

TRIBUTACIÓN EMPRESARIAL

© Diego González Ortiz
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I. Castellón

El objetivo de este tema es conocer qué impuestos deben pagar los empresarios, así como las características principales de tales impuestos, para cuya descripción se utilizarán los conceptos explicados en el tema 1.

GRAVAMEN DEL BENEFICIO EMPRESARIAL

La obtención de un beneficio en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional determina la sujeción, de aquellos empresarios con residencia en territorio español, a alguno de los impuestos que gravan en España la renta obtenida por residentes: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o el Impuesto sobre Sociedades (I.Soc).

Los empresarios y profesionales no residentes en territorio español, que obtienen rentas en el ejercicio de una actividad empresarial realizada en este territorio, por el contrario, resultan obligados al pago del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En este curso, no obstante, nos centraremos en el estudio de la tributación de la renta obtenida por empresarios y profesionales residentes en territorio español.

RELEVANCIA DE LA FORMA JURÍDICA DE LA EMPRESA

El gravamen de la renta en España, al igual que en otros Estados de nuestro entorno, es diferente según la forma jurídica de la empresa, es decir, según que el titular de la empresa sea persona física (en cuyo caso hablaremos de «empresario individual») o persona jurídica (normalmente, una sociedad mercantil o una cooperativa).

La obtención de renta por **personas físicas** residentes en territorio español obliga a éstas al pago del IRPF. Por tanto, si un empresario individual o un profesional obtienen rentas en el ejercicio de su actividad económica, dicha renta será gravada por el IRPF, regulado actualmente en la Ley 35/2006, desarrollada por el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007.

Por el contrario, la obtención de renta por **personas jurídicas** residentes en territorio español obliga a éstas al pago del I.Soc, que se encuentra regulado actualmente en el Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley

del Impuesto sobre Sociedades, desarrollado por el Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1777/2004.

Al vínculo contractual entre dos o más personas que acuerdan la puesta en común de dinero, bienes o trabajo, con la intención de repartir entre sí las ganancias, pero sin constituir formalmente una sociedad mercantil, lo denominamos "comunidad de bienes". Las **comunidades de bienes** no tienen reconocida personalidad jurídica, por lo que no son sujetos pasivos del I.Soc. Por el contrario, la renta obtenida conjuntamente deberá atribuirse a sus comuneros en función de su porcentaje de participación en el patrimonio común, tributando por la renta atribuida en el IRPF o en el I.Soc, según se trate de personas físicas o de personas jurídicas.

Ambos, el IRPF y el I.Soc, son impuestos directos y de carácter periódico, que someten a gravamen la renta mundial de sujetos residentes en territorio español, si bien, existen importantes diferencias entre ambos impuestos, que deben ser tenidas en cuenta en el momento de decidir qué forma jurídica adoptar para el ejercicio de una actividad empresarial. Así pues, la fiscalidad española no es completamente neutral respecto a la forma jurídica de la empresa.

DETERMINACIÓN DE LA RENTA A PARTIR DEL RESULTADO CONTABLE

Como regla general, en nuestro ordenamiento jurídico la renta derivada del ejercicio de una actividad empresarial se determina a partir del resultado contable, determinado mediante la aplicación de las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Sobre dicho resultado contable, no obstante, la normativa tributaria obliga a realizar determinadas correcciones, denominadas "ajustes fiscales" o "ajustes extracontables", que reflejan diferencias fiscales en la calificación, valoración o imputación temporal de las rentas, y que darán lugar a un resultado fiscal, siempre distinto del resultado contable.

A) Personas jurídicas

En efecto, la base imponible del I.Soc. estará constituida por la totalidad de la renta obtenida en el período impositivo por el sujeto pasivo, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

$$\text{Base Imponible I.Soc} = \text{Renta del Período} - \text{Bases Imponibles Negativas}$$

Como regla general, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del I.Soc, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

$$\text{Renta del Período} = \text{Resultado Contable} +/- \text{Ajustes Fiscales}$$

Las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal pueden ser de tres clases:

- Diferencias en la **calificación** fiscal de los ingresos o gastos. La Ley del I.Soc puede obligar a computar fiscalmente un ingreso o un gasto, que no sea ingreso o gasto contable, o por el contrario, excluir el cómputo fiscal de un ingreso o un gasto contabilizado.

Por ejemplo, la Ley del I.Soc. no permite la deducción como gasto de las multas impuestas a la sociedad. Puesto que el importe de la multa estará contabilizado como gasto, a los únicos efectos de determinar la base imponible del I.Soc, se deberá sumar dicho importe sobre el resultado contable, es decir, se deberá realizar un ajuste extracontable positivo e incrementar el resultado contable en el importe del gasto no deducible fiscalmente.

- Diferencias en la **valoración** de los elementos patrimoniales. La Ley del I.Soc obliga a valorar determinados elementos patrimoniales por su valor normal de mercado, lo que determinará en ocasiones la obligación de computar fiscalmente unos ingresos o unos gastos distintos de los contabilizados.
- Diferencias en la **imputación temporal** de los ingresos y gastos. La Ley del I.Soc, excepcionalmente, puede obligar a imputar un ingreso o un gasto a un período distinto de aquél en el que se debe de contabilizar, lo que obligará a realizar un ajuste extracontable en el período en el que resulta imputable fiscalmente y otro de signo opuesto en el período en el que el ingreso o gasto sea contabilizado.

Dichas diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad determinan la obligación del sujeto pasivo del I.Soc de realizar en unos casos ajustes positivos y en otros casos ajustes negativos:

- El ajuste extracontable será **positivo**, en aquellos casos en los que un gasto contable no sea deducible fiscalmente o se deba tributar por un ingreso no contabilizado. Esta diferencia positiva puede ser temporal, surgiendo un crédito impositivo a favor del sujeto pasivo, que se compensará en un período impositivo distinto a través de un ajuste de signo negativo. En otros casos, por el contrario, la diferencia fiscal será definitiva.
- El ajuste extracontable será **negativo**, cuando determinados ingresos contabilizados no deban computarse fiscalmente o existan gastos no contabilizados que sean deducibles fiscalmente. También los ajustes negativos pueden ser definitivos o temporales, haciendo surgir en este segundo caso un débito impositivo a cargo del sujeto pasivo que se compensará con un ajuste positivo en un período impositivo distinto.

Finalmente, una vez calculada de esta manera la renta del período, si el resultado fuera un importe positivo, la Ley del I.Soc permite compensar las bases imponibles negativas obtenidas por el sujeto pasivo en los 15 años anteriores.

B) Personas físicas

La Ley del IRPF realiza una remisión a la normativa del I.Soc, a efectos de la cuantificación de la renta derivada del ejercicio de actividades empresariales o profesionales por personas físicas. Y, esta remisión a la normativa del I.Soc significa, precisamente, la cuantificación de la renta derivada del ejercicio de actividades

económicas corrigiendo el resultado contable a través de los ajustes positivos o negativos que obliga a realizar dicha normativa.

Ahora bien, en relación con la determinación de la base imponible del IRPF por empresarios individuales deben realizarse algunas consideraciones:

- En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la base imponible del IRPF no está formada solamente por la renta derivada del ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Por el contrario, el IRPF somete a gravamen conjuntamente la renta procedente de diferentes fuentes (rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de actividades económicas y ganancias y pérdidas patrimoniales). Solamente los rendimientos de actividades económicas pueden cuantificarse a partir del resultado contable.
- En segundo lugar, debe tenerse en cuenta que la Ley del IRPF establece dos métodos distintos de cuantificación de los rendimientos de actividades económicas: el método de estimación directa y el método de estimación objetiva. Solamente los empresarios y profesionales que opten por el método de estimación directa, ya sea en su modalidad normal o en su modalidad simplificada, cuantificarán los rendimientos de actividades económicas a partir del resultado contable.
- En tercer lugar, debe tenerse en cuenta que, incluso en el caso de determinación de los rendimientos de actividades económicas a través del método de estimación directa, es decir, por remisión a la Ley del I.Soc, la Ley del IRPF establece determinadas especialidades en cuanto a la deducción de determinados gastos. Estas especialidades son mayores cuando se opta por la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Además, después de cuantificados los rendimientos de actividades económicas, la Ley del IRPF permite la aplicación de ciertas reducciones que no son de aplicación en la determinación de la base imponible del I.Soc. Dichas reducciones son auténticas subvenciones indirectas, justificadas en virtud de distintos motivos de política económica.

Por otro lado, conviene señalar que, en caso de que en un determinado período impositivo, los gastos de la actividad empresarial superen los ingresos de la misma, las pérdidas podrán ser compensadas con los rendimientos positivos procedentes de otras fuentes de renta. Y, en caso de que la base imponible resulte negativa, podrá compensarse con bases positivas obtenidas en los cuatro años siguientes.

LA ESTIMACIÓN OBJETIVA

Como se ha señalado, la renta derivada del ejercicio de una actividad económica se determina, como regla general, realizando determinados ajustes positivos o negativos sobre el resultado contable del ejercicio. Sin embargo, excepcionalmente, la normativa española contempla la posibilidad de determinar el rendimiento derivado del ejercicio de una actividad económica sin atender al resultado contable. Así será en caso de determinación de la base imponible a través del método de estimación objetiva.

El método de estimación objetiva permite la determinación de los rendimientos de la actividad económica de forma estimativa, mediante la aplicación de ciertos signos, índices o módulos aprobados oficialmente. Por tanto, en estos casos, la renta sometida a gravamen no se determina por diferencia entre ingresos y gastos efectivos, sino a tanto alzado, en función de datos objetivos considerados como indicativos de la obtención de mayores o menores beneficios.

Los sujetos pasivos del IRPF que obtengan rendimientos derivados de actividades económicas, siempre que cumplan determinadas condiciones relativas al tipo de actividad y al volumen de ingresos y de compras, pueden optar por determinar tales rendimientos a través del método de estimación objetiva. La aplicación del régimen de estimación objetiva es incompatible con el régimen de estimación directa en relación con otras actividades económicas realizadas por el mismo sujeto pasivo.

Mientras que el ámbito objetivo de aplicación del método de estimación objetiva a los sujetos pasivos del IRPF es muy amplio, por el contrario, son pocos los sujetos pasivos del I.Soc que pueden optar este método de determinación de la base imponible. En el caso del I.Soc, solamente determinarán la base imponible a través del método de estimación objetiva los sujetos pasivos a los que resulte aplicable el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje.

EL TIPO DE GRAVAMEN

Existe una importante diferencia en el tipo de gravamen al que es gravada la renta derivada del ejercicio de una actividad económica, según el perceptor de la renta sea una persona física, sujeto pasivo del IRPF, o una persona jurídica, sujeto pasivo del I.Soc. Mientras que el IRPF es un impuesto más progresivo que proporcional, el I.Soc, por el contrario, es un impuesto más proporcional que progresivo.

Las rentas obtenidas por una persona física, a efectos del cálculo del IRPF, se clasifican en renta general y renta del ahorro, y son gravadas de la siguiente manera:

- La renta general, entre la que se encuentran los rendimientos de actividades económicas, se integra en la **base imponible general**, sobre la cual, después de la aplicación de las reducciones procedentes, se aplicará una tarifa progresiva estatal y una tarifa progresiva autonómica. Con lo cual, los rendimientos derivados del ejercicio de una actividad económica, obtenidos por una persona física, serán sometidos a un gravamen que puede oscilar en el año 2010, aproximadamente, entre el 24 y el 43 por 100, dependiendo del nivel de renta del contribuyente.
- La renta del ahorro, entre la que se encuentran las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica, se integra en la **base imponible del ahorro**. A partir de 2010, esta base imponible se grava, después de la aplicación de las reducciones procedentes, aplicando una escala de dos tramos. El primer tramo de base liquidable del ahorro, hasta 6.000 euros, se grava al 19 por 100, mientras que el resto de base liquidable, desde 6.000,01 euros, se grava al 21 por 100.

Por el contrario, la Ley del I.Soc establece un tipo de gravamen general del 30 por 100. No obstante, existen tipos impositivos especiales, entre los que cabe destacar los aplicables a los sujetos pasivos de este impuesto que tengan la consideración de

empresa de reducida dimensión o el tipo impositivo aplicable a las cooperativas fiscalmente protegidas.

La base imponible de las sociedades que tenga la consideración de empresas de reducida dimensión se grava aplicando una escala de dos tramos: (1) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 %; (2) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 %. Por su parte, las cooperativas fiscalmente protegidas tributan al 20 %.

INCENTIVOS A LA INVERSIÓN

La Ley del I.Soc establece una serie de deducciones de la cuota íntegra de este impuesto, con las que trata de incentivar la realización de determinadas inversiones. Así, permitiendo al sujeto pasivo del impuesto deducir de la cuota íntegra un porcentaje de la renta invertida en la adquisición de determinados bienes o servicios, proporcionando, pues, un ahorro fiscal al sujeto pasivo que realice determinadas inversiones, se subvenciona indirectamente una parte del coste de las mismas, con el fin de incentivar la realización de determinadas actividades.

Las deducciones de la cuota íntegra reguladas en la Ley del I.Soc, como **incentivos a la realización de determinadas actividades**, son:

- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.
- Deducción por actividades de exportación.
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores.
- Deducciones por inversiones medioambientales.
- Deducción por gastos de formación profesional.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

Por su parte, a los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades económicas y determinen el rendimiento de actividades económicas aplicando el régimen de estimación directa, les resultan aplicables los mismos incentivos a la inversión previstos en la Ley del I.Soc, en igualdad de condiciones, con excepción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Por el contrario, a los empresarios individuales que determinen el rendimiento de actividades económicas en régimen de estimación objetiva, solamente les resultarán aplicables las deducciones para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

TRIBUTACIÓN DE DIVIDENDOS

La percepción de dividendos, la participación en los beneficios de cualquier tipo de entidad y, en general, cualquier utilidad procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, se encuentra gravada por el IRPF, si el receptor es una persona física, o por el I.Soc, en caso de que el receptor de dichas rentas sea un sujeto pasivo de este impuesto.

El gravamen de los dividendos origina una doble imposición sobre una misma fuente de renta. Así, en un primer momento, la persona jurídica es gravada por la renta obtenida. En un segundo momento, la misma renta obtenida por la persona jurídica, es percibida por el socio, accionista, asociado o partícipe en forma de dividendo, y es sometida nuevamente gravamen. Puesto que la doble imposición no la soporta el mismo sujeto, en estos casos se habla de "doble imposición económica".

El dividendo percibido por un sujeto pasivo del IRPF es una renta sujeta a este impuesto, que recibe la calificación de rendimiento del capital mobiliario y que forma parte de la base imponible del ahorro. Ahora bien, la Ley del IRPF, para corregir la doble imposición a la que se acaba de hacer referencia, regula una exención de 1.500 euros anuales. La cantidad que exceda de 1.500 euros, hasta 6.000 euros se gravará al 19%, y a partir de 6.000,01 euros se gravarán al 21%.

La doble imposición que se produce cuando un sujeto pasivo del I.Soc percibe un dividendo distribuido por otra sociedad, se corrige a través de distintos mecanismos, dependiendo de que dichos dividendos procedan de una sociedad residente en España (doble imposición económica interna) o de una sociedad residente en el extranjero (doble imposición económica internacional), así como del porcentaje de participación, del gravamen al que estén sometidas las rentas obtenidas por la sociedad no residente y del tipo de actividad del que procedan los beneficios repartidos.

IMPUESTOS INDIRECTOS SOBRE EL CONSUMO

Quienes realicen actividades empresariales o profesionales se encuentran obligados al pago de determinados impuestos, a través de los cuales se pretende someter a gravamen la capacidad económica puesta de manifiesto a través del consumo de bienes y servicios. Los empresarios y profesionales son obligados al pago de estos impuestos sobre el consumo, en condición de sujeto pasivo, si bien tienen el deber de repercutir el impuesto sobre el adquirente de bienes y servicios.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), es un impuesto general sobre el consumo, regulado en la Ley 37/1992, la cual desarrolla la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Por tanto, el IVA es un impuesto armonizado a nivel europeo. A su vez, la Ley del IVA se encuentra desarrollada reglamentariamente por el Real Decreto 1624/1992.

A) El IVA como impuesto neutral para la empresa

Como regla general, el IVA es un impuesto que somete a gravamen las **entregas de bienes y las prestaciones de servicios** en el ejercicio de una actividad empresarial

o profesional. En principio, el empresario o profesional que entrega bienes o presta servicios queda obligado, como sujeto pasivo del impuesto, al pago del impuesto devengado por cada operación sujeta al impuesto. El IVA devengado durante cada período de liquidación (generalmente trimestral, aunque algunos sujetos pasivos presentan declaraciones mensuales) será declarado e ingresado por el empresario o profesional.

A pesar de que el IVA es un impuesto que debe ser pagado por empresarios y profesionales, como regla general, el gravamen lo soporta el consumidor final, no el empresario o profesional. Así pues, como regla general, el IVA es un impuesto neutral para la empresa. Dicha neutralidad se consigue, generalmente, a través de la repercusión del IVA devengado y de la deducción del IVA soportado por la empresa.

- Por un lado, el sujeto pasivo repercute el IVA devengado sobre el destinatario de sus operaciones, de forma que se traslada la carga tributaria al adquirente de los bienes y servicios. La repercusión se realiza en todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. Es decir, un empresario o profesional que vende un bien o presta un servicio a otro empresario o profesional debe repercutir el IVA devengado a este último. A este tipo de impuestos indirectos los denominamos “plurifásicos”.
- Por otro lado, como regla general, los empresarios y profesionales tienen derecho a recuperar el IVA soportado con motivo de la adquisición de los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Generalmente, esa recuperación se realiza mediante la deducción de las cuotas de IVA soportadas de las cuotas de IVA devengadas durante el período de liquidación. Sin embargo, en ocasiones, la recuperación del IVA soportado se conseguirá mediante su devolución por parte del Estado.

Neutralidad en las Entregas de Bienes y Prestaciones de Servicios

IVA a ingresar = IVA Devengado (Repercutido) – IVA Soportado

El IVA también somete a gravamen las adquisiciones de bienes procedentes de Estados miembros de la Unión Europea (**adquisiciones intracomunitarias de bienes**), efectuadas por empresarios o profesionales, así como las **importaciones de bienes** procedentes de terceros países, con tal de equiparar el tratamiento de los productos interiores y productos exteriores. El empresario o profesional que adquiere bienes procedentes de otro Estado, puesto que no soporta la repercusión del IVA por parte del vendedor, sin embargo, queda obligado a pagar el IVA correspondiente a los bienes adquiridos.

En las importaciones de bienes y prestaciones de servicios, puesto que el sujeto pasivo del impuesto es, precisamente, el adquirente de bienes, y no el transmitente, a diferencia de lo que sucede en el caso de entregas interiores de bienes, no es posible la repercusión por parte del sujeto pasivo. Así pues, el adquirente, sujeto pasivo del IVA, queda obligado a ingresar el IVA devengado y no repercutido. Para conseguir la neutralidad, la Ley del IVA permite en este caso la deducción de las cuotas de IVA devengadas por la realización de dichas operaciones.

Neutralidad en las Importaciones y Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes
--

$$\text{IVA a ingresar} = \text{IVA Devengado (No Repercutido)} - \text{IVA Devengado (No Repercutido)}$$

B) Excepciones a la neutralidad

El IVA no es siempre un impuesto neutral para la empresa. Algunos empresarios y profesionales soportan todo o parte del IVA que se les repercute (o que se devenga a su cargo, con motivo de sus importaciones o adquisiciones intracomunitarias de bienes) cuando adquieren bienes o servicios para destinarlos a la realización de su actividad económica, sin posibilidad de deducirlo del IVA devengado o de solicitar su devolución al Estado.

La Ley del IVA no autoriza a empresarios y profesionales a la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de operaciones interiores exentas. En efecto, algunas entregas de bienes o prestaciones de servicios se encuentran exentas por razones socioeconómicas, por lo que no obligan al empresario o profesional a pagar el impuesto, ni tampoco a repercutir importe alguno sobre el adquirente, si bien, el empresario o profesional no podrá deducir el IVA soportado para realizar estas operaciones.

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas, que no dan derecho a deducir, pueden clasificarse en dos categorías:

- Actividades de interés general (como la hospitalización, la asistencia sanitaria, los bienes y servicios relacionados con la asistencia social y con la Seguridad Social, la enseñanza escolar o universitaria, determinadas prestaciones de servicios culturales o el suministro de alimentos).
- Operaciones relacionadas, entre otras actividades, con los seguros y la concesión de créditos, determinados servicios bancarios, las entregas de sellos de Correos, los juegos de azar o de dinero así como determinadas entregas de bienes inmuebles.

Cuando un empresario o profesional realiza operaciones que dan derecho a la deducción del IVA soportado (básicamente, operaciones no exentas), a la vez que realiza también operaciones que no dan derecho a la deducción (básicamente, operaciones interiores exentas), solamente podrá deducir las cuotas soportadas para la realización de actividades no exentas. Respecto de aquellas cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a ser destinados a la realización de ambos tipos de actividades, se podrá deducir en el porcentaje que representen las operaciones que dan derecho a la deducción respecto del total de operaciones realizadas por el empresario o profesional a lo largo del año.

OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS SOBRE EL CONSUMO

Además del IVA, que es un impuesto general sobre el consumo, existen otros impuestos indirectos sobre consumos específicos. Se trata de impuestos indirectos, que tienen como sujeto pasivo a un empresario, y que tratan de gravar el consumo de determinados bienes a través del mecanismo de la repercusión. A diferencia del IVA,

se trata de impuestos indirectos monofásicos, pues solamente se encuentra gravada una fase del proceso de producción y distribución de los bienes.

Los impuestos indirectos sobre consumos específicos son:

- Los impuestos especiales de fabricación, entre los que se encuentran:
 - Los impuestos sobre alcohol y bebidas alcohólicas;
 - El impuesto sobre hidrocarburos
 - El impuesto sobre las labores del tabaco
 - El impuesto sobre la electricidad
- El impuesto especial sobre el carbón
- El impuesto especial sobre determinados medios de transporte
- El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos
- El impuesto sobre las primas de seguro

OTROS IMPUESTOS EMPRESARIALES

Se encuentra gravada por el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** (ITPAJD), en la modalidad de operaciones societarias, la constitución de una sociedad mercantil, así como el aumento o reducción de capital social y la disolución de la sociedad:

- En el caso de la constitución de sociedades y aumento del capital social, será sujeto pasivo de este impuesto la sociedad, que tendrá que pagar un 1 por 100 del valor de la aportación efectuada.
- En el caso de la disolución de sociedades y reducción del capital social, serán sujetos pasivos los socios o partícipes, quienes tendrán que pagar un 1 por 100 del valor de los bienes y derechos recibidos.

De la misma manera, el gravamen se extiende también a la constitución y disolución de otros entes no societarios, como las comunidades de bienes constituidas para la realización de una actividad empresarial.

Finalmente, es preciso hacer referencia al **Impuesto sobre Actividades Económicas** (IAE), que es un impuesto municipal que grava el mero ejercicio en territorio español de una actividad empresarial, profesional o artística. No obstante, desde el 1 de enero de 2003, están exentos del pago de este impuesto:

- Las personas físicas, en todo caso.
- Las personas jurídicas, durante los dos primeros períodos impositivos de ejercicio de la actividad, y posteriormente, siempre que hayan obtenido un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros.