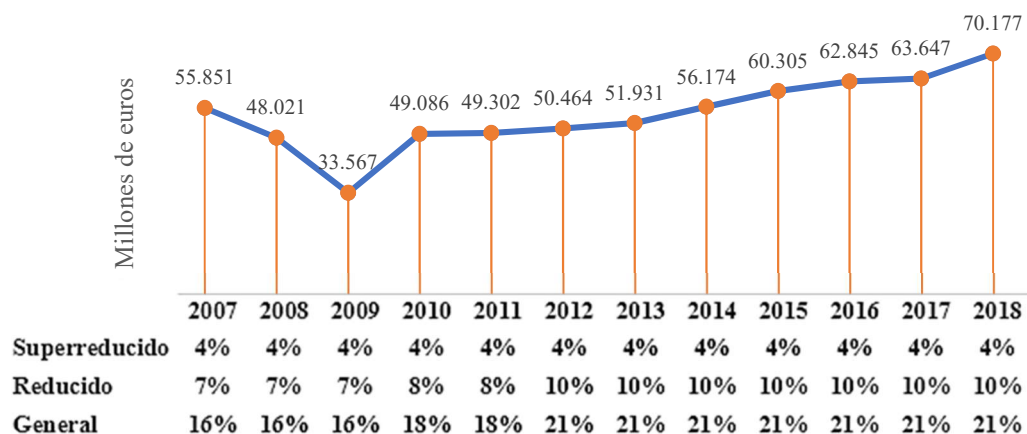


Figura 9- Elaboración propia. Fuente: Informe anual de recaudación tributaria 2018 - Agencia Tributaria

Como ya se ha comentado anteriormente el IVA es el impuesto indirecto que más recauda en el Estado. A continuación, se muestra la evolución de la recaudación en los últimos 10 años.

El descenso en la recaudación que se aprecia en los años 2008 y 2009 se debe al deterioro de la situación económica que tuvo lugar. A partir de 2010 la recaudación se incrementa debido tanto a la recuperación económica como al incremento de los tipos impositivos.

5. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

Es un impuesto directo y personal y grava la renta de las personas físicas teniendo en cuenta la naturaleza de esta, así como las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Es un impuesto progresivo, es decir, se divide en tramos

Está regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Este impuesto está parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas según la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. En este trabajo se consideran los ingresos totales, sin tener en cuenta la parte que se cede a las Comunidades Autónomas.

La renta del contribuyente incluye los rendimientos del trabajo, del capital y de las actividades económicas, así como de las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

La base imponible del IRPF se divide en dos partes: La base imponible general y la base imponible del ahorro. Los rendimientos obtenidos de actividades económicas se reflejan en la primera parte, la base imponible general.

En la siguiente tabla se muestran los tramos totales (estatales y autonómicos) de tributación en función de la base imponible general:

Base Imponible		Tipo aplicable
Desde	Hasta	
0,00 €	12.450,00 €	19%
12.450,01 €	20.200,00 €	24 %
20.200,01 €	35.200,00 €	30 %
35.200,01 €	60.000,00 €	37 %
60.000,01 € en adelante		45 %

Tabla 1- Elaboración propia. Fuente: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Es habitual escuchar afirmaciones incorrectas respecto a la tributación del IRPF. La más difundida es que un contribuyente que obtiene unas rentas elevadas paga una cantidad exagerada de impuestos y, si bien es cierto que las rentas elevadas pagan más impuestos, es necesario recordar que el IRPF es un impuesto progresivo por lo que la afirmación de que una persona que obtiene muchas rentas paga un 45% de impuestos no es exacta.

Si se calcula cuánto tributaría una persona física por unos beneficios netos de, por ejemplo, 100.000 € se aprecia que no pagaría 45.000,00 € (45% de 100.000 €) como podría parecer, sino 35.901,50 €. Si bien es cierto que si los beneficios netos hubieran correspondido a una persona jurídica que tributa por el Impuesto de Sociedades el importe a pagar habría sido de 25.000,00 €.

Base Imponible		Tipo aplicable	Cuota	Total
Desde	Hasta			
0,00 €	12.450,00 €	19%	2.365,50 €	2.365,50 €
12.450,01 €	20.200,00 €	24 %	1.860,00 €	4.225,50 €
20.200,01 €	35.200,00 €	30 %	4.500,00 €	8.725,50 €
35.200,01 €	60.000,00 €	37 %	9.176,00 €	17.901,50 €
60.000,01 €	100.000,00 €	45 %	18.000,00 €	35.901,50 €

Tabla 2- Elaboración propia Fuente: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.1 Evolución de la recaudación por IRPF en España

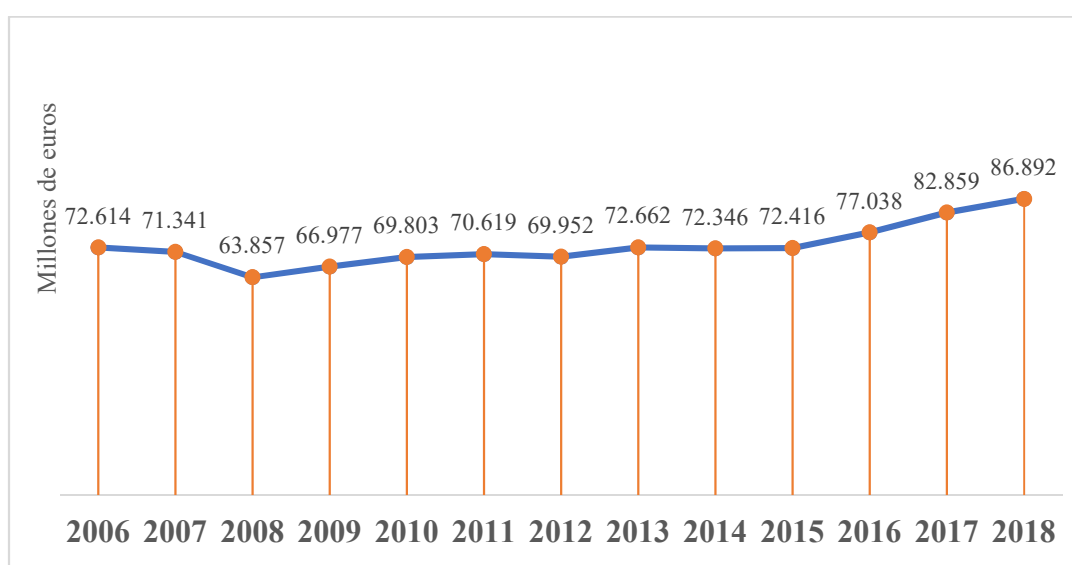


Figura 10 - Elaboración propia. Fuente: Informe anual de recaudación tributaria 2018 - Agencia Tributaria

En la evolución de la recaudación se aprecia una tendencia al alza excepto en los años correspondientes a la crisis económica. Hasta el año 2013 no se recuperan los valores anteriores a la misma.

El cuadro siguiente presenta la división por conceptos de la recaudación por IRPF correspondiente a la declaración del año 2018.

Distribución ingresos tributarios

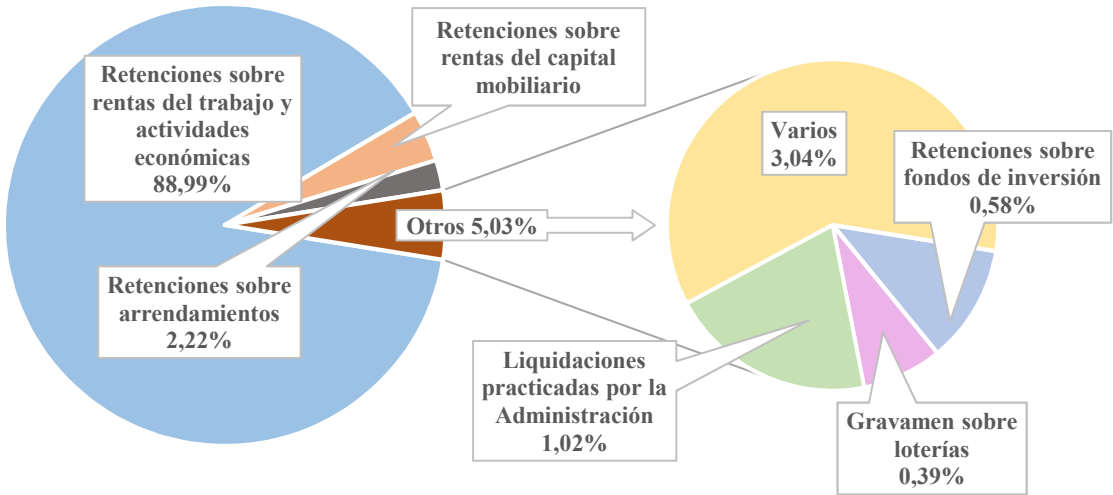


Figura 11 - Elaboración propia. Fuente: Informe anual de recaudación tributaria 2018 - Agencia Tributaria

Como puede observarse, casi el 90% de la recaudación corresponde a las rentas del trabajo y de las actividades económicas cuyas proporciones se muestran desglosadas en el cuadro siguiente:

Distribución de las rentas del trabajo y actividades económicas

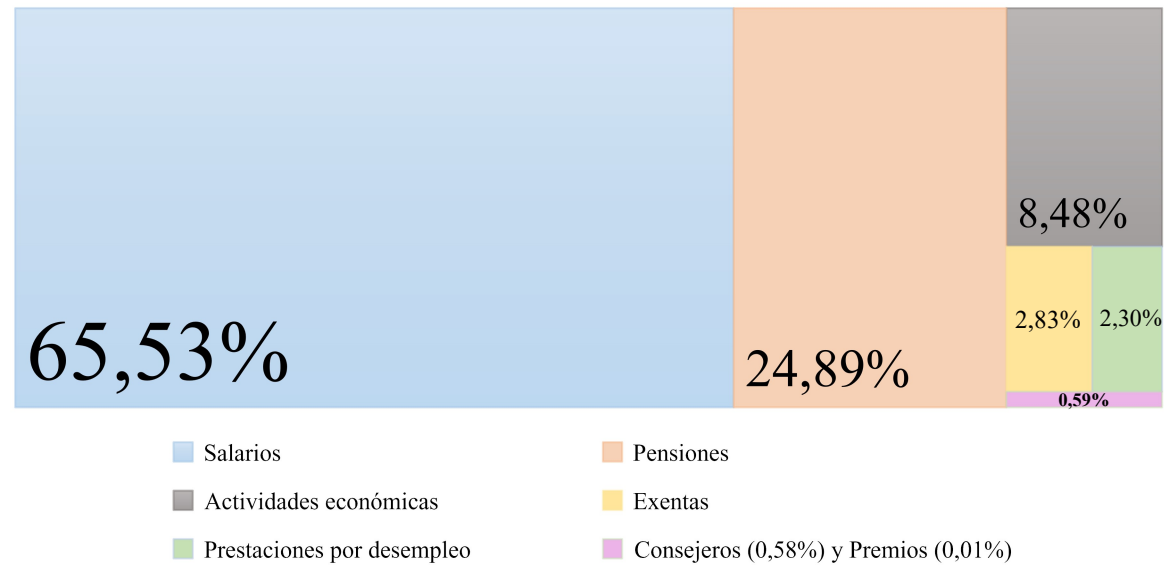


Figura 12 - Elaboración propia. Fuente: Informe anual de recaudación tributaria 2018 - Agencia Tributaria

6. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

También es un impuesto directo. En este caso grava la renta de las sociedades, de las personas jurídicas en general y de algunas entidades a pesar de no tener personalidad jurídica.

Existen entidades parcialmente exentas pero que tienen obligación de declarar: partidos políticos, colegios profesionales, entidades sin ánimo de lucro, etc. y otras que están totalmente exentas y no tienen esa obligación como es el caso de entidades del sector público: Estado, Comunidades Autónomas, Seguridad Social, etc.

Está regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Desde el punto de vista del IS las sociedades se dividen en dos tipos: las grandes empresas, que son aquellas que tiene una cifra de negocio superior a 10.000.000 €, y las de reducida dimensión, son las que no alcanzan dicha cifra. Para estas últimas existe la posibilidad de beneficiarse de incentivos, tal y como refleja la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como la libertad de amortización para elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y la reserva de nivelación.

6.1 Comparación de los tipos impositivos de España con la Unión Europea

La media aritmética del tipo general del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea es de un 20,57%. Así pues, España, con un tipo general del 25% se sitúa por encima de esta media.

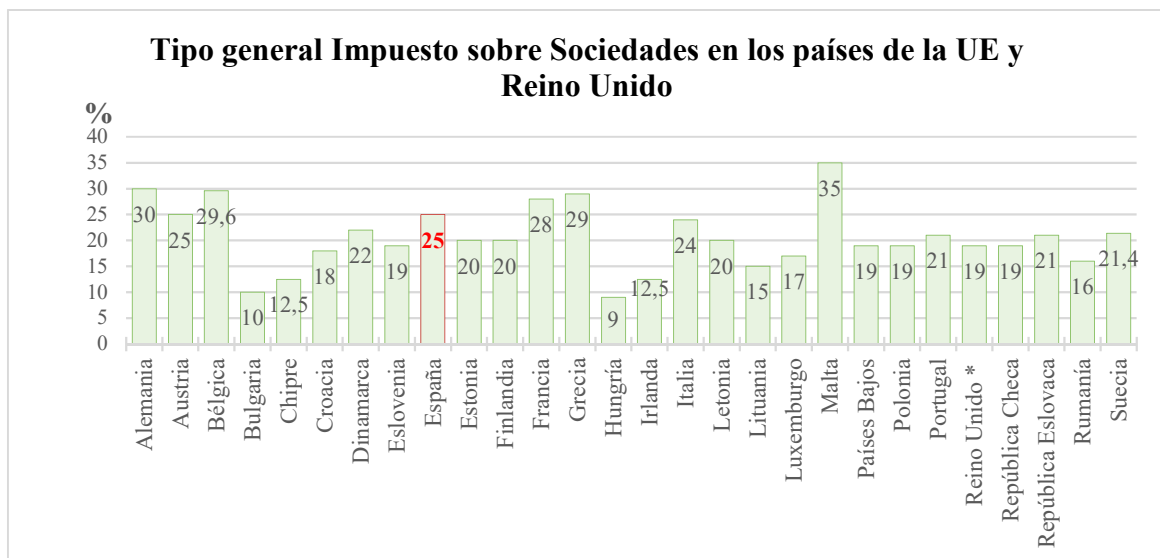


Figura 13 - Elaboración propia. Fuente: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/index_es.htm

7. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Las personas físicas deben estar dadas de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) y tributan por el IRPF en lugar del Impuesto sobre Sociedades.

Los profesionales autónomos son profesionales liberales que llevan a cabo actividades basadas en las titulaciones y conocimientos que poseen. Los rendimientos que obtienen dependen únicamente de su trabajo y no tienen estructura de empresa. Existen profesionales autónomos que para poder ejercer su profesión deben estar colegiados. En ese caso, cotizan a través de la mutualidad del colegio profesional en lugar de a través del RETA.

Por otra parte, están los trabajadores autónomos, que son aquellas personas que poseen su propio negocio y que pueden tener trabajadores a su cargo o no. Es decir, llevan a cabo actividades empresariales. En este grupo se incluirían también los artistas y deportistas que ofrecen sus servicios pese a no tener un negocio como tal.

Ambos grupos tributan por el IRPF, pero las actividades de los profesionales autónomos están sujetas a retención cuando facturen a otros autónomos o empresas. El tipo general de la retención es del 15% pudiendo optar a aplicarse un 7% durante los tres primeros años aquellos profesionales que así lo deseen.

8. ECONOMÍA DE OPCIÓN O CONFLICTO DE APLICACIÓN DE LA NORMA

Si una cosa es cierta es que nadie está a gusto pagando impuestos. Esto conduce a que en algunos casos se hagan malabarismos para intentar conseguir que el importe a pagar sea el mínimo posible.

Sin entrar a valorar la eficiencia de los impuestos, lo que sí es cierto es que, si se desea disponer de servicios públicos, los impuestos son la única manera de financiarlos.

Ingeniería fiscal, economía de opción, evasión, fraude, elusión, ... La finalidad de todos estos sistemas es pagar menos impuestos, pero unos son lícitos y otros no y, en ocasiones, resulta complicado diferenciar tanto los conceptos como su legalidad.

8.1 Economía de opción (o planificación fiscal)

El término *Economía de opción* fue utilizado por primera vez en 1952 por José Larraz para diferenciar el ahorro tributario del fraude fiscal.

Su meta es disminuir la carga tributaria sin vulnerar ninguna ley. Esto se consigue elaborando previamente estrategias financieras, contables o mercantiles y optimizando al máximo los recursos disponibles para minimizar o retrasar la carga fiscal de una empresa. En otras palabras, es la posibilidad que tiene el contribuyente de escoger el método que le sea más conveniente para reducir el gasto fiscal, siempre y cuando se efectúe de acuerdo con lo que exige la ley.

Pueden considerarse dos tipos diferentes de economía de opción: la tácita y la explícita. La economía de opción tácita tiene lugar cuando el obligado tributario se sirve de la opción que más le interesa de entre las que existen en la normativa legal mientras que la explícita es aquella en que la normativa en sí misma ofrece al obligado tributario diferentes opciones a escoger, de manera que este opta por la alternativa que considera que le resultará menos gravosa.

Un ejemplo de economía de opción tácita sería el que se le presenta a un emprendedor decide que iniciar un negocio y debe optar por hacerlo en forma de empresario individual (persona física) o mediante la creación de una sociedad (persona jurídica). En este caso la normativa le permite escoger la opción que más le interese, siempre que cumpla los requisitos legales necesarios.

Si se trata de un empresario individual que a la hora de tributar por el IRPF puede escoger entre la estimación directa (normal o simplificada) y la estimación objetiva se trataría de economía de opción explícita ya que es la misma ley del IRPF la que le ofrece estas opciones, siempre y cuando cumpla los requisitos necesarios para poder acogerse a un tipo o a otro.

8.2 Ingeniería fiscal (o planificación fiscal abusiva)

Es el estudio de las diferentes maneras que permiten que un contribuyente reduzca el importe que paga por impuestos, ya sea ocultando información o aprovechando vacíos legales y lagunas en las leyes o las diferencias de tributación entre diferentes países mediante la creación de sociedades pantalla o interpuestas. Es necesario hacer constar que el mero hecho de reducir la tributación no supone, en todas las ocasiones, que se esté cometiendo un acto ilegal.

Se denomina elusión fiscal a aquellas acciones que se realizan rozan el límite de la legalidad sin superarlo, mediante el estudio de la legislación con el fin de evitar o disminuir impuestos aprovechando los vacíos legales. Así pues, la elusión fiscal consiste en sacar provecho de ventajas que no están previstas por la ley.

Una de las técnicas para llevar a cabo elusión fiscal es la creación de sociedades en paraísos fiscales o en países donde la tributación es menor y operar desde allí. Este sería el caso de grandes empresas como Google, Apple o Nike cuyas sedes están establecidas en Irlanda, donde la tributación por Impuesto sobre Sociedades es del 12,5%, la mitad que en España.

Si existe dolo, es decir, se incumple la ley de manera consciente y premeditada con intención de obtener un beneficio económico, se entra en el terreno del fraude o la evasión fiscal. y, si el beneficio obtenido en la defraudación supera los 120.000 €, ya se considera delito fiscal en virtud del artículo 305 del Código Penal.

La creación de una sociedad en un paraíso fiscal sin que realice ninguna actividad económica y que únicamente se utilice para ocultar los ingresos de otra sociedad es un caso de simulación y, por lo tanto, de falsedad.

En el ámbito tributario, la simulación consiste en llevar a cabo actuaciones que favorecen el menor pago de impuestos. Existen dos tipos de simulación, la simulación relativa y la simulación absoluta.

La simulación relativa tiene lugar cuando se hace pasar una situación por otra diferente con el fin de obtener un ahorro fiscal, mientras que la simulación absoluta consiste, directamente, en mostrar una situación que no existe.

Si la compraventa de un inmueble se hace pasar por una donación se estaría ante un caso de simulación relativa. En este caso el impuesto que se devengaría por la compraventa (Impuesto de Transmisiones Patrimoniales) se sustituye por el impuesto que se devenga por la donación (Impuesto de Sucesiones y Donaciones) que tiene un tipo de gravamen inferior. Tomando como referencia los tipos de gravamen de Cataluña referidos a un inmueble de un importe inferior a 200.000 € el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales sería del 10% mientras que el del Impuesto de Sucesiones y Donaciones sería de la mitad (5%)

Un ejemplo típico de simulación absoluta tiene lugar cuando una sociedad que ha obtenido altos beneficios no desea tributar por el importe total de los mismos y recurre a otra que ha obtenido un resultado negativo para que le emita facturas por trabajos no realizados por un importe que disminuya su beneficio.

No debe confundirse la simulación con el conflicto de aplicación de la norma, anteriormente conocido como fraude de ley. El conflicto de aplicación de la norma se da cuando las situaciones son reales, no se ocultan, pero se amparan en una norma que no es la que corresponde. Consiste en la práctica de actos considerados notoriamente artificiosos o impropios con el único objeto de conseguir un ahorro fiscal. Es decir, se utiliza una determinada norma tributaria con diferente finalidad para la que estaba prevista.

Supóngase que dos personas constituyen una sociedad. Una aporta a la empresa un capital de 150.000 € y la otra un inmueble valorado por el mismo importe. Al cabo de un tiempo, la sociedad se disuelve y se reparten las aportaciones, de manera que el socio que aportó el capital recibe el inmueble y el que lo aportó recibe el capital. A primera vista parece que es una operación correcta, pero lo que se ha llevado a cabo es una operación de compraventa del inmueble sin que se haya tributado por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Mientras que tanto personas físicas como jurídicas tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido, un empresario individual puede tributar a través del IRPF si actúa como persona

física o tributar a través del IS si crea una sociedad. Esta conducta es totalmente lícita si se enmarca en el concepto de economía de opción.

Si, por el contrario, la conducta es abusiva y cae en la ilicitud enmarcándose en la ingeniería fiscal como es el caso de la simulación y el conflicto de aplicación de la norma y se demuestra que la conducta es ilegal, la Administración puede considerarlo como motivo de infracción muy grave sancionable hasta con el 150% del importe no ingresado, tal y como indica el artículo 191 de la Ley General Tributaria.

A continuación, y para terminar con este apartado, se exponen dos ejemplos en los que se analiza si se está llevando a cabo una práctica ilícita o no.

Apertura de óptica

Un óptico decide abrir su propio negocio. Duda entre llevar a cabo su proyecto como persona física o como sociedad, en este caso, sociedad limitada.

Como persona física será un autónomo y tributará por IRPF y como sociedad tributará por Impuesto sobre Sociedades.

Dado que se calcula que los rendimientos netos obtenidos no superarán los 250.000 €, en caso de tributar por IRPF podrá optar por tributar por el método de estimación objetiva (módulos) o por estimación directa simplificada.

En caso de crear una sociedad limitada, esta tributará en el Impuesto sobre Sociedades por los beneficios obtenidos. El empresario tributará por las rentas obtenidas por la facturación a la sociedad.

Finalmente, decide crear una sociedad limitada.

El primer año la sociedad obtiene un beneficio antes de impuestos de 80.000 € y el óptico ha facturado a esta un total de 60.000 €.

Apertura de despacho de abogados

Un abogado decide abrir su propio despacho y opta por hacerlo a través de la creación de una sociedad limitada a la que facturará por los servicios prestados.

El primer año, el despacho obtiene, al igual que en el primer caso, un beneficio antes de impuestos de 80.000 € pero las facturas emitidas por el abogado a la sociedad ascienden a 20.000 €.

A primera vista ambas situaciones parecen lícitas ya que en los dos casos el profesional ha escogido una de las opciones que fiscalmente permitidas. La diferencia radica en que

en el primer caso el empresario ha facturado a la sociedad por 60.000 € y en el segundo lo ha hecho por 20.000 €.

En el caso del despacho de abogados, los servicios facturados por el abogado, que son los que generan los beneficios de la empresa solo suponen una pequeña parte de la facturación de esta (un 20%) por lo que podría tratarse de un caso de simulación relativa en que el abogado ha creado una sociedad interpuesta para tributar menos por el resultado de su trabajo ya que claramente, está facturando a la empresa por la prestación de sus servicios a un precio inferior al de mercado, que sería el que está cobrando la empresa a sus clientes.

En total se ha tributado por un importe de 24.177,50 €: 20.000 € ⁽¹⁾ por Impuesto sobre Sociedades y 4.177,50 € ⁽²⁾ por IRPF cuando, debido a que los beneficios del despacho son generados únicamente por el resultado del trabajo del abogado, éste debería haber facturado al despacho un importe mayor.

$$\begin{array}{lcl}
 (1) & 25\% \text{ de } 80.000 \text{ €} = 20.000 \text{ €} & \\
 (2) & \left. \begin{array}{l} 19\% \text{ de } 12.450 \text{ €} = 2.365,50 \text{ €} \\ 24\% \text{ de } (20.000 \text{ €} - 12.450 \text{ €}) = 1.812 \text{ €} \end{array} \right\} 4.177,50 \text{ €} & \left. \vphantom{\begin{array}{l} 19\% \text{ de } 12.450 \text{ €} = 2.365,50 \text{ €} \\ 24\% \text{ de } (20.000 \text{ €} - 12.450 \text{ €}) = 1.812 \text{ €} \end{array}} \right\} 24.177,50 \text{ €}
 \end{array}$$

Si el abogado hubiera actuado como un profesional individual y hubiera tenido que tributar por el beneficio total de 80.000 €, habría tenido que pagar 26.901,50 €.

$$\left. \begin{array}{l}
 19\% \text{ de } 12.450 \text{ €} = 2.365,50 \text{ €} \\
 24\% \text{ de } (20.200 \text{ €} - 12.450 \text{ €}) = 1.860 \text{ €} \\
 30\% \text{ de } (35.200 \text{ €} - 20.200 \text{ €}) = 4.500 \text{ €} \\
 37\% \text{ de } (60.000 \text{ €} - 35.200 \text{ €}) = 9.176 \text{ €} \\
 45\% \text{ de } (80.000 \text{ €} - 60.000 \text{ €}) = 9.000 \text{ €}
 \end{array} \right\} 26.901,50 \text{ €}$$

9. BREVE ANALISIS DE ALGUNOS CASOS MEDIÁTICOS

Después de todo lo explicado, se pasa a realizar un breve análisis sobre algunos casos que en los últimos años han aparecido en los medios de información debido a que se han visto envueltos personajes mediáticos.

Se expondrán los motivos por los que la Administración Tributaria considera que deben ser inspeccionados y se explicará cuál ha sido la sentencia de cada caso y los motivos que han llevado a ella.

En todos los casos se crea una sociedad que factura por los servicios de una persona, lo cual, en principio, es legítimo. El problema se origina cuando la sociedad no aporta valor añadido a la actividad económica de la persona, entonces se considera que su finalidad es eludir el pago de impuestos, ya sea porque la sociedad no interviene en la realización de las operaciones, porque no dispone de una estructura medios materiales y/o personales necesarios o porque las operaciones entre la sociedad y la persona se han valorado por un importe inferior al del precio de mercado.

9.1 Carmen Machi y Mama Floriana SL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 10/04/2019

La actriz Carmen Machi interpone recurso a una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 15/09/2017 en la que la Administración Tributaria reclamaba a la actriz 83.155,19 € por irregularidades en la presentación de la declaración del IRPF de 2007 a 2009 basándose en que había utilizado la sociedad MAMA FLORIANA SL como sociedad interpuesta y de esta manera eludir el pago de impuestos.

Según se indica en la sentencia, Mama Floriana SL facturó por los servicios de Carmen Machi un total de 1.293.149 € entre 2007 y 2009, mientras que ella percibió de la sociedad 39.612,13 € durante esos años. Evidentemente se estaban valorando los servicios de la actriz por un importe muy inferior al del precio de mercado.

Según la sentencia, la actriz dejó de ingresar, una vez deducidas las cantidades por las que ya tributó y los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, un total de 220.605,55 € entre 2007 y 2009, de modo que esa es la base de la sanción.

9.2 Máxim Huerta y Al máximo Profesionales de la Imagen SL

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 16/05/2017

El periodista y escritor (y fugaz Ministro de Cultura), Máxim Huerta interpone recurso a una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26/11/2014. Según la resolución, la Administración Tributaria reclamaba, mediante liquidación provisional sobre el IRPF de 2006 un importe de 68.151,22 € que incluía 13.788,12 € por intereses de demora más una sanción de 27.181,55 €.

La sociedad AL MÁXIMO PROFESIONALES DE LA IMAGEN SL facturó un total de 207.920 € a terceros por los servicios prestados por el periodista como presentador de televisión y servicios publicitarios, mientras que este percibió como rendimientos del trabajo únicamente 44.400 €.

La sociedad emitió las facturas y gestionó su cobro. Efectuó pagos de gastos por valor de 134.303,78 € de los que solo estaban relacionados con la actividad artística 43.770,10 €, por lo que no añadían valor a la actividad del socio.

Por otra parte, el único inmovilizado material de la sociedad era una vivienda en Alicante, que no tenía relación con la actividad ya que esta se desarrollaba en Madrid. Según consta en las facturas, el domicilio social de Al máximo Profesionales de la Imagen SL estaba situado en el domicilio particular y fiscal de Máxim Huerta.

La sociedad carecía de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios y todos sus ingresos provenían de los servicios prestados por su socio y administrador único.

Queda patente que la finalidad de la sociedad no era otra que eludir el pago de impuestos por parte de Máxim Huerta. Es por este motivo que la sentencia desestima el recurso interpuesto.

9.3 María Teresa Campos y Producciones Lucam SL

Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 16/05/2017

La sociedad TETECO SL, absorbente de PRODUCCIONES LUCAM SL, cuya socia única y administradora es la presentadora de radio y televisión María Teresa Campos,

interpone recurso contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central relativa al Impuesto sobre Sociedades de los años 2006, 2007 y 2008.

La resolución consideraba que había existido simulación ya que la sociedad había declarado el año 2006 ingresos por servicios prestados por valor de 3.445.948,76 € por los que la presentadora había recibido 460.897,44 €.

La inspección consideró que los ingresos de la sociedad se debían únicamente a la intervención personalísima de la presentadora y que el valor de mercado era de 1.732.892,44 €. Debido a ello, procedía a recalcular de nuevo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades disminuyéndola por la diferencia y resultando un importe a devolver de 8.690,84 €.

El recálculo no solo afectaba al Impuesto sobre Sociedades de la empresa, sino que también aumentaba los ingresos que la presentadora había declarado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En la misma resolución también se realizaban ajustes similares correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008.

Finalmente, la sentencia considera que los ingresos que declara la sociedad no dependen únicamente de María Teresa Campos. Establece que la sociedad también ejerce otras actividades independientes de las de la presentadora y queda demostrado que cuenta con medios materiales y humanos para llevarlas a cabo.

9.4 Carmen Porter y Producciones Digitales Milenio 3 SL

Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18/07/2017

La presentadora del programa televisivo Cuarto Milenio, Carmen María Porter presenta recurso de casación contra la sentencia del Tribunal de Justicia de Madrid de 26 de abril de 2016 en que se le reclaman 87.149,85 € como liquidación por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2006 más una sanción de 43.574,93 €.

Carmen Porter es la administradora y socia de PRODUCCIONES DIGITALES MILENIO 3 SL junto con su marido Iker Jiménez.

El año 2006 cada uno de los socios percibió una retribución de 50.000 € de la sociedad por servicios prestados. Dichos servicios generaron ingresos de 1.156.554,71 € a la sociedad.

La inspección consideró que la contraprestación que recibieron los presentadores no se correspondía con el valor de mercado y que la sociedad no aportaba valor añadido a la actividad económica que llevaban a cabo, puesto que se trataba de servicios personalísimos y podrían haberlos prestado directamente como personas físicas. La sociedad no tenía otro personal asalariado y, por lo tanto, no existía la opción de enviar a otras personas a realizar los trabajos de modo que únicamente actuaba como intermediaria entre las empresas productoras y Carmen Porter y su marido.

La sentencia menciona que, a priori, no es una ilegalidad el que una sociedad contrate con terceros y realice otras actividades accesorias, siempre y cuando su finalidad no sea tributar menos de lo que exige la norma, que es lo que ocurrió en este caso puesto que las retribuciones percibidas por los presentadores fueron muy inferiores a los ingresos de la sociedad con la clara finalidad de eludir impuestos.

Se indica también que el beneficio de la persona física es obvio puesto que elude la aplicación de los márgenes más elevados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas declarando unos ingresos mínimos y que, además, la sociedad aplicaba incentivos por ser de reducida dimensión y añadía gastos indebidos.

Se califica la conducta de Carmen Porter como voluntaria y culpable con la finalidad de eludir impuestos y se decide que el recurso no ha lugar y que además ha de correr con las costas.

9.5 Xabi Alonso y Kardzali Comercio Serviços e Investimentos LDA

Sentencia Audiencia Provincial de Madrid de fecha 25/11/2019

El jugador de fútbol Xabi Alonso, junto con dos personas más son acusados de delitos contra la Hacienda Pública, reclamándoles penas de prisión y multas así como la pérdida de derechos a obtener ayudas fiscales o de la Seguridad Social.

Xabi Alonso fue fichado por el Real Madrid Club de Fútbol el 5 de agosto de 2009, de manera que a partir del 1 de enero de 2010 pasó a estar sujeto a los impuestos españoles.

El 1 de agosto de 2009, antes de tener residencia fiscal en España, cedió todos sus derechos explotación de imagen, voz y nombre a una empresa radicada en Madeira: KARDZALI COMERCIO SERVIÇOS E INVESTIMENTOS LDA durante 5 años por un importe de 5.000.000 €.

La sociedad, según el régimen tributario de Madeira, estaba totalmente exenta de impuestos hasta 2012 en que pasaría a tributar un 4% y posteriormente, desde 2013 y hasta 2020 un 5%.

El mismo día en que el futbolista fichó por el Real Madrid la sociedad cedió al club el 50% de los derechos de imagen del jugador.

El 16 de diciembre de 2009, el jugador adquirió el 100% de las participaciones de la sociedad.

Durante los años siguientes KARDZALI se dedicó a la explotación de los derechos de imagen de Xabi Alonso cediéndolos a diferentes empresas para que la utilizaran en sus campañas a cambio de percibir pagos por diferentes cantidades.

El Ministerio Fiscal y el abogado del Estado imputaban a Xabi Alonso tres delitos contra la Hacienda Pública relativos al Impuestos Sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los años 2010, 2011 y 2012 por un importe total de 2.032.845,42 €.

El fundamento de la acusación era que se había cometido fraude basándose en que la operación de venta de los derechos de imagen había sido simulada, no real, con el único propósito de eludir la tributación en España por los rendimientos obtenidos de la explotación de los derechos de imagen.

Según la doctrina jurisprudencial, las cantidades que se perciban por cesión de derechos de imagen deben imputarse en la base imponible general cuando sean superiores al 15% del total que haya percibido el deportista por la relación laboral más los derechos de imagen.

Los delitos fiscales se habrían cometido solo si la cesión de derechos hubiera sido falsa, ficticia, inexistente. La Audiencia Provincial decidió absolver a los acusados ya que consideró que no se estaba ante un caso de simulación absoluta puesto que, aunque la sociedad no dispusiera de infraestructura, no se requerían recursos humanos y materiales para la explotación de los derechos de imagen del jugador dado que era un personaje

notorio y que, además, contrataba con compañías intermediarias para llevar a cabo algunos contratos.

Según aparece en la sentencia, los pagos recibidos por KARDZALI eran cuantificables y estaban debidamente reflejados en su contabilidad y su volumen de negocio se incrementó a partir del contrato de cesión, por lo que se considera que hubo una intervención activa de la sociedad en la explotación de los derechos, indicando que eso es lo verdaderamente importante, no la clase de sociedad, el régimen fiscal debido a su localización o la propiedad de esta.

CONCLUSIONES

El estado del bienestar en que vivimos es un modelo en el que el Estado nos ofrece una serie de servicios para cubrir nuestras necesidades. Tenemos muy claro que servicios como la educación o la sanidad deben ser gratuitos y estar al alcance de todos.

Evidentemente cada uno es muy libre de elegir el tipo de servicios que prefiere, pero siempre debe existir la posibilidad de que cualquier ciudadano, tenga el nivel adquisitivo que tenga, pueda acceder al mayor abanico de servicios posible de forma gratuita o, como mínimo, lo más económica posible.

Es mediante los impuestos como el Estado recauda la mayor parte del dinero necesario para cubrir los servicios públicos y, en este punto, es importante recalcar que público quiere decir *de todos*. Así que, de la misma manera que todos tenemos derecho a recibir servicios, también tenemos la obligación de sufragar los gastos que suponen su funcionamiento.

Desde el ciudadano que paga el IVA de los productos que consume, pasando por el trabajador que paga por los ingresos que obtiene por su trabajo mediante su declaración anual de IRPF y hasta el empresario que contribuye a través del IRPF o del IS, todos debemos contribuir a mantener los gastos públicos.

Es a través de los impuestos como se consigue que los recursos se distribuyan de manera equitativa entre los ciudadanos. Cuando un contribuyente paga más impuestos que otro es porque tiene más medios y es muy importante tener en cuenta que la cantidad recaudada por un impuesto nunca va a resultar superior al hecho imponible que grava.

Es cierto que todo es mejorable y los impuestos, por supuesto, también. A lo largo del tiempo se han ido creando, modificando y anulando, adaptándose a las necesidades cambiantes de la población y, lamentablemente en muchas ocasiones, siguiendo las ideas de los partidos políticos que gobiernan.

Creo que uno de los mayores problemas a que nos tenemos que enfrentar respecto a los impuestos no es solamente la elusión o el fraude, es la actitud ante esos hechos ilícitos. Todos tenemos conocimiento de personas que hacen alarde de haber pagado menos impuestos de los que les correspondían, de haber engañado a Hacienda, empresarios que

pagan a sus empleados con dinero negro, autónomos que ofrecen cobrar sus servicios sin factura, personas que tienen tanto dinero que no podrían disfrutarlo aunque vivieran dos vidas y aun así procuran pagar menos impuestos de los que les corresponden.

Lo peor de todo esto es que se les aplaude, se les admira y se les defiende. Ese es un gran error porque deberíamos recordar que *Hacienda somos todos* y quienes pagan menos impuestos de los que debieran provocan con su conducta un perjuicio al resto de ciudadanos.

Momentos como el actual, en que estamos inmersos en una crisis que nos ha cogido por sorpresa y que ha sumido la economía mundial en un caos, deberían ser los que nos hagan reflexionar sobre el valor de los servicios públicos que recibimos y quizá llegaríamos a la conclusión de que los impuestos, aunque incómodos, son necesarios.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución Española, BOE, 311 §§ 29313-29424 (1978)

[https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1))

Informe Anual de Recaudación Tributaria Año 2018 – Servicio de Estudios Tributarios y Estadística. Agencia Tributaria. Recuperado de

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2018/Resumen/_Informe_completo/_Informe_completo_.html

Introducción a la lectura de los Presupuestos Generales del Estado (Libro Azul).

Recuperado de <http://www.congreso.es/docu/pge2019/LIBROAZUL2019.pdf>

Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, BOE, 161 §§ 66621-67354 (2018). Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2018/07/03/6>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, BOE, 288 §§ 96939-97097 (2014). Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE, 285 §§ 41734-41810 (2006). Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35>

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE, 312 §§ 44247-44305 (1992). Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/1992/12/28/37>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE, 302 §§ 44987-45065 (2003). Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58>

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización

del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria, BOE, 314 §§ 44744-44774 (1992). Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/rd/1992/12/29/1624>

Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, BOE, 31 §§ 10562-10813 (2020). Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2020/02/04/3>

Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, BOE, 112 §§ 29473-29531 (2020). Recuperado de <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2020/04/21/15>

Taxation Trends in the European Union - Data for the EU Member States, Iceland and Norway -2018 Edition. Recuperado de https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf