

INTRODUCCIÓN AL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

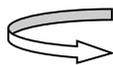
Concepto de Sistema Impositivo

Cuando hablamos de “Sistema Impositivo” nos referimos a un conjunto de impuestos que se recaudan teniendo en cuenta diferentes criterios, tanto de naturaleza jurídica como de naturaleza económica.

Su objetivo es la contribución al mantenimiento de los gastos públicos (junto con otros elementos que forman parte del Sistema Fiscal), teniendo en cuenta, como veremos más adelante, la capacidad económica de cada contribuyente.

Es decir, el Estado y los demás entes públicos, desarrollan una *ACTIVIDAD FINANCIERA*, en la cual obtienen unos ingresos para poder destinarlos a bienes y servicios de interés público (gastos públicos).

Ordenación del conjunto de ingresos → SISTEMA FISCAL



Entre ellos los tributos → SISTEMA TRIBUTARIO
Tipos de Tributos

Impuestos (SISTEMA IMPOSITIVO)

Tasas

Contribuciones Especiales

Tributo:

“Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.”

Impuesto:

“Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago.”

Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española

Regulación del Sistema Tributario

- Constitución Española de 1978

Artículo 31.1 CE

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

De lo que extraemos los siguientes puntos principales:

- Principio de Generalidad: para que todos los contribuyentes con capacidad económica contribuyan al sostén del sistema público.
- Capacidad Económica: para que dicha contribución se realice considerando la capacidad económica de cada contribuyente.
- Equitativo: consiguiendo que capacidades económicas iguales están contribuyendo de igual



forma al sostenimiento del sistema público.

→ No confiscatorio: de forma que dicha contribución sea asumible por quien la soporta.

Artículo 133 CE

1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

De lo que extraemos los siguientes puntos principales:

- Potestad tributaria: la capacidad es originaria del Estado, pero también derivada, ya que, como vemos en el punto 2 las CCAA y las Corporaciones locales también podrán establecer y exigir tributos.
 - Reserva de ley: ya que todo tributo está regulado por una ley (independientemente de que se complementen y desarrollen mediante reglamentos u órdenes ministeriales).
- Además de estas referencias que constan en la CE, también existen las siguientes fuentes del ordenamiento tributario:
 - Tratados, convenios internacionales y normativa Unión Europea:
 - Tratados bilaterales entre España y otro país para evitar la doble imposición del mismo hecho imponible en 2 países distintos.
 - Normativa comunitaria.
 - Normativa tributaria:
 - Ley General Tributaria (LGT).
 - Legislación de cada tributo, reglamentos y normativa de desarrollo.
 - Normas supletorias, que se aplican de forma supletoria a las anteriores:
 - Derecho administrativo.
 - Derecho común.

LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)

Es una ley marco donde encontramos:

- Los principios generales de obligado cumplimiento.
- Los derechos y deberes de la administración tributaria y los ciudadanos.
- La relación tributaria entre la administración tributaria y los ciudadanos.
- Los procedimientos (gestión, inspección, recaudación, revisión de actos tributarios en vía administrativa).

Art. 2.1 LGT Concepto de tributo:

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Clases de tributos

→ Tasas:

- Son 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; y que sean materialmente obligatorias (no cabe renunciar a ellas) o que el sector público preste sin concurrencia con el sector privado (hay monopolio, de hecho o de derecho)
 - Si la estructura es equivalente pero no existe esta coactividad, estamos ante un precio público (que no es un tributo)
 - Algunas características de las tasas son:
 - En tanto que tributos, se les aplica el principio de capacidad económica
 - Existe cierto carácter bilateral en la tasa: más que una estructura contributiva (se aporta al común), existe un criterio de beneficio (se paga por lo que se recibe)

→ Contribuciones Especiales:

- Son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos
 - Es necesario que de la obra o del servicio se derive, además de un beneficio general, un beneficio especial para personas determinadas
 - Algunas características de las contribuciones especiales son:
 - Son sujetos pasivos, precisamente, quienes se beneficien especialmente por la obra o servicio
 - Las cantidades recaudadas solo pueden destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio
 - En el caso de ampliación de un servicio, deben destinarse a los gastos de inversión vinculados con la ampliación, y no a los gastos corrientes del servicio

→ Impuestos:

Los impuestos son una clase de tributos exigidos por el Estado y demás entes públicos Sin recibir ninguna contraprestación a cambio. El hecho imponible está constituido por actos que una vez realizados por el sujeto pasivo, ponen de manifiesto su capacidad económica.

Clasificación de los IMPUESTOS

Existen diferentes clasificaciones, las principales son:

{ **IMPUESTOS DIRECTOS:** son aquellos que gravan la capacidad económica de los individuos.
IMPUESTOS INDIRECTOS: son aquellos que se aplican en base a un indicador indirecto sobre la capacidad económica de los individuos.

{ **IMPUESTOS PERSONALES:** el hecho imponible se determina en relación a una persona.
IMPUESTOS REALES: sin relación a una determinada persona, gravan bienes u objetos.

{ **IMPUESTOS SUBJETIVOS:** se tienen en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.
IMPUESTOS OBJETIVOS: no tienen ningún peso las circunstancias personales de los contribuyentes.

{ **IMPUESTOS ESTATALES:** son titularidad de la Administración del Estado.
IMPUESTOS AUTONÓMICOS: pueden ser establecidos por las Comunidades Autónomas.
IMPUESTOS MUNICIPALES: los de titularidad municipal. Pueden ser de carácter obligatorio o voluntario.

{ **IMPUESTOS PERIÓDICOS:** el hecho imponible se realiza a lo largo del tiempo.
IMPUESTOS INSTANTÁNEOS: el hecho imponible se agota en la propia realización.

Impuestos Directos y Personales	Hecho imponible	Sujeto contribuyente	Base imponible	Tarifa o Tipo Impositivo
A) Sobre la renta:				
<i>a) De Personas Físicas</i>				
Global 1: Impuesto sobre la renta	Percepción de la renta	Persona física receptora	Valor de rentas (disponibles) netas ordinarias + incrementos de patrimonio onerosos + imputación de rentas	Impuesto progresivo
Parcial 2: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Incrementos patrimoniales gratuitos	Persona física heredera o donataria	Valor neto bienes heredados o donados	Impuesto progresivo
<i>b) De Personas Jurídicas</i>				
Global 1: Impuesto sobre Beneficio de Sociedades	Percepción de la renta	Sociedades y otras Personas Jurídicas	Valor rentas netas ordinarias e incrementos patrimoniales, tanto onerosos como gratuitos	Impuesto proporcional
B) Sobre el Patrimonio de las Personas Físicas				
Global I: Impuesto sobre el Patrimonio	Titularidad de un Patrimonio a 31 de diciembre	Persona física titular	Valor Patrimonio Neto al 31 de diciembre	Impuesto Progresivo

Impuestos indirectos	Hecho imponible	Sujeto contribuyente	Base imponible	Tarifa o Tipo Impositivo
A) Sobre tráfico empresarial o profesional				
1. Impuesto sobre el Valor Añadido	Entrega de bienes y prestaciones de servicios	Fabricantes, empresas y profesionales vendedores con repercusión obligatoria sobre adquirentes	Precio de bienes entregados o del servicio prestado	Impuesto en varios Tipos (tarifas proporcionales)
2. Impuestos especiales	Determinadas operaciones empresariales			Impuesto e varios Tipos (tarifas proporcionales)
B) Sobre tráfico civil				
1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Transmisiones onerosas Operaciones societarias Formalización de documentos	Personas físicas o jurídicas adquirentes de bienes y derechos	Valor de bienes y derechos	Impuesto en varios Tipos (tarifas proporcionales)

Fuente: Sistema Tributario Español ISBN: 978-84-1324-045-9

Elementos y estructura de la obligación tributaria

➔ Hecho imponible

- presupuesto de naturaleza jurídica o económica
- fijado por la ley
- su realización origina el nacimiento de la obligación tributaria
- identifica al tributo (cada tributo solo puede contemplar un hecho imponible genérico)

Según la doctrina, está integrado por cuatro elementos:

- Aspecto material (la acción o estado en torno a la que se constituye el hecho imponible)
- Aspecto espacial (el lugar donde se realiza la acción o produce el estado)
- Aspecto temporal (momento en que se entiende realizado el hecho imponible: *devengo*)
- Aspecto cuantitativo (medida/intensidad con que se realiza el hecho imponible)

Hay dos conceptos relevantes vinculados con el hecho imponible, y son supuestos donde no nace la obligación tributaria:

- No sujeción: son supuestos limítrofes que no están incluidos en el hecho imponible (tienen función aclaratoria)
- Exención: son supuestos incluidos en el hecho imponible, pero la ley determina que no se tributará (son un tipo de beneficio fiscal)

→ Devengo y exigibilidad

Devengo: es el momento en que

- se entiende realizado el hecho imponible
- se produce el nacimiento de la obligación principal (de pagar –la cuota del– impuesto)
- se comprueban las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley diga otra cosa

Exigibilidad: es el momento en que existe el deber concreto de declarar/ingresar el tributo

- Puede ser un momento diferente al devengo (normalmente es posterior)

→ Sujeto pasivo / obligados

- **Obligado tributario:** persona a la que la ley impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.
 - Puede ser una persona física, persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica que constituya una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición.
- **Sujeto pasivo:** obligado tributario que tiene que cumplir con la obligación tributaria principal (pagar el impuesto y presentar la declaración).
 - **Contribuyente:** sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.
 - **Sustituto del contribuyente:** sujeto pasivo que, por imposición de la ley, debe cumplir con la obligación tributaria principal en lugar del contribuyente (normalmente sirve para simplificar la gestión).
- **Otros obligados tributarios:**
 - Obligados a realizar pagos a cuenta (pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta)
 - Obligados a soportar la retención y a soportar los ingresos a cuenta
 - Obligados a repercutir y obligados a soportar la repercusión
 - Beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias
 - Personas a las que se impone el cumplimiento de obligaciones formales (sin contenido económico)
 - Personas a las que se impone el cumplimiento de obligaciones vinculadas con la asistencia mutua (entre Estados diferentes)
 - Responsables
 - Sucesores
- **Respecto de los sucesores:**
 - De personas físicas: las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a los herederos (y legatarios en determinados casos); pero nunca se transmiten las sanciones, ni la obligación del responsable si no se notificó el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.
 - De personas jurídicas:
 - Si se disuelve y liquida, los socios (si se trata de una sociedad que limita la responsabilidad, hasta la cuota de liquidación)
 - Si se extingue o disuelve sin liquidación (por ejemplo, fusión o absorción), las personas o entidades sucesoras o beneficiarias
 - De fundaciones y entes sin personalidad

→ Domicilio fiscal

- Es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria
- Determinación del domicilio fiscal:
 - Personas físicas que no realicen actividades económicas: lugar donde tengan su residencia habitual
 - Personas físicas que realicen actividades económicas: la Administración tributaria podrá determinar el domicilio fiscal aplicando los criterios de las personas jurídicas.
 - Personas jurídicas:
 - Su domicilio social, siempre que en él esté centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
 - Si no es el caso, donde se lleve a cabo dicha gestión o dirección
 - Subsidiariamente, donde radique el mayor valor del inmovilizado
 - Personas o entidades no residentes: según establezca la norma de cada tributo. En defecto de normativa, el domicilio del representante designado en territorio español
- Reglas formales:
 - Los obligados deben comunicar a la Administración su domicilio fiscal y cualquier cambio del mismo
 - La Administración puede comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado

→ Base imponible

- Se define como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la valoración o medición del hecho imponible
- Medición:
 - Cada impuesto establecerá unas reglas específicas
 - Con carácter general, existen 3 métodos:
 - Estimación directa (sistema preferente): se basa en las magnitudes reales, determinadas a partir de las declaraciones o documentos presentados por el sujeto pasivo, los datos consignados en libros y registros, etc.
 - Estimación objetiva (carácter siempre voluntario): se determina un rendimiento presunto a partir de ciertas magnitudes, índices, módulos o datos
 - Estimación indirecta (carácter subsidiario): se aplica cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para determinar la base imponible, por alguna de las siguientes causas:
 - Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas
 - Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora
 - Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales
 - Desaparición o destrucción de los libros o registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos

→ Base liquidable

- Se define como el resultado de aplicar a la base imponible las reducciones previstas en la ley.

→ Tipo de gravamen

- Es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra
 - A veces, la cuota se establece directamente, sobre todo en las tasas, porque no hay cálculo de la base: por ejemplo, 12 € por la expedición del DNI.
- Pueden ser de varias clases:
 - Porcentuales (se aplican sobre bases monetarias): por ejemplo, el 21% en el IVA
 - Específicos (se aplican sobre bases no monetarias): por ejemplo, 307 € por 1.000 litros de gasóleos para uso general
- Se denomina tarifa al conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable
- La ley puede prever la aplicación de un tipo cero y de tipos reducidos o bonificados (como en IVA)

→ Cuota del impuesto / cuota tributaria

- Cuota íntegra: es la cuantía de la obligación tributaria (la aportación al sostenimiento de los gastos públicos por la realización del hecho imponible) y se calcula:
 - Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable
 - Según la cantidad fija señalada al efecto
- Cuota líquida: es el resultado de aplicar, a la cuota íntegra, las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos en la ley de cada tributo
- Cuota diferencial: es el resultado de aplicar, a la cuota líquida, las deducciones pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas previstas en la ley de cada tributo
 - Es la cantidad que efectivamente se ingresa en Hacienda en el momento de la declaración

→ Pagos a cuenta

Cantidades ingresadas a cuenta del impuesto, deducibles de la cuota líquida.

- Retenciones
- Ingresos a cuenta
- Pagos fraccionados

→ Deuda tributaria

La LGT define la deuda tributaria en función de sus componentes, que son:

- La cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta
- El interés de demora
- Los recargos por declaración extemporánea
- Los recargos del período ejecutivo
- Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro Público o de otros entes públicos

Las sanciones tributarias no forman parte de la deuda tributaria

Esquema tributario básico

Base imponible

- Reducciones

Base liquidable

x Tipo de gravamen o escala de gravamen

Cuota íntegra

- Deducciones

Cuota líquida

- Retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados

Cuota diferencial

+ Intereses de demora
+ Recargo pro declaración extemporánea
+ Recargos del periodo ejecutivo
+ Recargos a favor del Tesoro u otros entes públicos

Deuda tributaria