



# Tema 1 El sistema fiscal español

## El sistema fiscal español

El artículo 149 de la CE/78 dispone que es competencia exclusiva del Estado:

- La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles.
- La Legislación civil.
- Hacienda general y Deuda del Estado.
- Las bases de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios.

### Concepto, fines y clases de tributos.

De acuerdo con el artículo 2 de la LGT:

- **Los tributos son** los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniaras 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, cualquiera que sea su denominación, **se clasifican en** tasas, contribuciones especiales e impuestos:
  - a) **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 OT, 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.
  - b) **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.
  - c) **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."

## Principios en la Constitución Española

- El artículo 9.3 de la CE/78 garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.
- El artículo 31.1 CE/78 establece que 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.

- El Título VII (arts. 128 a 136) sobre "Economía y Hacienda" comienza estableciendo el principio de Subordinación de toda la riqueza del país, en sus distintas formas, al interés general (artículo 128.1) y reconociendo la iniciativa pública en la actividad económica (128.2).
- El artículo 40.1 de la CE indica: "Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo".
- El artículo 103.1 de la CE señala que la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

## Principios Generales del Derecho Financiero

**Principio de legalidad financiera:** La CE limita al Estado al garantizar que sus actos están sometidos al marco legal para asegurar los derechos y libertades de los ciudadanos, la actuación de los poderes públicos se sujeta al imperio de la Ley.

**Principio de reserva de ley,** la CE reserva expresamente la regulación de determinada materia a una ley, por lo que excluye la posibilidad de que se regule por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, como es un reglamento. **Tiene dos vertientes:**

- **Principio de reserva de ley en materia de ingresos públicos,** reconocido en los siguientes artículos:
  - Artículo 31.3 CE/78: Sólo podrán establecerse prestaciones de carácter público con arreglo a la ley.
  - Artículo 133, CE/78: en sus tres primeros apartados señala que
    - La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.
    - Las CCAA y las CCLL podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.
    - Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.
- El artículo 134.7 CE/78 señala que las leyes de Presupuestos no pueden crear tributos. Podrá modificarlos si una ley así lo prevé.
- El artículo 135.3 CE/78 indica que el Estado y las CCAA habrán de estar autorizados por ley para emitir Deuda Pública.
- **Principio de reserva de ley en materia de gastos públicos:** artículo 133.4 de la CE: "Las Administraciones Públicas sólo



podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes".

**Principio de legalidad presupuestaria** artículo 134.1: Corresponde al Gobierno la elaboración de los P.G.E. y las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.

**Principio de jerarquía normativa**, si determinada materia está regulada por ley, sólo se puede modificar por otra ley

## Principales impuestos y sus características

Los principales impuestos a nivel estatal son los siguientes:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto sobre el Patrimonio

### El Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.

Es un impuesto de carácter directo y personal que grava la renta de las personas físicas en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que concurren.

**Las principales características del impuesto son:**

- Es personal, ya que grava la totalidad de la renta obtenida por una persona física concreta.
- Es directo, ya que grava una manifestación directa e inmediata de la capacidad contributiva, la obtención de renta.
- Es subjetivo, ya que la determinación de los elementos que lo forman atiende a la situación personal del contribuyente.
- Es periódico, ya que es exigible al finalizar unos períodos de tiempo determinados.
- Es general, ya que grava la totalidad de las rentas obtenidas por el obligado tributario obtenidas en cualquier parte del mundo.
- En cuanto a la forma de cálculo de la cuota es dual, ya que parte de la renta se grava de forma progresiva y otra parte de la renta se grava de forma proporcional.
- La recaudación del impuesto está basada en el sistema de autoliquidación por el contribuyente.

### Impuesto sobre Sociedades.

El impuesto de sociedades es un tributo que grava los beneficios que obtienen las empresas y demás entidades con personalidad jurídica que tienen su residencia en territorio español.

#### Características del impuesto de sociedades

El impuesto de Sociedades tiene carácter directo, personal, proporcional y periódico, es decir:

- Es directo porque grava la obtención de una renta por parte de la sociedad, reflejando así directamente la capacidad económica de esta sociedad mercantil.
- Es personal porque el impuesto hace referencia a una persona determinada, en este caso, una persona jurídica.
- Es proporcional ya que su tipo impositivo es siempre el mismo (el 25% para el tipo de gravamen general, aunque existen tipos más reducidos para determinadas entidades, como aquellas de nueva creación, cooperativas, entidades sin ánimo de lucro o sociedades y fondos de inversión).
- Es periódico porque es un impuesto que hay que pagar periódicamente, siendo el periodo impositivo cada ejercicio económico de la empresa (período de 12 meses que, por defecto, finaliza el 31 de diciembre de cada año).
- La base imponible sobre la que se aplica el impuesto de sociedades corresponde, a grandes rasgos, con el beneficio contable de la empresa en el ejercicio (ingresos menos gastos), al que se le minoran las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, si las hubiera.

### Impuesto sobre el Valor Añadido

El impuesto sobre el Valor Añadido grava las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo de forma onerosa por empresarios o profesionales.

#### Características del IVA

- Indirecto: recae sobre el consumo en cualquier ámbito empresarial o profesional.
- Real: el impuesto sobre el valor añadido no tiene en cuenta la renta de las personas, grava el producto o servicio en sí.
- General: se aplica en todos los sectores económicos, aunque es cierto que existen exenciones.
- Instantáneo: el devengo (obligación tributaria) se produce en el mismo momento cuando surge la compra-venta, aunque la declaración sea periódica.
- Multifásico: Grava todo el proceso productivo, aunque debido al régimen de deducciones del IVA soportado en la adquisición lo que realmente se grava es el valor que se añade al bien o servicio en cada una de las fases de producción.



## Impuesto sobre la Renta de los no residentes

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) es un impuesto de carácter directo que grava la renta **obtenida en territorio español** por las personas físicas y entidades no residentes en el mismo.

### Características del IRNR.

- Grava las rentas obtenidas en un territorio. Eso lo configura como un impuesto "real" ya que no grava la renta mundial del contribuyente.
- Es un impuesto directo ya que grava la renta de una persona de forma directa.
- Es instantáneo y no periódico ya que sólo debe autoliquidarse en caso de haber obtenido rentas.
- Además, la aplicación del IRNR estará condicionada en gran medida por lo dispuesto en un Convenio de Doble Imposición cuando el contribuyente disponga de residencia fiscal en uno de los Estados suscriptores de tales tratados fiscales con España.

## El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva, que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la Ley y de acuerdo con los principios generales de capacidad económica y progresividad que derivan de lo dispuesto en la Constitución.

### Características del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- Grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza es directa.
- Sujeto pasivo
  - Los herederos en las transmisiones mortis causa.
  - El donatario o persona favorecida por ellas, en las donaciones y demás transmisiones lucrativas ínter vivos.
  - El beneficiario, en los seguros sobre la vida.
- Base imponible
  - En las transmisiones mortis causa: el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente.
  - En las donaciones y demás transmisiones lucrativas ínter vivos, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos.
  - En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario.

## El Impuesto sobre el Patrimonio

Es un tributo directo, general y personal que grava la **propiedad o posesión del patrimonio**, recayendo sobre su valor neto, con carácter periódico.

### Características

- Se trata de un tributo estrictamente individual que recae sobre las personas físicas y es complementario del IRPF.
- Es un tributo estatal, establecido y regulado por el Estado, cuyo rendimiento total se cede a las comunidades autónomas.

- Aunque nace con carácter transitorio, se ha mantenido en nuestro sistema tributario hasta nuestros días.

### Precisión.

- Durante los años **2008 a 2010 fue suprimido** por la Ley 4/2008.
- Durante los años **2014 a 2020 este impuesto sigue exigiéndose**, puesto que las correspondientes leyes de presupuestos generales prorrogaron cada año la vigencia del impuesto, eliminándose, igual que ocurrió en 2013, la reimplantación de la bonificación del 100 % sobre la cuota íntegra del impuesto que se había previsto en el Real Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el IP.
- En el año 2021, mediante la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2021, **este impuesto se ha reimplantado** con carácter permanente y con un tipo de gravamen más elevado para el último tramo de la tarifa.

## La Hacienda Pública

### Hacienda Pública Estatal

El artículo 5.1 de la Ley General Presupuestaria, define la Hacienda Pública Estatal como el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la AGE y a sus organismos autónomos.

### Hacienda Pública de las CCAA

De acuerdo con los artículos 156 a 158 de la CE/78:

- Las CCAA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.
- Las CCAA podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.
- Los recursos de las CCAA estarán constituidos por:
  - **Impuestos cedidos total o parcialmente:** el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre Labores del Tabaco, el Impuesto sobre la Electricidad, los Tributos sobre el Juego, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, el Impuesto Especial de Fabricación (58%), el IRPF (50%) y el IVA (50%).
  - **Impuestos propios, tasas y contribuciones especiales.** entre otros, los que recaen sobre: Depósito de residuos, Contaminación atmosférica, Instalaciones que incidan en el medio ambiente, Canon eólico, Bolsas de plástico de un solo uso, Vertido y aprovechamiento de agua embalsada, Cáñones de saneamiento, Tierras infrautilizadas, Aprovechamientos cinegéticos, Grandes superficies comerciales, Estancias en establecimientos turísticos, Protección civil, Juego del Bingo, etc.



- **Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial** y otras asignaciones con cargo a Presupuestos Generales del Estado.
- **Rendimientos** procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- El producto de las operaciones de crédito.
- Las CCAA no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

## Sistema de Financiación de las CCAA

En la actualidad, la financiación de las CCAA de régimen común se rige por la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Esta Ley acomete las reformas que no requirieron el rango de Ley Orgánica, complementando así la LOFCA.

Los ejes básicos del sistema se concretan en los distintos elementos del sistema regulados en la Ley:

- **El Estado de Bienestar** se refuerza mediante la incorporación por el Estado de recursos adicionales que se integran gradualmente en el nuevo sistema, dentro del marco de la política de estabilidad macroeconómica y presupuestaria y de las exigencias de la Unión Europea.
- **El principio de suficiencia** queda garantizado mediante el Fondo de Suficiencia Global, que permite asegurar la financiación de la totalidad de las competencias de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía.
- **El refuerzo de la equidad** se instrumenta básicamente a través del nuevo Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, el cual garantiza que, en cumplimiento del artículo 158.1 de la Constitución y del decimoquinto de la LOFCA, todas las CCAA van a recibir los mismos recursos por habitante, en términos de población ajustada o unidad de necesidad, no sólo en el primer año de aplicación, sino también en el futuro. También contribuyen a incrementar la equidad en el sistema los Fondos de Convergencia, creados mediante fondos adicionales del Estado con los objetivos de reforzar la convergencia en financiación per cápita y la convergencia en los niveles de vida de los ciudadanos.
- **Los principios de autonomía y corresponsabilidad** se refuerzan en este nuevo sistema mediante el aumento de los porcentajes de cesión de los tributos parcialmente cedidos a las CCAA y mediante el incremento de las competencias normativas de éstas de cara a que tengan una mayor capacidad para decidir la composición y el volumen de ingresos de que disponen. Igualmente se refuerza la colaboración recíproca entre las Administraciones tributarias de las CCAA y la AEAT, así como se prevé novedosamente la posibilidad de delegar en las CCAA la revisión en vía administrativa de los actos de gestión dictados por sus Administraciones tributarias. Este aumento de la corresponsabilidad se hace compatible con el respeto a la unidad de mercado.

- Se mejora la dinámica del sistema con el objetivo de favorecer su estabilidad. Para ello, se introducen mecanismos efectivos y explícitos de ajuste de los recursos a las necesidades de los ciudadanos mediante la actualización anual de las variables que determinan la necesidad de financiación a efectos de calcular la participación en el Fondo de Garantía de cada Comunidad Autónoma, además de preverse una evaluación quinquenal de los resultados del sistema sobre la base de los trabajos del Comité Técnico Permanente de Evaluación.

## Recursos del Sistema de Financiación

### Los tributos cedidos

Conforman lo que se denomina en la Ley la capacidad tributaria de las CCAA, son, básicamente, los que ya recogía la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, aunque en algún caso se produce una elevación en los porcentajes de cesión. Por tanto, forman parte de la capacidad tributaria los siguientes recursos tributarios:

- Recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de los Tributos sobre el Juego y Tasas afectas a los servicios transferidos.
- Recaudación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- La Tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que asciende al 50% de los residentes en la Comunidad Autónoma.
- **Cesión del 50%** de la recaudación líquida por Impuesto sobre el Valor Añadido.
- **Cesión del 58%** de la recaudación líquida por los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre las Labores del Tabaco.
- Cesión del 100% de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la Electricidad.
- La transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales instrumenta la participación de las Comunidades en este Fondo, garantía de equidad y nivelación que tiene por objeto asegurar que cada Comunidad Autónoma recibe los mismos recursos por unidad de necesidad para financiar los servicios públicos fundamentales esenciales del Estado de Bienestar.

### Los fondos de financiación autonómica

El **Fondo de Suficiencia Global** opera como recurso de cierre del sistema, asegurando que las necesidades globales de financiación de cada Comunidad en el año base se cubren con su capacidad tributaria, la transferencia del Fondo de Garantía y el propio Fondo de Suficiencia Global.

Los nuevos Fondos de Convergencia Autonómica, el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación, son Fondos creados con aportación de recursos del Estado y con los objetivos de aproximar las CCAA en términos de financiación por habitante ajustado y de favorecer el equilibrio económico territorial, contribuyendo a la igualdad y la equidad.



**El Fondo de Competitividad** se crea con el fin de reforzar la equidad y la eficiencia en la financiación de las necesidades de los ciudadanos y reducir las diferencias en financiación homogénea per cápita entre CCAA, al mismo tiempo que se incentiva la autonomía y la capacidad fiscal y se desincentiva la competencia fiscal a la baja.

Se reparte anualmente entre las CCAA de régimen común con financiación per cápita ajustada inferior a la media o a su capacidad fiscal determinada legalmente.

**El Fondo de Cooperación** se crea con el objetivo último de equilibrar y armonizar el desarrollo regional, estimulando el crecimiento de la riqueza y la convergencia regional en términos de renta de CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Se reparte anualmente entre las CCAA de régimen común que tengan un PIB per cápita inferior al 90 % de la media, que tengan una densidad de población inferior al 50 % de la densidad media o que, teniendo un crecimiento de población inferior al 90 % de la media, tengan una densidad de población por kilómetro cuadrado inferior a la cifra resultante de multiplicar por 1,25 la densidad media de las CCAA de régimen común.

### Otros recursos de las CCAA procedentes del Estado

La Constitución española establece en su artículo 158.2 que con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las CCAA y provincias, en su caso.

Su desarrollo legislativo se ha efectuado por Ley 22/2001, de 27 de diciembre, reguladora de los Fondos de Compensación Interterritorial, modificada a su vez por Ley 23/2009, de 18 de diciembre.

En cumplimiento de este mandato constitucional, en los Presupuestos Generales del Estado se dotan todos los años los denominados Fondos de Compensación Interterritorial que tienen las siguientes **características**:

- Su importe no puede ser inferior al 35% de la inversión del Estado y sus Organismos Autónomos, ponderada por la población y renta relativa de las CCAA y Ciudades beneficiarias.
- Se distribuyen entre las CCAA con menor renta y las Ciudades de Ceuta y Melilla.
- Los Fondos deben destinarse a financiar gastos de inversión. No obstante, hasta un máximo del 25% de los Fondos de cada año pueden destinarse a gastos de puesta en marcha de las inversiones financiadas con cargo a los mismos.
- De conformidad con el artículo 8 de la Ley 22/2001, con cargo a las dotaciones las CCAA realizan solicitudes de Fondos de acuerdo con la ejecución de los proyectos financiados.

Además de los anteriores recursos, las CCAA perciben otros fondos tales como subvenciones y transferencias.

### La Hacienda Pública Local

El artículo 59 de la Ley de haciendas Locales dispone que los Ayuntamientos exigirán los siguientes impuestos:

Obligatorios	Potestativos
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>El Impuesto sobre Bienes Inmuebles</b></li><li>• <b>El Impuesto sobre Actividades Económicas</b></li><li>• <b>El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica</b></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones Y Obras</li><li>• El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana</li></ul>