

La presencia de la fiscalidad en el proceso económico de la actividad empresarial en España: una visión vestibular

José M. Domínguez Martínez

jmdominguez@uma.es

Departamento de Economía Aplicada (Hacienda Pública), Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga. Calle Ejido, nº 6. 29071-Málaga (España).

Recibido: 13 de octubre de 2006

Aceptado: 3 de abril de 2007

Resumen:

Este trabajo tiene como propósito ofrecer una aproximación introductoria al estudio de la fiscalidad empresarial en España mediante la consideración de la presencia de la imposición en las distintas fases que integran el proceso económico de la actividad empresarial. Después de exponer sucintamente el papel de las principales figuras impositivas aplicadas, en el artículo se identifican las implicaciones fiscales más relevantes en las distintas fases y procesos que conforman la actividad de una empresa, considerando tanto las fases de constitución y de preparación para el inicio de la actividad como las operaciones típicas que se suscitan a lo largo de un ejercicio económico.

Palabras clave: fiscalidad empresarial, proceso económico, España.

Códigos JEL: H25.

1. INTRODUCCIÓN

El estudio aplicado de la fiscalidad, ya sea individual o empresarial, suele llevarse a cabo habitualmente con arreglo al tratamiento diferenciado de las distintas piezas que configuran el sistema impositivo. Dicho enfoque parece lógico, ante la necesidad de alcanzar un conocimiento completo y detallado de cada uno de tales componentes. Como contrapunto, cabe, no obstante, constatar, en relación con el segundo caso, el riesgo de que se pierda la perspectiva de las sucesivas fases y procesos que conforman la vida económica de una empresa. En este contexto, puede resultar conveniente que el estudio de la fiscalidad empresarial en España arranque con una visión vestibular que permita disponer de una perspectiva de conjunto, antes de proceder al estudio pormenorizado de la estructura y el funcionamiento de cada impuesto.

A esa finalidad responde el contenido del presente trabajo, cuyo propósito es simplemente esbozar las líneas esenciales en torno a las que podría discurrir ese enfoque, concebido con un carácter introductorio y meramente orientativo, en el que, consiguientemente, la reseña de los aspectos básicos se antepone a una consideración más detallada y minuciosa. Se pretende, en definitiva, proporcionar un primer mapa aproximativo, que requiere, naturalmente, ser ampliado en segunda y ulteriores rondas. Dicha aproximación está pensada para alumnos que carecen aún de nociones avanzadas del

sistema tributario español, pero que sí conocen los aspectos básicos relativos a su configuración.

Bajo estas premisas, inicialmente, a modo de preámbulo, y simplemente como marco de referencia, se hace una breve alusión a la distribución de impuestos dentro del sistema multijurisdiccional de sector público vigente en nuestro país, para, a continuación, ofrecer una sinopsis del papel asignado a los principales impuestos dentro del sistema tributario español. Seguidamente, se procede a reseñar el impacto de la fiscalidad en las principales fases y procesos que pueden diferenciarse dentro de la vida económica de las empresas.

2. LA CONFIGURACIÓN TERRITORIAL DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL: LA DISTRIBUCIÓN DE LOS IMPUESTOS

En el cuadro 1 se refleja la clasificación de las principales figuras impositivas (y cotizaciones sociales) atendiendo a un doble criterio: subsector de las Administraciones Públicas (AA. PP.) y categoría impositiva, tomando como referencia las principales rúbricas utilizadas en la clasificación de impuestos de la OCDE (2006). A este respecto hay que advertir de las dificultades existentes para adscribir inequívocamente algunos impuestos (IIVTNU, IAE, ICIO) a alguna categoría concreta. El proceso de descentralización territorial del sector público en España ha tenido importantes consecuencias en la esfera tributaria, que se han materializado fundamentalmente en una importante cesión de la capacidad tributaria, a través de distintas alternativas, del Estado a las Comunidades Autónomas. En dicho cuadro no se incluyen los impuestos propios de las distintas Comunidades Autónomas. Además, es preciso tener en cuenta que las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas en relación con los impuestos estatales cedidos difieren en función de si tienen atribuida la capacidad normativa, la de gestión o sólo la recaudación¹.

CUADRO 1
PRINCIPALES CATEGORÍAS DE IMPUESTOS Y SU DISTRIBUCIÓN ENTRE LAS DISTINTAS AA.PP.

AA.PP./CATEGORÍA DE IMPUESTOS	IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, BENEFICIOS Y GANANCIAS DE CAPITAL	IMPUESTOS SOBRE LA RIQUEZA	IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS	OTROS IMPUESTOS	COTIZACIONES SOCIALES
AYUNTAMIENTOS	(IRPF)	IBI IIVTNU ICIO	IVTM (IVA) (I.I.E.E.)	IAE	
DIPUTACIONES PROVINCIALES	IRPF			IAE (recargo)	
COMUNIDADES AUTÓNOMAS	IRPF	IP ITP ISD	TJ IPS IEDMT IEL IVDMH IVA I.I.E.E.		
SEGURIDAD SOCIAL					CC.SS.
ESTADO	IRPF (*) IS		IVA (*) I.I.E.E. (*) RA		

(*): Impuestos (IRPF, IVA e impuestos especiales de fabricación sobre tabaco, bebidas alcohólicas y carburantes) cuya recaudación está parcialmente por el Estado a las CC.AA., y en los que tienen participaciones los Ayuntamientos de 75.000 habitantes o más, los que son capitales de provincia o de C. A. y las Diputaciones.

3. EL PAPEL DE LOS DIFERENTES IMPUESTOS

Para la tarea contemplada en estas páginas se considera recomendable repasar primero el cuadro general del sistema impositivo español. Así, a continuación se hace alusión al papel genérico que desempeña cada uno de los principales impuestos vigentes en el sistema tributario español (clasificados en este caso con arreglo a las categorías utilizadas por la Contabilidad Nacional de España), a través de la identificación, a grandes rasgos, de sus respectivos ámbitos de aplicación (cuadro 2):

CUADRO 2
EL PAPEL DE LAS PRINCIPALES CATEGORÍAS DE IMPUESTOS

Categorías de impuestos	Figuras impositivas	Objeto imponible básico
Impuestos sobre la producción y las importaciones	IVA	Consumo de bienes y servicios (ventas de las empresas)
	IIP y AID	Transmisiones patrimoniales onerosas (al margen de una actividad empresarial)
		Operaciones societarias
	RA	Actos Jurídicos Documentados
		Comercio exterior
	II.EE. FABRICACIÓN	Consumo de bienes y servicios específicos
	IEDMT	Matriculación de vehículos y otros medios de transporte
	IVMDH	Ventas minoristas de determinados hidrocarburos
	IPS	Operaciones de seguro y capitalización
	TJ	Realización de juegos de azar
	ICIO	Realización de construcciones, instalaciones y obras
Impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio	IAE	Ejercicio de una actividad económica
	IBI	Propiedad de bienes inmuebles
	IVTM	Titularidad de vehículos de tracción mecánica
	IRPF	Renta global de las personas físicas
	IS	Beneficio de las personas jurídicas
Impuestos sobre el capital	IP	Valor del patrimonio neto de las personas físicas
	IVTM	Titularidad de vehículos de tracción mecánica
Cotizaciones sociales	ISD	Adquisiciones gratuitas de riquezas por las personas físicas
	IIVTNU	Realización de plusvalías de terrenos urbanos
	CC.SS.	Retribuciones salariales

-Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): Grava la renta global obtenida por las personas físicas a lo largo del período impositivo, que coincide con el año natural. La renta global es la suma de los distintos rendimientos netos procedentes del trabajo personal, del capital mobiliario e inmobiliario y de las actividades económicas, así como de las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta.

-Impuesto sobre Sociedades (IS): Tiene como objeto gravar el beneficio obtenido por las personas jurídicas, fundamentalmente sociedades mercantiles.

-Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE): Grava el mero ejercicio de una actividad profesional o empresarial.

-Cotizaciones Sociales (CC.SS.): Aunque formalmente no constituyen impuestos y tienen unas características distintivas, con base en los criterios utilizados en las estadísticas impositivas internacionales, pueden asimilarse en cierta medida a un impuesto sobre las nóminas, del que una parte debe ser pagada por el empleador y otra por el asalariado.

-Impuesto sobre el Patrimonio (IP): Grava el valor del patrimonio neto (suma de bienes y derechos menos deudas y cargas) que sea atribuible a una persona física el día 31 de diciembre de cada año.

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD): Este impuesto comprende realmente varias figuras impositivas: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales propiamente dicho, que grava las transmisiones onerosas de bienes y derechos que se lleven a cabo fuera del ámbito de una actividad empresarial; el Impuesto sobre Operaciones Societarias (OS), que grava una serie de operaciones realizadas por las sociedades (constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión, disolución y aportaciones para reponer pérdidas); y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que grava los documentos en los que se plasman determinados actos jurídicos (notariales, mercantiles, administrativos y judiciales).

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD): Su finalidad es gravar las adquisiciones de bienes y derechos por las personas físicas, obtenidas de forma gratuita a través de herencias, legados o donaciones.

-Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): Se trata de un impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles de naturaleza tanto rústica como urbana.

-Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM): Va destinado a gravar la titularidad de vehículos accionados por tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas.

-Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU): Recae sobre los aumentos de valor que se ponen de manifiesto como consecuencia de la transmisión de terrenos de naturaleza urbana.

-Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO): Se exige como consecuencia de la realización de construcciones, instalaciones y obras que requieran licencia de obras o urbanística por parte del ayuntamiento competente.

-Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): Es un impuesto que pretende gravar el consumo de bienes y servicios efectuado por las personas físicas. Sin embargo, afecta a todos los empresarios que intervienen en el proceso de producción y distribución, que están obligados a repercutir el impuesto en sus operaciones de venta de bienes y servicios. El impuesto debe ir trasladándose (formalmente) hacia adelante hasta llegar al consumidor final, que es el destinatario del gravamen.

-Impuestos Especiales (I.E.E.): Son una serie de impuestos que gravan también el consumo, pero, a diferencia del Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo el de ciertas categorías de bienes (alcohol, cerveza, carburantes, tabaco...). Se incluyen también dentro de esta categoría el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) (impuesto de matriculación), el Impuesto sobre la Electricidad (IEL), el Impuesto sobre Primas de Seguros (IPS) y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH).

-Tasa fiscal sobre los juegos de azar (TJ): A pesar de su denominación de tasa, se trata realmente de un impuesto que grava la realización de juegos de azar.

-Renta de Aduanas (RA): Comprende esencialmente los aranceles o impuestos que se exigen con ocasión de la importación de mercancías de terceros países que no pertenecen a la Unión Europea.

4. LAS FASES Y PROCESOS DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL: EL IMPACTO DE LA FISCALIDAD

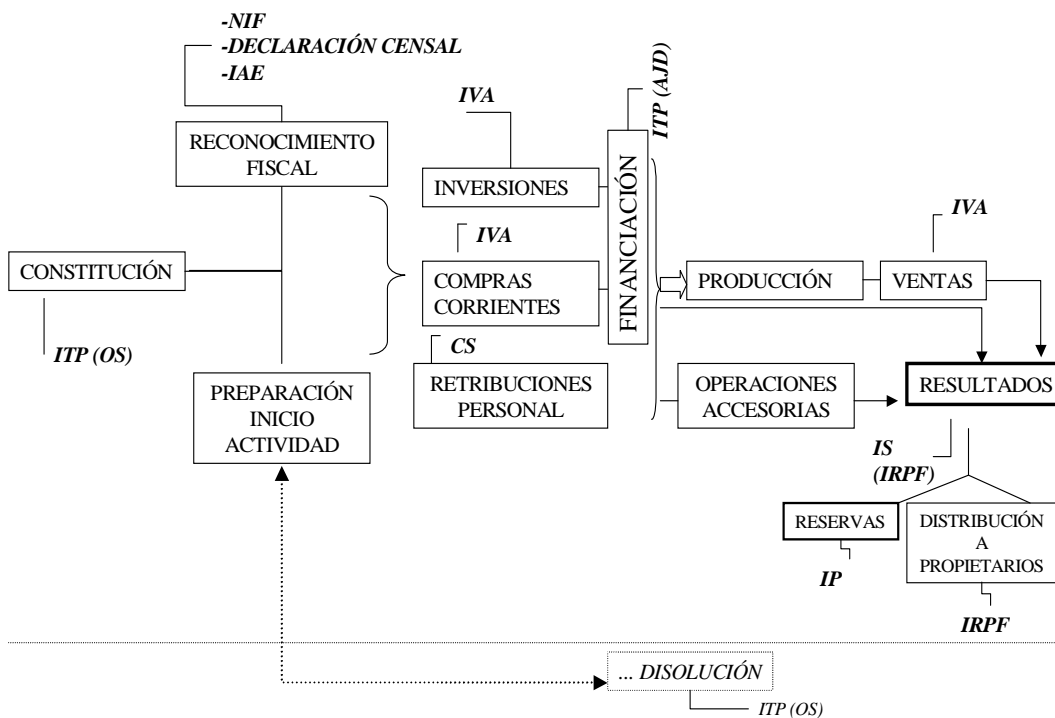
La vida de una empresa requiere, como es bien sabido, completar una serie de fases y procesos, algunos de los cuales tienen lugar una sola vez y otros se repiten con cierta periodicidad:

1. Constitución.
2. Reconocimiento fiscal.
3. Preparación para el inicio de la actividad empresarial.

4. Financiación.
5. Inversiones.
6. Compras corrientes.
7. Retribuciones del personal.
8. Producción.
9. Ventas.
10. Operaciones accesorias.
11. Resultados de la actividad económica.

A continuación se efectúa un sucinto repaso de los anteriores aspectos y se señalan las principales implicaciones desde el punto de vista de la fiscalidad (esquema 1 y cuadro 3):

ESQUEMA 1:
FASES Y PROCESOS DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL E IMPACTO DE LA IMPOSICIÓN



CUADRO 3
LAS FASES Y LOS PROCESOS DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL Y EL IMPACTO DE LA IMPOSICIÓN

FASES/PROCESOS	ASPECTOS	ACTIVIDADES/OPERACIONES	OBLIGACIONES	IMPUESTOS	
				POR UNA SOLA VEZ	RECURRENTE/PERIÓDICOS
1. CONSTITUCIÓN	a) Individuo b) Sociedad	Escritura constitución	Inscripción Reg. Mercantil	AJD (gravamen fijo) ITP (OS)	IP (propietarios)
2. RECONOCIMIENTO FISCAL			Declaración censal actividades económicas/NIF		
3. PREPARACIÓN PARA EL INICIO DE LA ACTIVIDAD	a) Local	Alquiler Leasing Compra Préstamo hipotecario (compra)	Retenciones	IVA o ITP AJD (escritura) AJD (hipoteca)	IVA IVA IBI
	b) Obras adaptación local		Licencias urbanísticas Declaración obra nueva	ICIO AJD	
	c) Bienes de equipo	Compra vehículo Otros bienes de equipo Leasing		IVA, IEDTM IVA	IVTM IVA
	d) Empleados	Contrataciones	Alta Seguridad Social		
	e) Licencias org. públ.		Obtención		Tasas
	f) Servicios básicos	Agua Basura Luz, gas, teléfono, otros...	Altas		Tasas municipales, IVA Tasas municipales IVA (y, en su caso, IE)
	g) Suministros bús	Contrataciones			IVA
	h) Seguros	Local			IPS
4. FINANCIACIÓN		Préstamos garantía personal Préstamos garantía hipotecaria Descuento comercial		AJD AJD	
5. INVERSIONES		Compra de bienes de equipo		IVA (mercado nacional) IVA autorrepercutido (AIB) IVA (importaciones) RA (importaciones)	
6. COMPRAS CORRIENTES		Compras de bienes corrientes y servicios	Retenciones a profesionales		IVA (mercado nacional) IVA autorrepercutido (AIB) IVA (importaciones) RA (importaciones)
7. RETRIBUCIONES DEL PERSONAL		Dinerarias En especie	Retenciones Ingresos a cuenta		CC.SS. CC.SS.
8. PRODUCCIÓN					ILEE.
9. VENTAS					IVA ILEE.
10. OPERACIONES ACCESORIAS		Rendimientos elementos patrimoniales no afectos Venta elementos patrimoniales afectos y no afectos		IVA (repercutido) IS o IRPF (plusvalía) IIVTNU (inmuebles urbanos)	IRPF o IS
11. RESULTADOS	Persona jurídica	Distribución beneficios netos Reservas Distribución a propietarios	Pagos fraccionados		IRPF o IS IP (propietarios) IRPF (propietarios)
12. DISOLUCIÓN	Persona jurídica			Básicamente, ITP (OS)	

1. Constitución:

La primera cuestión que hay que decidir es si la actividad empresarial va a ser llevada a cabo por una persona física, de manera individual, o a través de alguna de las formas societarias previstas por la legislación.

La primera opción, la individual, no requiere ninguna actuación especial en el orden jurídico, toda vez que el individuo (mayor de edad) que decida emprender una actividad empresarial tiene ya una personalidad jurídica y, siempre que tenga plena disposición de sus bienes, capacidad para el ejercicio de dicha actividad. La afectación de bienes y derechos al patrimonio empresarial no constituye una alteración de patrimonio a efectos del IRPF.

En caso de que se opte por alguna de las formas societarias, habrá que proceder a su constitución, con arreglo a los requisitos que sean exigibles en cada caso. Para ello será preciso otorgar una escritura de constitución ante notario. Dicha escritura está sujeta al gravamen fijo del

IAJD en la modalidad de documentos notariales. Al propio tiempo, la operación de constitución está sujeta al concepto de Operaciones Societarias, cuya base imponible viene dada por el importe nominal del capital, con independencia de que se desembolse o no. La aplicación de este tributo implica la incompatibilidad con el gravamen gradual de AJD que recae sobre los documentos notariales. Una vez otorgada la escritura de constitución de la sociedad, es preciso su inscripción en el Registro Mercantil. Los socios que estén obligados a declarar por el IP deberán consignar, en su momento, la titularidad de las acciones o participaciones de las que sean propietarios.

2. Reconocimiento fiscal:

Una vez cubiertos los trámites jurídicos, debe procederse al registro en la Administración tributaria como empresario. A tal efecto, deberá formularse la declaración censal de alta en el censo de obligados tributarios, que implica la inclusión en el censo de contribuyentes y sirve, asimismo, para solicitar el Número de Identificación Fiscal (NIF). Adicionalmente, los sujetos pasivos no exentos en el IAE (sociedades con volumen de negocio igual o superior a un millón de euros) deberán realizar la declaración de alta en la matrícula de este impuesto.

3. Preparación para el inicio de la actividad empresarial:

Estar en disposición de desarrollar una actividad empresarial exige, naturalmente, dar una serie de pasos con objeto de que, a partir del día elegido, la empresa esté en condiciones de comenzar a operar en el mercado. Los aspectos a considerar en esta fase de preparación son, entre otros, los siguientes:

a) Local: En caso de que se opte por el alquiler, el importe del arrendamiento mensual que se establezca estará sujeto al IVA. Adicionalmente, el arrendatario tiene la obligación de efectuar una retención a cuenta (del IRPF o del IS del arrendador) en el momento de efectuar los pagos periódicos. En caso de leasing, las cuotas periódicas están sujetas al IVA. El empresario puede decidir, por el contrario, adquirir en propiedad el local donde va a ejercer su actividad. El importe de la adquisición del inmueble estará sujeto al IVA o al ITP. El ITP resultará aplicable cuando el transmitente no sea empresario y también cuando, siendo empresario, la transmisión resulte exenta del IVA por no tratarse de un inmueble nuevo². En los demás casos se aplicará el IVA. El contrato de compraventa se formalizará habitualmente mediante escritura pública, que quedará sometida al gravamen gradual del IAJD por documentos notariales (al margen del gravamen fijo), si la operación tributa por el IVA. En el supuesto de que la compra se financie mediante un préstamo hipotecario, la constitución de la garantía hipotecaria tributará por el IAJD (gravamen gradual por documentos notariales). Por otra parte, la empresa tributará anualmente por el IBI.

b) Obras de adaptación del local: La ejecución de una obra está sometida al ICIO. Adicionalmente, la declaración de obra nueva, de carácter obligatorio, quedará sujeta al IAJD.

c) Bienes de equipo: En el momento de inicio de su actividad, la empresa necesitará contar habitualmente con determinados bienes de equipo, que utilizará a lo largo de varios ejercicios, y que formarán parte de su inmovilizado material: ordenadores, instalaciones, vehículos, etc. La empresa puede optar por realizar operaciones de leasing o por la compra de dichos elementos. En este último caso deberá soportar el IVA correspondiente al precio de adquisición. Si se trata de vehículos, éstos estarán adicionalmente sujetos al IEDMT. A su vez, cada año tributarán por el IVTM.

d) Empleados: La empresa deberá estar dada de alta en la Seguridad Social y tener en regla los contratos de los empleados, en el marco de la legislación laboral vigente. Posteriormente, la empresa deberá liquidar las cotizaciones sociales a cargo del empleador y deducir de la nómina de sus empleados, e ingresar en la Seguridad Social, las que corresponden a los trabajadores. La obligación de cotización también se extiende a los trabajadores autónomos.

e) Licencias y permisos de los organismos públicos competentes: En algunos casos, la empresa tendrá que hacer frente a las tasas que gravan la obtención de licencias y autorizaciones necesarias para el ejercicio de la actividad, expedidas por los organismos públicos competentes.

f) Servicios básicos: El funcionamiento de la empresa exige también, lógicamente, la contratación de una serie de servicios básicos: agua, recogida de basuras, electricidad, gas, teléfono, internet, etc. La empresa deberá proceder a darse de alta en tales servicios, sujetos en algunos casos al pago periódico de tasas municipales (basura) y, en otros, a determinados impuestos especiales que repercutirá la empresa suministradora (electricidad). Adicionalmente, los consumos de tales servicios estarán sometidos usualmente al IVA.

g) Suministro de bienes corrientes y servicios: Es muy posible asimismo que, antes de iniciar propiamente su actividad, la empresa haya tenido que contratar el suministro de ciertos bienes corrientes y servicios necesarios para poder desarrollar dicha actividad. En el supuesto de que haya habido una entrega o prestación efectiva, habrá debido soportar el correspondiente IVA.

h) Seguros: Es probable que la empresa contrate algunos seguros (por ejemplo, sobre el local donde ejerce su actividad). Las primas pagadas por dicho tipo de contratos estarán sujetas al IPS, que repercutirá en el recibo la compañía aseguradora.

4. Financiación:

Para el desarrollo de su actividad, la empresa necesitará habitualmente obtener financiación. Una primera alternativa consiste en la ampliación del capital social, operación que se encuentra gravada por el Impuesto sobre Operaciones Societarias. La otra opción es recurrir a la financiación externa, por ejemplo, a través de entidades bancarias o de proveedores. Las operaciones financieras de crédito no están sometidas a ningún impuesto en cuanto a su concesión. No obstante, los documentos en los que se formalizan tales operaciones de financiación (escrituras de préstamo, letras de cambio, pagarés...) sí están sometidos al IAJD. Si se trata de un préstamo personal concedido por una entidad financiera, aunque se instrumente en escritura pública, no tributa por el gravamen gradual de AJD, dado que este tipo de préstamo no es inscribible en ningún registro público. Si se trata de un préstamo hipotecario, la escritura de préstamo queda sujeta al gravamen gradual de AJD, cuya base imponible viene dada por la garantía hipotecaria (en caso de no constar, se toma el importe del capital más tres años de intereses).

5. Inversiones:

Además de los bienes de equipo que la empresa haya adquirido inicialmente, tendrá posteriormente necesidad de realizar nuevas inversiones para ampliar su capacidad o para reponer los bienes ya utilizados. A efectos de la aplicación de los impuestos, conviene diferenciar tres posibles procedencias de los bienes:

- Mercado nacional: La compra del bien de inversión estará gravada por el IVA.
- País miembro de la Unión Europea: Al tratarse de una adquisición intracomunitaria de bienes (AIB), el empresario adquirente deberá autorrepercutirse el IVA.
- País no miembro de la Unión Europea: La importación del bien de equipo estará sujeta a un arancel y, adicionalmente, al IVA.

6. Compras corrientes:

La forma en que tributan las compras de bienes corrientes y servicios es similar a la descrita anteriormente para los bienes de inversión. Por otro lado, la empresa que contrata servicios a profesionales está obligada a efectuar una retención a cuenta del IRPF en el momento de abonar la retribución correspondiente.

7. Retribuciones del personal:

El abono de la nómina de los trabajadores de la empresa conlleva el pago de las cotizaciones sociales a cargo de la empresa y la deducción de las que corresponden al trabajador. Al propio

tiempo, la empresa está obligada a practicar las retenciones a cuenta del IRPF de los empleados. En el caso de que la empresa satisfaga prestaciones en especie, deberá tener presente su valoración para la aplicación de las cotizaciones sociales y, por otro lado, efectuar los ingresos a cuenta del IRPF correspondientes.

8. Producción:

En algunos casos específicos, la actividad de producción da lugar a que se apliquen los impuestos especiales de fabricación.

9. Ventas:

Con independencia de los impuestos especiales que gravan la producción o la venta de determinados productos, la venta de la mayoría de los bienes y servicios en el ámbito de una actividad empresarial está sujeta al IVA. La empresa vendedora está obligada a repercutir el IVA al comprador, ya sea éste empresario o consumidor. La empresa ingresará en Hacienda la diferencia entre el IVA repercutido (en sus ventas) y el IVA soportado (en sus compras) que sea deducible. El IVA contiene, no obstante, distintos regímenes especiales con importantes diferencias respecto del régimen general.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que, en virtud del sistema que se aplica actualmente respecto a las transacciones interempresariales en el ámbito de la Unión Europea (tributación en destino), los bienes que se vendan a empresarios de otros países miembros de dicha Unión están exentos de IVA. No obstante, las empresas tienen derecho a recuperar el IVA soportado en sus compras correspondientes a dichas operaciones exentas. Esta misma regla se aplica a las exportaciones hacia otros países no integrantes de la Unión Europea.

10. Operaciones accesorias:

Al margen de la actividad habitual, cualquier empresa lleva normalmente a cabo una serie de operaciones con elementos patrimoniales no afectos a su actividad económica principal. Así, por ejemplo, la empresa dispondrá de un conjunto de activos financieros de los que se derivarán rendimientos, que tributarán en el IRPF o en el IS, según el tipo de empresa en cuestión.

Asimismo, la empresa puede ocasionalmente vender elementos patrimoniales, afectos o no a la actividad. La posible plusvalía resultante (diferencia entre el precio de venta y el de compra) deberá ser declarada en el IS o en el IRPF. Adicionalmente, si se trata de un bien inmueble de naturaleza urbana, deberá declararse por el IIVTNU. Como regla general, la venta de cualquier bien, con carácter habitual u ocasional, en el ámbito de una actividad empresarial estará sujeta al IVA.

11. Resultados de la actividad económica:

Cualquier empresa, con independencia del sector en el que opere y de la actividad concreta a la que se dedique, tiene una función genérica que realizar: producir bienes y servicios para su venta en el mercado. Con los ingresos obtenidos con la venta de sus productos, la empresa ha de cubrir el coste de los bienes y servicios adquiridos de otras empresas, necesarios para su producción, y asimismo retribuir a los distintos factores que participan en el proceso de producción (retribuciones salariales, alquileres de inmuebles, intereses por financiación ajena recibida, amortizaciones de los bienes de equipo, y beneficios para compensar el capital invertido en la empresa).

La empresa ha de ser consciente igualmente de que algunos de los bienes, servicios y factores que adquiere están gravados por impuestos que se convierten en un coste más de producción. En otros casos ha de tener en cuenta que, aunque las compras estén gravadas por un impuesto, concretamente por el IVA, éste no constituye usualmente un coste de producción, toda vez que el

importe pagado en el momento de la compra va a ser recuperado posteriormente por la empresa cuando venda y, a su vez, cobre el IVA a sus clientes.

Una vez completado el ciclo de un ejercicio económico, normalmente coincidente con el año natural, llega el momento de verificar si la empresa ha sido capaz de cubrir sus objetivos y de obtener ingresos suficientes para retribuir a los distintos elementos que han contribuido a generar su valor añadido. La empresa deberá proceder a la determinación del beneficio contable, que deberá tomar como base para calcular el beneficio según la normativa del IS (IRPF, si se trata de una persona física). Con anterioridad al momento de la liquidación de estos impuestos, el empresario ha debido efectuar (o soportar) pagos a cuenta (pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta) de la cuota tributaria final.

Una vez cuantificada el importe del impuesto sobre el resultado de la actividad económica, la empresa societaria podrá conocer el beneficio neto o después de impuesto, que podrá destinar, en principio, a ampliar las reservas de la empresa y/o a retribuir a los propietarios mediante su reparto. En este último caso, los socios deberán declarar tales dividendos o participaciones en beneficios en el IRPF.

Por último, no hay que olvidar que el sistema impositivo vuelve a hacer un despliegue de diferentes figuras en el momento en el que, a través de distintos supuestos, se pone término a la vida de la empresa, supuesto que escapa de las pretensiones de este trabajo.

Notas

¹ Esta cuestión se expone en Domínguez Martínez (2005).

² Está prevista, no obstante, la posibilidad de renuncia a la exención del IVA, por parte del sujeto pasivo, siempre que se cumplan una serie de condiciones.

Agradecimientos

El autor quiere dejar constancia de su agradecimiento por las observaciones y sugerencias efectuadas por dos evaluadores anónimos a una versión anterior de este trabajo.

REFERENCIAS

Domínguez Martínez, J. M. (2005). “El sistema fiscal en las Comunidades Autónomas”, *Temas para el Debate*, **131**: 55-57.

INE (A). *Contabilidad Nacional de España*, www.ine.es

OCDE (2006). *Revenue Statistics 1965-2005*, París.

Abstract:

The aim of this work is to provide an introductory overview to the study of business taxation in Spain through the exam of the impact of taxation on the several stages which can be identified within the economic process of business activity. After a short review of the role of the main taxes, the article focuses on the outstanding tax duties linked to the distinct phases in economic activity, including the first steps in order to create the firm and to begin operations as well as typical transactions in an economic year.

Keywords: business taxation, economic process, Spain.

JEL Codes: H25.