



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

**LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL ESTADO.
EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y CASO DE ESTUDIO
CENTRADO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES,
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO E
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.**

TRABAJO DE FINAL DE GRADO

Autora

Gema Díaz Baydal

Tutor

David Postiguillo García

Grado en Administración y Gestión Pública

Universidad Politécnica de Valencia

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

Curso Académico 2016/2017

Valencia - Julio 2017

Agradecimientos

En primer lugar, estoy muy agradecida a David Postiguillo, por darme la oportunidad de realizar este proyecto junto a él, prestándome todo su apoyo y ayuda durante la realización de este proyecto.

A mis padres, por no desesperarse en los peores momentos y decirme que si se quiere se puede.

A mi amigo Jordi, por haber hecho hasta lo imposible para que esto saliera hacia delante, estando día tras día trabajando a mi lado, aconsejándome y ayudándome en todo momento, hasta en los peores días.

A mi amiga Elena, por llegar a casa y tenerla ahí escuchándome horas y horas sobre mis agobios.

*“Nuestra recompensa se encuentra en el esfuerzo y no en el resultado.
Un esfuerzo total es una victoria completa”.*

Mahatma Gandhi.

Índice general

Índice de figuras	v
Índice de cuadros	vii
1. Introducción al sistema impositivo.	1
1.1. Resumen.	1
1.2. Objetivos.	4
1.3. Introducción de las asignaturas relacionadas con el TFG.	5
2. Sistema Fiscal Español.	9
2.1. Antecedentes.	9
2.2. Normativa.	11
2.3. Principios básicos.	13
2.4. Fuentes de financiación del gasto público.	14
2.4.1. Ingresos Corrientes.	16
2.4.2. Capital.	23
2.4.3. Operaciones Financieras.	23
2.5. Organización del Sistema Tributario.	24
2.5.1. Sistema Tributario Estatal.	25
2.5.2. Sistema Tributario Autonómico.	26
2.5.3. Sistema Tributario Local.	28
2.6. Ministerio de Hacienda y Función Pública.	30
3. Preámbulo y elementos de los tributos objeto de estudio.	33
3.1. Elementos tributarios.	35
4. Impuesto sobre el Valor Añadido	43
4.1. Elementos el Impuesto, [14], [16] y [17].	46
4.1.1. Hecho Imponible	46
4.1.2. Supuestos de no Sujeción	47
4.1.3. Exenciones	48

4.1.4.	Sujeto Pasivo	49
4.1.5.	Devengo	49
4.1.6.	Base Imponible	51
4.2.	Tipos de Gravamen.	53
4.2.1.	21 % tipo General	53
4.2.2.	10 % tipo Reducido: Art.91.1 LIVA.	53
4.2.3.	4 % tipo Superreducido: Art. 91.2 LIVA	54
4.3.	Declaración del impuesto. Plazo de presentación	55
4.4.	Regímenes de Tributación.	55
4.4.1.	Régimen General	55
4.4.2.	Regímenes Especiales	58
4.5.	Revisión histórica / Cronología legislativa: desde la aparición del tributo hasta la actualidad.	61
4.6.	Comparativa del IVA en los países de la UE.	62
4.6.1.	Directrices futuras a aplicar sobre el IVA.	65
5.	Impuesto sobre las Sociedades	67
5.1.	Hecho Imponible	68
5.2.	Sujeto Pasivo	69
5.3.	Periodo impositivo. Devengo.	69
5.4.	Exenciones.	70
5.5.	Liquidación del Impuesto, [16] y [19].	72
5.5.1.	Resultado Contable	72
5.5.2.	Base Imponible	72
5.6.	Tipo de gravamen.	77
5.7.	Cuota Integra.	78
5.7.1.	Cuota Integra ajustada.	78
5.8.	Cuota Líquida.	79
5.9.	Cuota del ejercicio	79
5.9.1.	Regímenes especiales del IS	79
5.10.	Empresas de reducida dimensión (ERD)	80
5.10.1.	Ámbito de aplicación	80
5.10.2.	Beneficios fiscales	80
5.11.	Revisión Histórica / Cronología legislativa, desde la aparición del tributo hasta la actualidad.	82
5.12.	Influencia del Impuesto de Sociedades sobre el PIB.	84
6.	Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones	87
6.1.	Hecho Imponible.	88
6.2.	Sujeto Pasivo.	89

6.3.	Devengo.	90
6.4.	Plazo de presentación de la Declaración.	91
6.5.	Modalidades de Sujeción	91
6.6.	Elementos de Liquidación de Impuesto.	92
6.6.1.	Base Imponible.	92
6.6.2.	Base Liquidable (Art.20 LISD).	93
6.6.3.	Deuda Tributaria	96
6.7.	Revisión Histórica / Cronología legislativa, desde la aparición del tributo hasta la actualidad.	97
6.8.	Comparativa entre las diferentes Comunidades Autónomas.	99
6.8.1.	Tendencias normativas de CCAA.	101
7.	Conclusiones	105
	Bibliografía	109



Índice de figuras

2.1.	Reglamentos derivados de la Ley General Tributaria.	13
2.2.	Formas jurídicas presupuestarias.	15
2.3.	Fuentes de financiación estatal.	16
2.4.	Tipología impositiva.	17
2.5.	Clasificación de los impuestos según la capacidad de pago.	19
2.6.	Prestaciones de la Seguridad Social.	22
2.7.	Sistema Tributario.	25
2.8.	Impuestos de las Comunidades Autónomas.	27
2.9.	Definición de los Gastos e Ingresos de la Hacienda Local.	28
2.10.	Tributos de gestión local.	29
2.11.	Funciones de la AEAT.	31
2.12.	Organización del Ministerio de Hacienda y Función Pública.	32
3.1.	Jerarquización de la Secretaría del Estado de Hacienda.	34
3.2.	Proceso de cálculo del impuesto.	41
4.1.	Funcionamiento del pago del IVA.	44
4.2.	Tipos de IVA.	45
4.3.	Inclusiones del IVA.	51
4.4.	Cuota a pagar en el IVA.	57
4.5.	Cambios en la normativa del IVA, [5].	61
4.6.	Evolución del IVA.	62
4.7.	Valor del IVA general en los países de la Unión Europea.	63
4.8.	Territorios dentro de la UE con impuestos sobre el consumo propios.	64
5.1.	Exenciones del IS.	71
5.2.	Tipos de gravamen del Impuesto sobre las Sociedades.	77
5.3.	Liquidación del impuesto de sociedades, [14].	81
5.4.	Evolución del PIB desde 1995 hasta 2016.	84
5.5.	Evolución del PIB desde 1995 hasta 2016.	85
6.1.	Incompatibilidades del ISSD.	89

ÍNDICE DE FIGURAS

6.2. Elementos tributarios del ISSD, [20].	90
6.3. Reducciones del ISD en la Comunidad Valenciana, [10].	95
6.4. Bonificaciones del ISD en la Comunidad Valenciana.	97
6.5. Localización de la tributación del ISD.	98
6.6. Novedades legislativas de las comunidades con mayor disparidad de tributación, [24].	100
6.7. Reducciones por grado de parentesco.	101
6.8. Donación en las diferentes CCAA, [25].	103
6.9. Disparidades autonómicas en el ISD.. . . .	103

Índice de cuadros

5.1. Reducción del IS desde 1984.	83
5.2. Incremento del régimen especial de las PYMES.	83

Capítulo 1

Introducción al sistema impositivo.

1.1. Resumen.

El sistema tributario español presenta una gran complejidad dada su complicada distribución de los impuestos, es decir, por presentar un sistema descentralizado en su estructura distributiva, en la que destaca que más del 40 % de los impuestos son asignados a Administraciones territoriales como son: la Administración de las comunidades autónómicas y las corporaciones locales.

En el Capítulo II de este proyecto, se empieza describiendo el proceso histórico en el contexto fiscal que atraviesa España tras la muerte del General Franco y la instauración de la Democracia. En esta breve introducción se enumera como con el paso del tiempo el sistema fiscal español va cogiendo forma y se van implementando los tributos.

Tras la breve introducción de los antecedentes del sistema Tributario Español, por un lado se especifica la normativa aplicable al sistema fiscal, mientras que por otro se exponen los principios que esta normativa debe acatar. Ulteriormente cabe resaltar el apartado de financiación del gasto Público, nombrando el desarrollo de los presupuestos y dentro de este haciendo hincapié en sus ingresos, para posteriormente resaltar los impuestos pertenecientes a ingresos corrientes del Estado.

Éstos pueden ser clasificados según su tipo de renta o según si pertenecen a la imposición directa o indirecta. A continuación, se expone como estos tributos se distribuyen dentro del territorio español, recalando la hacienda estatal, autonómica y local, nombrado a qué tipo de gestión pertenecen los analizados en el trabajo. Y por último, para cerrar dicho Capítulo, se nombra el organismo que organiza todo el sistema fiscal, siendo este el Ministerio de Hacienda y Función Pública. Se

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN AL SISTEMA IMPOSITIVO.

resaltan sus funciones y se muestra su organigrama, destacando La Secretaría de Estado de Hacienda.

Volviendo a la Secretaría de Estado de Hacienda en el Capítulo III se va exponer su estructura y la relación con los tres impuestos y su territorialidad. Destacando la Dirección General de Tributos, y las subdirecciones de cada uno de los tres tributos.

- Subdirección General del Impuesto sobre el Consumo.
- Subdirección General de Impuestos sobre las personas Jurídicas.
- Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos.

En este Capítulo también quedan explicados todos los puntos de los elementos tributarios, desde la relación jurídico-tributaria, pasando por los obligados tributarios hasta llegar a la Deuda tributaria. Finalmente se expone todo el proceso de cálculo del impuesto.

El Capítulo IV del trabajo se centra en la fiscalidad de naturaleza indirecta en el ámbito del consumo. Ésta es desarrollada por los empresarios o profesionales, gravando las entregas de bienes y prestaciones de servicios, ya sean interiores, adquisiciones dentro de la Unión Europea o en países ajenos a la Unión Europea (Importaciones).

En el primer apartado de este Capítulo se desarrolla toda la normativa fiscal que se aplica para liquidar el impuesto, explicando los puntos siguientes: el hecho imponible que se le aplica al tributo, los supuestos de no sujeción del impuesto, las exenciones, la diferencia entre el sujeto pasivo, el contribuyente y la existencia de inversión del sujeto pasivo en el IVA. Se marca el periodo de Devengo.

Posteriormente se centra en el desarrollo de los conceptos de liquidación del IVA, remarcando en la base imponible del impuesto aquello que se incluye, lo que no y sus modificaciones.

Se nombran los tres tipos impositivos que emplea el IVA para gravar sus productos y servicios en función de la categoría que se clasifiquen, así como teniendo en cuenta la distinción entre producto o servicio.

Por otro lado, están los diferentes tipos de régimen de tributación. En el caso del régimen general, se detalla lo que es el IVA repercutido y el IVA soportado, deducible y no deducible, destacando la regla de la prorata. Y por último se

introducen brevemente los regímenes especiales del IVA, remarcando su tipo de aplicación.

Para cerrar el Capítulo se hace una comparativa de este impuesto en los diferentes países de la UE. Teniendo en cuenta su tipo de gravamen, es decir, si es general, reducido o superreducido. Finalmente, se enumeran los territorios europeos que no están sujetos al IVA y se mencionan las directrices futuras que se están planteando en el Parlamento Europeo para modificar el impuesto.

El impuesto sobre sociedades, tratado en el quinto Capítulo del documento, es un tributo directo que grava la renta de las personas jurídicas en el ejercicio de su actividad, de acuerdo con las normas de la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS). En el desarrollo del Capítulo sobre este impuesto se exponen en primer lugar sus elementos tributarios, estos son, el hecho imponible, el sujeto pasivo con sus respectivos requisitos, el periodo impositivo, el devengo y las exenciones, es decir, cuando no se producirá el nacimiento de la obligación tributaria.

Por otro lado se detalla como se liquida el impuesto, tratando todos los rasgos del proceso. En particular se inicia la liquidación con el resultado contable, pasado por los ajustes extracontables de la base imponible, los diferentes tipos de gravamen y sus respectivas bonificaciones de la cuota íntegra, así como las deducciones por doble imposición. Para obtener la cuota íntegra ajustada se aplican las deducciones para incentivar determinadas actividades, teniendo en cuenta posteriormente la cuota del ejercicio y, al mismo tiempo, las retenciones e ingresos a cuenta junto con los pagos fraccionados.

Para acabar esta sección se enumeran los regímenes especiales del impuesto, introduciéndose los no incluidos en la LIS. Se hace especial mención a las empresas de reducida dimensión (ERD), exponiendo sus beneficios fiscales.

En la siguiente sección del Capítulo, se hace un breve referencia histórica sobre el IS, desde 1978 hasta su última modificación legislativa en 2016, en la que se modifica el tipo impositivo.

Para acabar con el Capítulo se relaciona el impuesto con la variación del Producto Interior Bruto.

Finalmente en el Capítulo VI se trata el último impuesto sujeto de estudio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISSD), uno de los más antiguos del Sistema Fiscal Español. En particular, es un impuesto directo que grava los incre-

mentos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas.

Hay que tener en cuenta que la gestión de dicho tributo es cedida a las Comunidades Autónomas, por lo que cada comunidad a parte de la normativa estatal común para todas emplea su propia normativa.

Una de las peculiaridades de este impuesto es que grava tres hechos imposables diferentes, dependiendo de las circunstancias. Concretamente grava las herencias (mortis causa), las donaciones (inter vivos), y los cobros de seguros de vida.

Posteriormente, se presenta el sujeto pasivo que paga dicho impuesto, el devengo del mismo, así como su lugar, plazo de declaración y las modalidades de sujeción.

Por último, se detallan los elementos de liquidación del impuesto, distinguiéndose los tres tipos de hecho imponible. En lo relativo a la base liquidable se exponen las reducciones a nivel estatal y las de la Comunidad Valenciana, al igual que pasa en la Deuda Tributaria con las bonificaciones.

En la segunda sección se introducen las modificaciones que ha atravesado la Ley 29/1987 de 18 de Diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones desde su creación hasta al actualidad.

Para acabar con el Capítulo, se lleva a cabo una comparativa entre las comunidades autónomas, en cuanto a reducciones, bonificaciones y tipos de gravamen aplicables a cada una de ellas.

1.2. Objetivos.

El principal objetivo de este trabajo de fin de grado (de aquí en adelante TFG) consiste en realizar un análisis con profundidad sobre la evolución del sistema fiscal español. Para ello se realiza un estudio retrospectivo, desde el año 1978, fecha en la que se aprobó la Constitución Española hasta la actualidad.

En concreto, este trabajo se plantea con una triple perspectiva. Se trata de un estudio que recoge las políticas tributarias en materia de ingreso público instrumentadas a través del sistema impositivo español. El Estado puede obtener los ingresos necesarios para realizar su política de gasto público mayoritariamente a través de los tributos y la emisión de deuda pública, entre otras fuentes de financiación presupuestaria. Este TFG se va a centrar en el ámbito de los impuestos, y

en concreto en aquellos que están enfocados de la siguiente manera: uno que grava la riqueza (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), otro que grava la renta (Impuesto de Sociedades) y por último de consumo (Impuesto sobre el Valor Añadido).

El desarrollo de este TFG también contempla como objetivos:

- Analizar la evolución de los tres impuestos objeto de estudio.
- Determinar el origen, la necesidad y el impacto que han supuesto las diferentes reformas fiscales en cada uno de los impuestos.
- Ponderar la importancia contributiva de los ciudadanos en la financiación del Estado.
- Justificar la necesidad de un sistema recaudatorio para garantizar un Estado de Bienestar.
- Efectuar una comparativa europea para determinar el estado de desarrollo del sistema impositivo español frente a otros países de la Comunidad Europea.

1.3. Introducción de las asignaturas relacionadas con el TFG.

Las siguientes asignaturas que se van a nombrar son algunas de las cursadas durante el grado de Gestión y Administración Pública y que están relacionadas con este proyecto. Por consiguiente, se explicará brevemente su relación y utilidad con este. Se exponen divididas en los siguientes bloques:

Asignaturas de Primer Curso

- Economía del Sector Público: el contenido de esta asignatura queda aplicado durante el desarrollo de este trabajo. Debido a que uno de sus principales temas a tratar son los ingresos públicos, tanto los directos como indirectos. Los conocimientos adquiridos en esta asignatura serán empleados a la hora de realizar los capítulos II-III del trabajo. Además queda reflejada la evolución histórica del sistema fiscal español, que se utilizará para completar la introducción de este trabajo.
- Introducción a la contabilidad: los objetivos principales de esta asignatura es la elaboración de ciclos contables y la formulación de las cuentas anuales. Representado así dicha asignatura, una importancia para posterior comprensión y desarrollo del impuesto sobre sociedades, tema que se tratará con mayor

profundidad en el capítulo III del trabajo. Este impuesto se aplica sobre el resultado del ejercicio de las sociedades mercantiles, por lo se debe hallar dicho resultado previamente a la aplicación del impuesto.

- Poderes, Órganos e Instituciones Constitucionales: gracias a esta asignatura el alumno cuenta con un amplio y detallado conocimiento de los principales órganos institucionales tanto a nivel nacional como europeo. Los conocimientos de esta asignatura empleados en el TFG son relevantes a la hora de la descripción de la normativa tributaria destacando lo referente a los presupuestos.

Asignaturas de Segundo Curso

- Contabilidad Pública: en esta asignatura se realiza una profunda explicación del uso que hace el Estado de los ingresos públicos. Los conocimientos que se adquieren en ella, son empleados en el Capítulo II, apartado 4 para la explicación de los diferentes tipos de financiación pública.
- Gestión Financiera: consiste en entender las relaciones financieras que presentan las empresas en los mercados en los que se desenvuelven. Presentado así un apoyo a la hora de desarrollar la conclusión del proyecto. Al ofrecer un conocimiento específico sobre las relaciones financieras en el contexto fiscal, para ser más concretos la rentabilidad de las inversiones en el contexto fiscal.
- Economía de la UE: uno de los objetivos principales de esta asignatura es conocer la base económica de la UE, incluyendo efectos económicos de las políticas europeas sobre España, así como es el desarrollo del presupuesto en Europa con los ingresos públicos, por consiguiente esto dirige a la mejor comprensión y desarrollo de los impuestos que se van trabajar durante todo el proyecto y más concretamente en el Capítulo II.
- Estructuras Administrativas: el objetivo fundamental de esta asignatura es conocer el régimen jurídico de la estructura y organización que presentan las diversas administraciones españolas, incluyendo también la europea. Concretamente, se toma la materia relacionada con los departamentos ministeriales, el funcionamiento de las entidades locales y la organización y administración de las provincias.

Asignaturas de Tercer Curso

- Gestión Presupuestaria: el temario impartido en esta asignatura se focaliza en los presupuestos generales del Estado, quedando este dividido en la

explicación de los ingresos por un lado y los gastos por otro. Tanto esta asignatura como la que se va a comentar en el siguiente párrafo son de relevante importancia para el desarrollo del Capítulo II.

- Gestión Tributaria: el programa de dicha asignatura abarca todo lo relevante que se trata en este documento, es una asignatura fundamental ya que su temario proporciona, una detallada descripción de dos de los impuestos a desarrollar en dicho trabajo como son: el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido y dicho temario también trata, con menor detalle el Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones. Por otra parte, también representa un destacado papel a la hora de explicar la Introducción de Sistema fiscal (capítulo II).
- Derecho del Trabajo y la Seguridad Social: en lo referente a esta asignatura únicamente se hará uso de la parte del sistema español de la Seguridad Social, dado que es una fuente de ingresos fundamental para el Estado. Con lo cual, los conocimientos adquiridos en esta materia están presentes en el segundo capítulo: Introducción al sistema fiscal español, concretamente en el apartado de financiación de los ingresos públicos.

Capítulo 2

Sistema Fiscal Español.

Se trata en este segundo capítulo del documento, diferentes aspectos acerca del sistema fiscal español.

En primer lugar se realiza una breve reseña histórica en la cual se incluyen los principales antecedentes de dicho sistema, iniciándose en el final del régimen dictatorial de los años setenta y pasando por destacados acontecimientos como la entrada de España en la Comunidad Económica Europea (CEE).

Seguidamente se expone la normativa de los tributos, es decir, el funcionamiento de aquellas leyes que rigen el sistema fiscal. Se nombran a continuación los principios en los que se basa dicho sistema, prestando especial atención al principio de Reserva de Ley.

Posteriormente, se indican cuáles son las diferentes formas de financiación con las que cuenta el Estado, profundizando en todo aquello referente a los tributos.

Por último se describe la jerarquización territorial del sistema tributario, formada por el sistema estatal, autonómico y local. Además se introducen brevemente tanto las funciones como la organización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT).

2.1. Antecedentes.

En 1975 España vive uno de los momentos históricos más destacados hasta el momento: el fin de la Dictadura Franquista. Tras 40 años en el poder, dicha corriente política da paso a la Democracia a manos de D. Adolfo Suarez, quien

tomó las riendas políticas del país y desarrolló todo el proceso de cambio de forma de Estado.

Durante esos años el Estado Español, presentaba: reducidos ingresos tributarios, escasa normativa fiscal referente a la recaudación, una reducida presión fiscal (variable que mide la relación que existe entre la recaudación de los impuestos y la productividad que presenta el país). A finales de estos años España contaba con una recaudación fiscal del 24,8 % sobre el PIB (conjunto de bienes y servicios producidos en un país durante un año generalmente), también con un 21 % de presión fiscal respecto al 32 % de la media de los países europeos, una escandalosa inestabilidad tributaria dado que los ingresos subsistían debido a los impuestos directos y cotizaciones sociales, provocando esto, una situación insostenible a la hora de atender las demandas sociales de un Estado de Bienestar en un país desarrollado, [36].

No fue hasta la transición democrática, en 1977 cuando España fue dotada de un Sistema Fiscal similar al del resto de países europeos. Tal contexto histórico presentaba una grave crisis mundial, en la cuál España en ese momento se encontraba dentro: mostrando un PIB estancado, un gran nivel de paro, un déficit público elevado y un sistema fiscal poco adecuado para las circunstancias que atravesaba el país en ese momento, [21].

A principios de los 70 el sistema fiscal español seguía los rasgos del sistema latino, es decir, con unos principios muy diversos y una escasa recaudación. Dicho régimen latino tiene su origen en el sistema fiscal francés y trata de establecer un sistema impositivo en el que la relación físico contribuyente sea lo menos cercana posible, ya que la base principal del sistema fiscal latino es la libertad. Los impuestos deben ser generales y simples, sin ningún tipo de trato especial en función de los rasgos personales, [38].

El punto de arranque de la reforma tributaria fue en Octubre del 1977 cuando se firmaron los Pactos de la Moncloa, incluida en estos la primera reforma tributaria, tras el régimen dictatorial. Basándose esta, en los sistemas fiscales del resto de países europeos, dicho proceso fue establecido de manera progresiva.

La Ley 44/1978, del 8 de septiembre es el origen de este nuevo Sistema Fiscal, los principales puntos de esta ley se encuentran con la entrada en vigor de los impuestos nombrados a continuación:

- En **1977** el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio.

- En **1978-1979** el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas e Impuesto de Sociedades.
- En **1980** el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- En **1986** con la entrada de España en la Comunidad Económica Europea (en adelante CEE), la imposición indirecta fue determinante , ya que supuso la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido, al igual que ese también, se impusieron los impuestos especiales y se adaptaron las rentas aduaneras a la normativa de la CEE.
- En **1987** el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Estas reformas aumentaron notablemente la capacidad recaudatoria, pero aun así no lo suficiente como para establecer un sistema fiscal sostenible, ya que cubrir las necesidades de gasto llevó a unos déficits persistentes. Del mismo modo, cabe destacar la progresiva transición a cubrir el déficit en condiciones de mercado que llevó al Estado a un aumento de pagos de intereses en los presupuestos.

Al mismo tiempo, el traspaso de competencias tributarias a las Comunidades Autónomas (proceso de descentralización), no ayudó a disminuir el déficit de las Administraciones Públicas en absoluto.

Aunque se hayan experimentado numerosos cambios en el Sistema Fiscal Español a lo largo de los últimos años, a parte de los nombrados anteriormente, queda de este modo establecido dicho sistema.

Así pues, se presenta en los siguientes apartados una descripción general del actual Sistema Tributario Español: un breve resumen de la normativa y los principios del sistema fiscal español, una detallada explicación de qué consisten los ingresos públicos y de su organización a la hora de tributar, así como todo aquello que representa el Ministerio de Hacienda Pública.

2.2. Normativa.

En lo referente a la normativa fiscal, el sistema fiscal español, está integrado por un conjunto de normas fiscales. Teniendo estas como objetivo establecer las leyes relativas a los tributos, su tipo de regulación y procedimientos de aplicación en el territorio. La emisión de normas es competencia de más de un poder público,

cabe tener en cuenta que la Unión Europea goza de ciertas competencias limitadas en dicha materia.

No obstante, la competencia originaria de establecer tributos es del Estado, pero la referida a emitir normativa queda repartida, siempre a distinto nivel, entre el Estado, las CCAA y las Corporaciones Locales, según el Art. 133.1 de la CE.

El estado en su ámbito fiscal se encuentra representado por un marco legal determinado, por las siguientes leyes:

- La Constitución Española 27/12/1978, [3]: norma máxima del ordenamiento jurídico español; donde en su art 31 habla del Sistema de contribución de todos los españoles diciendo lo siguiente: 1) *“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.”* 2) *“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”* 3) *“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”*.
- Ley General Tributaria, [1]: después de la Constitución es la norma con más fuerza en este ámbito. Narra el concepto de tributación, sus fuentes, elementos y procedimientos de aplicación. Todo esto queda plasmado en sus V títulos, con sus respectivos capítulos y en sus diversas disposiciones. Esta ley también ha sido desarrollada por reglamentos, mostrados en la Fig. 2.1:
- Las leyes que regulan cada tributo: Son las leyes específicas para el desarrollo normativo de cada tributo. Ejemplo: Ley 27/2014 del Impuesto Sobre Sociedades (LIS), esta ley desarrolla todo lo referido a la tributación de las sociedades y actividades jurídicas en el ejercicio de su actividad.
- Ley General Presupuestaria, [2]: esta ley hace referencia a la regulación del funcionamiento financiero del sector público. Y una de las partes en su Título I: “De la aprobación de los presupuestos y sus modificaciones” , Capítulo I: “créditos iniciales y financiación de los mismos”, se estipula el importe de los ingresos fiscales que afecta a los tributos del Estado. Según la Constitución en su Art. 134.7 dice, que dicha ley, no tiene la potestad de crear tributos, solo podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.
- Tratados o convenios internacionales.



Figura 2.1: Reglamentos derivados de la Ley General Tributaria.

- Normas que dicte la Unión Europea u otros organismos internacionales o supranacionales con competencias en la materia.

2.3. Principios básicos.

El sistema Tributario español se rige por una serie de principios basados fundamentalmente en la justicia y equidad del sistema, es decir, lo que se pretende con estos principios en el ámbito tributario es alcanzar el reparto justo de la carga tributaria. Tales principios forman parte de los criterios básicos con los cuales se deben interpretar todos los tributos, y los pilares sobre los que se deben asentar las instituciones jurídico-tributarias. Estos principios son los siguientes, [1] y [14]:

- Principio de Reserva de Ley: (principio de seguridad, impugnabilidad en vía administrativa y exclusión de la analogía), la CE en su Art. 133 define este principio como: *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales 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. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.*

- Principio de capacidad económica: lo que busca este principio es que cada contribuyente pague conforme a sus ingresos y riqueza generada.
- Principio de progresividad: el sistema fiscal español con este principio habla de que con ciertos tributos se exigirá un pago proporcional a quienes tengan una renta más elevada, es decir mayor capacidad económica, de modo que el impuesto de renta generada irá en ascenso a medida que lo haga la renta.
- Principio de competencia: principio que tiene como deber establecer tributos o exigirlos.
- Principio de igualdad y generalidad: declaran que el cumplimiento de las obligaciones tributarias afecta a todos los contribuyentes por igual.
- Principio de no confiscación: es decir lo que el contribuyente tributa, jamás podrá ser superior a su renta o patrimonio gravado.
- Principio de justicia: los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción respectivamente con el de su patrimonio.
- Principio de obligatoriedad: el tributo es una determinación de una obligación, que se trata de que el contribuyente entregue parte de su patrimonio al Estado. Imposición y preeminencia de la voluntad del Estado.

2.4. Fuentes de financiación del gasto público.

El estado español planifica su financiación mediante un presupuesto anual, es decir, un instrumento que se utiliza para saber priorizar las necesidades sociales. Se trata de un documento redactado por el poder ejecutivo, de autocontrol y autoliquidación de los ingresos y gastos del Estado.

Una buena definición de este concepto sería la previsión del conjunto de gastos a afrontar, y de ingresos a obtener para financiar dichos gastos durante el ejercicio económico que por lo general representa a un periodo de tiempo de un año natural, aunque pueden elaborarse para dos años. El presupuesto presenta carácter normativo o rango de ley y debe exigir un equilibrio contable, es decir, que su previsión se debe cumplir:

$$\text{Ingresos Públicos} = \text{Gastos Públicos}$$

En función de la Administración a la que corresponda el presupuesto se adopta una forma jurídica determinada. Se muestran en la Fig. 2.2 cuáles son dichas formas:

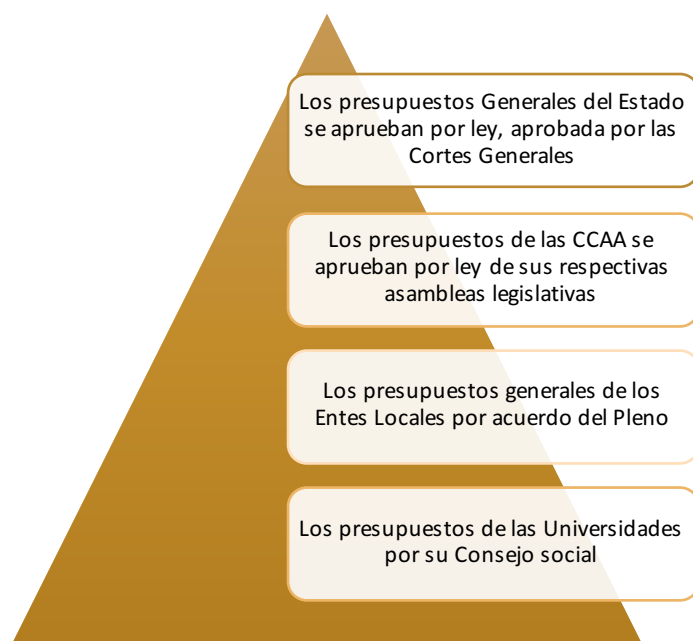


Figura 2.2: Formas jurídicas presupuestarias.

La Ley básica reguladora de las diferentes adaptaciones a los presupuestos es la Ley básica reguladora a la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, [2] y [15].

A continuación se presentan los diferentes tipos de fuentes de ingresos públicos que se plasman en los Presupuesto Generales del Estado. Según el Art.41 de la LGP dice que los ingresos se pueden catalogar en dos tipos: forma orgánica (de acuerdo a la procedencia de dichos ingresos) y forma económica.

La segunda clasificación, económica, es la que se ha utilizado para desarrollar este apartado, el cual se inicia introduciendo los Ingresos corrientes. Es aquí donde se destaca la importancia de los impuestos en el apartado de los tributos, pasando por los ingresos de Capital, para acabar exponiendo brevemente los que provienen de Operaciones Financieras.

Perteneciente también a este segundo grupo, los tipos de financiación del estado español son los nombrados en el siguiente esquema y explicados posteriormente:

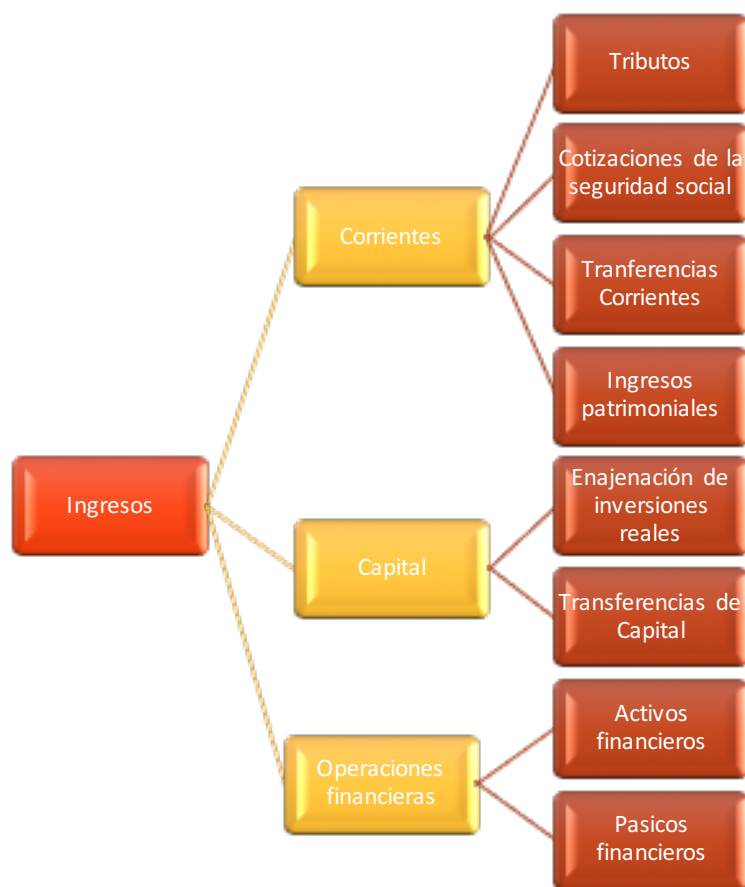


Figura 2.3: Fuentes de financiación estatal.

2.4.1. Ingresos Corrientes.

Los Tributos.

Son la principal fuente de financiación del Estado, quedando definidos en la Ley General Presupuestaria, en su Capítulo I, Art. 2 la cual declara lo siguiente: *“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”*. Es decir es un medio para obtener recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Estos se dividen en tres categorías, [1]:



Figura 2.4: Tipología impositiva.

Tasas

Conforme la LGT en su Art.2.2 a) define las tasas como: *“los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”*. Se pueden diferenciar tres clases:

- Arbitrios: son las tasas que se pagan a la prestación o mantenimiento de un servicio público.
- Derechos: se pagan a la prestación de un servicio administrativo público al uso o aprovechamiento de bienes públicos.
- Licencias: gravan la obtención de autorizaciones concretas para poder hacer actividades de derecho particular que estén sujetas a control o fiscalización.

Contribuciones especiales

Su definición al igual que la de las tasas, queda explicada en la LGT en su Art. 2.2 b). *“Las Contribuciones especiales son los tributos, por los cuales el contribuyente obtiene 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”.*

En este caso el contribuyente no solicita el servicio o obra pública pero si que se beneficia de ella. Es necesario que dicha obra o servicio sea beneficiosa para determinados sujetos. Su recaudación irá a cubrir parte del coste de dicha obra o servicio, dicha cuantía esta limitada , ya que su recaudación nunca podrá ser superior al coste de la obra o servicio.

Las contribuciones especiales tienen mayor repercusión en el ámbito Local. Se puede ver en que dicho tributo queda regulado en los artículos 28 a 37 y 59 del Texto Refundido de la ley Reguladora de Las Haciendas Locales 2/2004, de 5 de marzo, [13].

Cuando dicha obra o servicio se presenta voluntariamente y cabe la posibilidad de ser presentada por el sector privado, se aplica lo que se conoce como **precio público** (ingreso no tributario).

Impuestos

Son el tributo de mayor impacto tanto económico, como social, ya que es de donde el Estado más dinero recauda. Según (LGT) describe a estos en su art. 2.2 c) como: aquellos tributos que son exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Estos se pueden clasificar de diferentes maneras pero una de las más comunes es en función del índice de la capacidad de pago del contribuyente que se pretende gravar:



Figura 2.5: Clasificación de los impuestos según la capacidad de pago.

Otra forma de clasificar los diferentes tipos de impuestos es mediante la clasificación de las siguientes categorías:

1. **Impuestos directos:** son los que gravan directamente la renta o el patrimonio del contribuyente. Estos son:
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): este impuesto está enfocado a gravar la obtención de la renta percibida por las personas físicas, algunos de sus principales componentes son: rendimientos del trabajo, rendimientos de las actividades económicas, rendimientos del capital inmobiliario y mobiliario, pérdidas imputadas y ganancias o pérdidas patrimoniales. Todas estas características quedan reguladas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).
 - Impuesto sobre Sociedades (IS): grava las rentas obtenidas por las sociedades o personas jurídicas en España. Tras numerosas modificaciones en su legislación este impuesto actualmente queda regulado por: la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

- Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR): dicho impuesto grava tres imposiciones: en primer lugar, a las personas físicas y entidades que no residan en el territorio español, pero, que si obtienen rentas en el territorio español, a excepción de que tributen en el IRPF. En segundo lugar, grava a los extranjeros residentes en España por su cargo o empleo (diplomáticos, funcionarios que ejerzan aquí empleo oficial) y por último también tributan en este impuesto las entidades en régimen de atribución de rentas obtenidas en el extranjero con presencia en el territorio español a personas residentes en España. La ley que regula el IRNR fue aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).
- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE): este impuesto grava las actividades empresariales, profesionales y artísticas. Es objeto de las haciendas locales presentando para estas una doble función, por una parte la recaudatoria como fuente de financiación de las haciendas locales, y por otra parte, de control para la hacienda pública de su registro o censo de actividades de la población para la cobertura de otros impuestos como son: IRPF, IS e IVA. Dicho impuesto queda regulado por el Texto Refundido de Haciendas Locales en sus Arts. 78 a 91.
- Impuesto sobre el Patrimonio (IP): la cesión de competencias de este impuesto es de las Comunidades Autónomas. El objeto de dicho impuesto es gravar el patrimonio neto de las personas físicas es decir, el conjunto de bienes y derechos del que sea titular el contribuyente menos las cargas y gravámenes de disminución de valor y sus deudas y obligaciones. Impuesto aprobado por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI): es un tributo cedido a las Haciendas Locales, tiene como objetivo gravar los bienes inmuebles, tanto suelo como construcción, según la ley del catastro estos bienes quedan clasificados en: urbanos y rústicos (naturaleza del suelo) y características especiales (carácter unitario, suelos edificios e instalaciones). Queda regulado por los Artículos 60 a 77 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) y en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro.
- Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones (ISD): es un impuesto ce-

dido a las Comunidades Autónomas, que grava los incrementos patrimoniales por personas físicas a título gratuito, conlleva tres modalidades de gravamen: 1) herencia o legado, 2) donación inter-vivos y 3) seguros de vida. Después de sufrir innumerables cambios en la actualidad la normativa reguladora estatal es la Ley 29/ 1987, de 18 de Noviembre (LISD) y el Reglamento del ISD aprobado por el Real Decreto 1629/1991, del 8 de Noviembre.

2. **Impuestos indirectos:** es una manifestación indirecta que repercute sobre el consumo del contribuyente y estos son:

- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA): es un impuesto real que recae sobre el consumo, grabando las siguientes operaciones; entrega de bienes y prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias de bienes o/y importaciones de bienes. Está regulada por la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).
- Impuestos especiales de fabricación (IIEE): gravan el consumo de bienes que perjudican la salud de la sociedad y contaminan el medio ambiente algunos de los bienes que grava son el tabaco, los hidrocarburos, el alcohol. La legislación del impuesto queda configurada en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIIEE).
- Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD): son transmisiones de cualquier tipo de bien o derecho, siempre que no sean actos empresariales (mercantiles: IVA), debe realizarse inter-vivos y ser transmisiones onerosas y en las cuales dichos bienes o derechos formen parte del patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Grava tres modalidades diferentes: 1) Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales onerosas, 2) Impuesto sobre operaciones societarias e 3) Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que son los documentos notariales, mercantiles y administrativos. Es un impuesto que pertenece en su totalidad a la CCAA con lo cuál por su ámbito de aplicación queda regulado por el Estado en el RDL 1/1993, de 24 de septiembre y RD 828/1995, de 29 de Mayo.
- Impuesto que gravan las importaciones: gravan el tráfico exterior de mercancías, de igual modo a la importación como a la exportación, con el objetivo de proteger la actividad económica interior. Dicho impuesto queda reglado bajo, el Código Aduanero Comunitario (Reglamento 2008/450/CE), conteniendo este; derecho aduanero (a la importación , exportación), derechos antidumping, Política

Agrícola Comunitaria (PAC) gravámenes compensatorios y exacciones reguladoras y devengo de IVA e impuestos especiales.

Los impuestos indirectos están sujetos a regulación armonizada por la normativa comunitaria, es decir que los ingresos estatales que se obtienen de ellos están legalmente acotados por las directivas comunitarias.

Cotizaciones Sociales (fiscalidad laboral).

Las Cotizaciones sociales son unos de los principales ingresos del sector público. La obligación nace junto con la prestación del trabajo y no es interrumpida mientras que dure la relación del empresario/trabajador, llegando a subsistir en situaciones como incapacidad temporal, descansos por maternidad o/y paternidad, riesgos durante el embarazo y/o lactancia materna y en periodos de prueba del trabajador.

Las cuotas son las cantidades a ingresar a la Seguridad Social por parte del empresario y trabajador y estas son calculadas mediante la base de cotización del trabajador, el porcentaje o el tipo de cotización que le corresponda.

Se consideran como cargas sociales no sólo las del sistema de Seguridad Social a cargo de la empresa, sino también las cuotas a Mutualidades y a Entidades de Previsión Social en concepto de seguros sociales. También se incluyen las aportaciones a sistemas complementarios a pensiones.

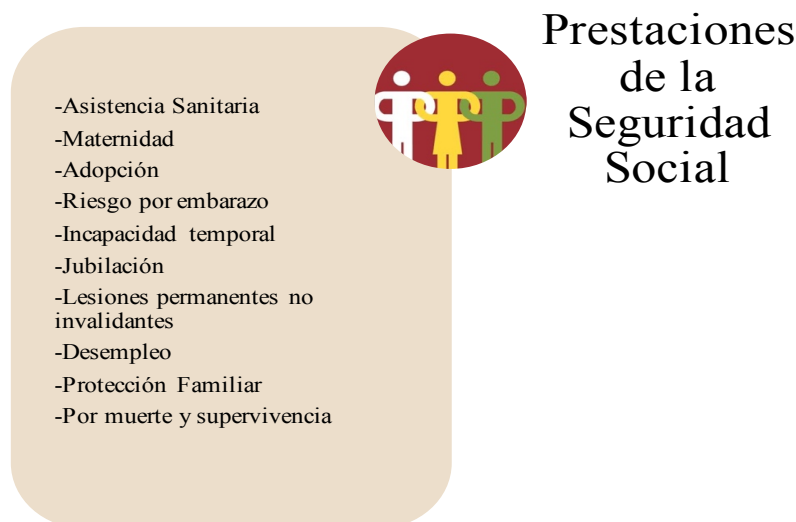


Figura 2.6: Prestaciones de la Seguridad Social.

Transferencias Corrientes.

Son los ingresos, de recursos provenientes de otras entidades Estatales, organismos Autónomos y otros organismos público, sin contraprestación directa por parte de los agentes que los reciben.

Ejemplos: Lotería, juegos del Estado.

Ingresos Patrimoniales.

Los ingresos proceden de los diferentes tipos de interés, procedentes de las rentas de la propiedad o patrimonio del Estado, CCAA, agencias estatales y otros organismos públicos, también los que proceden de actividades realizadas en régimen de derecho privado.

Ejemplo: RENFE.

2.4.2. Capital.

Enajenación de Inversiones Reales.

Son los ingresos que se derivan de la venta de bienes de Capital (bienes que no se agotan fácilmente, es decir, bienes duraderos) para ser exactos los que se obtienen mediante la venta de solares, fincas rústicas y terrenos, así como los de cualquier otra inversión real. Propiedad de los diversos agentes estatales, [2].

Transferencias de Capital.

Ingresos procedentes de los fondos estructurales de la Unión Europea y sus objetivos son financiar los proyectos de inversión, [2].

2.4.3. Operaciones Financieras.

Activos financieros.

Son los ingresos que obtiene el Estado mediante la enajenación de activos financieros, mediante la emisión de deuda pública, así como la obtención de reintegros de préstamos y depósitos y finanzas constituidas. Cubriendo así el déficit, cuando los gastos de este son superiores a los ingresos, mediante la emisión de valores de Deuda Pública o dinero que el Estado pide prestado para financiar sus gastos

o inversiones, en caso de déficit presupuestario. En España la Deuda Pública se encuentra representada de las siguientes maneras:

- Letras del Tesoro: valores de renta fija, a corto plazo, máximo 12 meses. Se emiten mediante subasta, el importe mínimo de cada petición es de 1.000 € y solo se podrán adquirir múltiplos de esta.
- Bonos del Estado y Obligaciones: son iguales en todos sus aspectos, su única diferencia es el plazo, en el caso de los bonos está de 2 a 5 años y en el de las Obligaciones es superior a 5 años llegando incluso a 30. Se emiten mediante subasta competitiva y al igual que las Letras del Tesoro lo mínimo son 1.000 € para la adquisición de cantidades superiores solo se admitirán múltiplos de esta.

Pasivos financieros.

Son los Créditos o Préstamos concedidos a terceros por el Estado, tanto a empresas públicas como a agentes privados, [2].

2.5. Organización del Sistema Tributario.

Debido a exigencias constitucionales, el Estado Español se caracteriza por un sistema de organización tributaria descentralizado. La Constitución Española en su Título VIII, Art. 137 define dicha descentralización de la siguiente manera: *“El estado se organiza territorialmente en CCAA, provincias y municipios, que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”*, [3].

Se detallan en esta sección los diferentes subapartados en los que se divide el sistema tributario en España. En primer lugar, se muestran de forma más esquemática y general las tres diferentes partes en las que se divide dicha organización, realizando a continuación una explicación mucho más profunda de cada una de ellas.

Así pues, en la Fig. 2.7 se muestra un mapa conceptual con el fin de situar visualmente la organización del Ministerio de Hacienda y Función Pública:

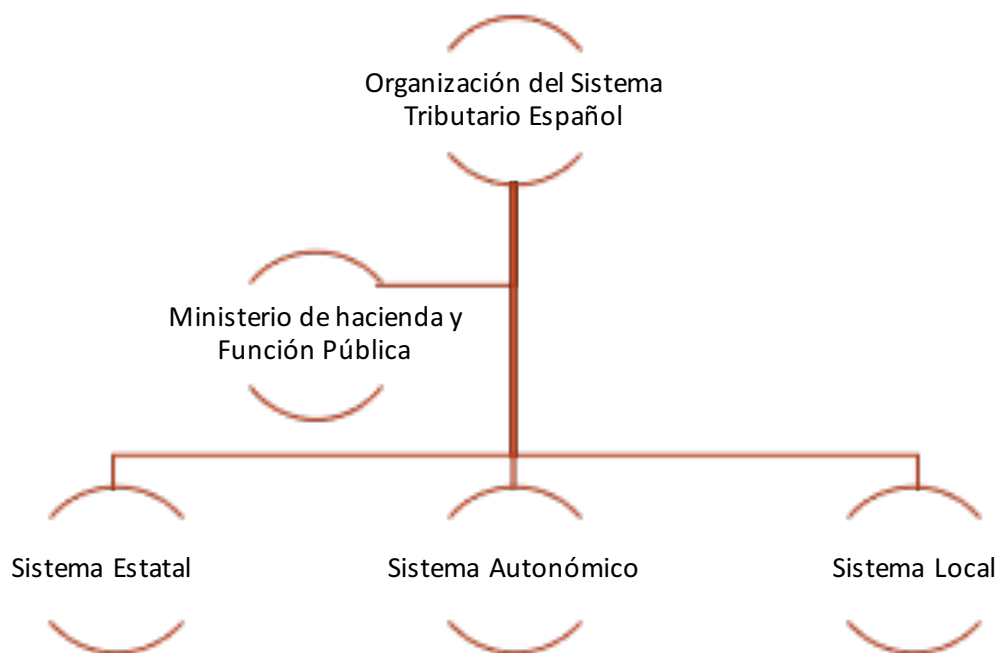


Figura 2.7: Sistema Tributario.

Una vez nombrados cada uno de los subsistemas que componen el Sistema Tributario Español, se indican a continuación las principales características de cada uno de ellos.

2.5.1. Sistema Tributario Estatal.

Este sistema tiene como objetivo satisfacer el bien común. Para ello, el Estado necesita unos ingresos procedentes mayoritariamente de los tributos. De acuerdo con el Art. 133 de la CE, se confiere al Estado la potestad originaria de establecer tributos mediante ley, determinando a las CCAA y los entes locales un poder tributario derivado, [3] y [27].

En cuanto a la facultad tributaria, la cual es exclusiva del Estado, se ejerce mediante ley votada en Cortes. La aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, concretamente a la Agencia Tributaria.

Se distinguen tres categorías de tributos estatales:

1. Los tributos del Estado central, aquellos que no se encuentran cedidos a las comunidades autónomas, ni a las entidades locales. Son aquellos cuya normativa, potestad de gestión, inspección, recaudación y revisión, e ingresos obtenidos pertenecen en su totalidad al Estado.
 - Impuesto de Sociedades.
 - Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
2. Por otra parte, están los tributos estatales, cedidos parte de su recaudación a las Administraciones territoriales.
 - Impuesto sobre el Valor Añadido, cediéndose a las CCAA el 50 % de su rendimiento.
 - Impuestos Especiales de Fabricación (IIEE).
3. Y por último, están los tributos del Estado de los cuales se cede a las autonomías parte de sus competencias y recaudación.
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
 - Impuesto sobre Hidrocarburos (Impuesto especial de Fabricación).

2.5.2. Sistema Tributario Autonómico.

La norma principal por la que se rige este sistema es la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), [12].

Conforme los Art. 132 y 157.1b) de la CE y el 6.1 de la LOFCA, las Comunidades Autónomas tienen competencia para crear sus propios tributos, aun así se establecen unos límites a esta capacidad tributaria conforme a los sistemas tributarios estatal y locales, no posibilitando a las CCAA crear tributos propios cuyo hecho imponible esté ya gravado por los otros dos sistemas. Otros de los límites impuestos a esta capacidad tributaria son los impuestos derivados del principio de territorialidad y de libre circulación de personas, mercancías y servicios. Esta potestad tributaria es aprobada por ley mediante sus respectivas asambleas legislativas.

Las Comunidades Autónomas en España se financian por medio de los tributos cedidos del Estado a las CCAA, la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global.

Cuando se habla de transferencias estatales de tributos, con ello se quiere referir , a los impuestos cedidos por el Estado, y a los cuales sus competencias y gestión han sido cedidas en su totalidad a las CCAA.

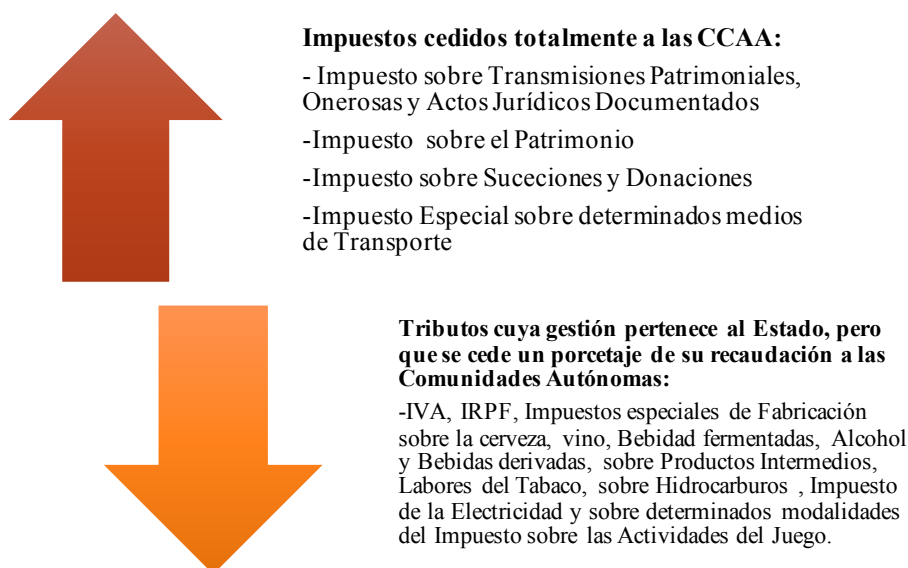


Figura 2.8: Impuestos de las Comunidades Autónomas.

Actualmente, se cede el 100 % de la recaudación del Impuesto sobre la electricidad, el 58 % del impuesto especial de fabricación, el 50 % del IVA y el 50 % del IRPF, el 100 % en el Impuesto de actividades sobre las Actividades del Juego, correspondientes a determinadas modalidades de este y en proporción a los residentes de cada Comunidad, siendo todos ellos de gestión estatal.

Comunidades autónomas de régimen especial.

Algunas de las Comunidades Autónomas cuentan con regímenes fiscales diferenciados, aceptado en la Constitución. Estas son, [16]:

- Las Comunidades autónomas de Navarra y País vasco, las cuales se rigen por el régimen foral, es decir, estas dos comunidades son amparadas por su historia en sus derechos históricos forales, disponen de un sistema tributario

no dependiente del Estado, debiendo efectuar aportaciones periódicas a la Hacienda Estatal.

- Régimen económico y fiscal del archipiélago de canarias, debido a la lejanía que presentan de la península y la escasez de recursos, en su sistema tributario destaca una serie de beneficios fiscales.
- Régimen económico y fiscal de Ceuta y Melilla, al igual que las islas Canarias por su localización geográfica y falta de recursos gozan de determinados privilegios fiscales.

2.5.3. Sistema Tributario Local.

La autonomía y la gestión de las Corporaciones Locales es reconocida por la Constitución Española en sus Art. 137, 140 y 141. El Art. 142 de la CE exige que dicha autonomía local tenga medios suficientes para poder cumplir sus funciones, las cuales son : ordenar jurídicamente la recaudación de los ingresos, y la de los gastos de estos ingresos, para satisfacer las necesidades públicas y el ejercicio de sus competencias, [3], [11] y [12].

Así decimos que las Corporaciones Locales ostentan poder financiero, es decir poder de decisión en cuanto a los ingresos y gastos públicos, estos se definen de la siguiente forma en las Haciendas Locales:

Gastos

Las corporaciones locales tienen libertad para decidir sobre los gastos públicos que se generen, todo dentro de sus competencias, en resumen tiene **autonomía presupuestaria** es decir la facultad de elaborar y aprobar sus presupuestos

Ingresos

Según el art. 133.2 las Corporaciones locales tiene **poder tributario**, es decir la facultad de establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes para financiar sus actividades públicas.

Figura 2.9: Definición de los Gastos e Ingresos de la Hacienda Local.

La Potestad normativa de las Entidades Locales en materia de tributación es de carácter reglamentario, según el Art. 106.2 de la Ley de Bases de Régimen Local, la potestad reglamentaria de estas entidades se ejercerá por medio de Ordenanzas fiscales (tipo de norma jurídica que forma parte de un reglamento y queda subordinada ante una ley, emitida por la autoridad con poder de exigir que se cumpla). En la actualidad las Entidades Locales quedan fundamentalmente reguladas por:

1. Artículo 142 de la CE.
2. Ley de Bases de Régimen Local.
3. Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobada mediante el RD 2/2004 del 5 de marzo.

Aunque dicho sistema tiene a su disposición un conjunto de recursos tributarios locales, estos pueden ser obligatorios (es de aplicación la legislación estatal a la hora de incrementar el tipo de gravamen o de establecer bonificaciones) que deben ser exigidos por los Ayuntamientos o potestativos (en necesario el acuerdo del Pleno o la Ordenanza reguladora) decisión de cada Ayuntamiento.

En la siguiente Fig. 2.10 se representan los impuestos pertenecientes al sistema de las Entidades Locales:

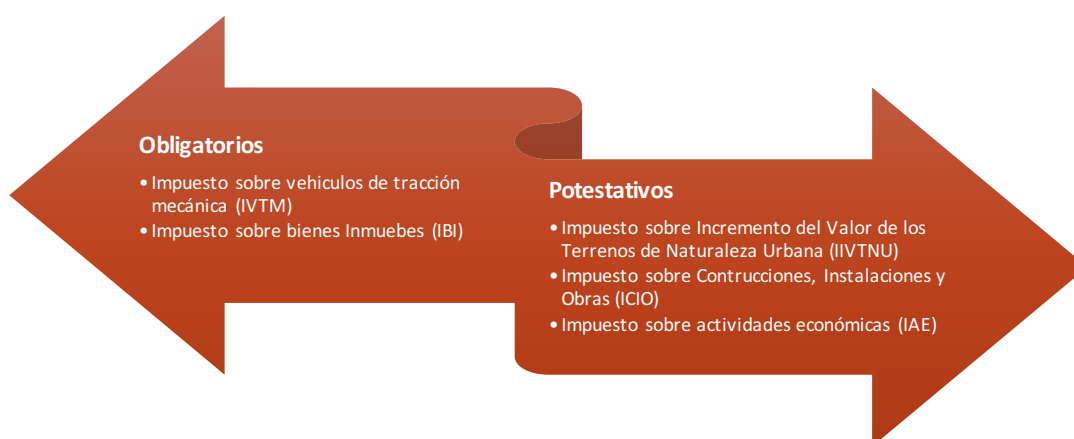


Figura 2.10: Tributos de gestión local.

Determinados municipios presentan regímenes de tributación especiales (Titulo V del TRLRHL), [16]:

- Baleares (Art. 157 TRLRHL), los consejos insulares de las Islas que conforman las Baleares tendrán los mismos recursos que presentan las diputaciones provinciales.
- Canarias (Art. 158 TRLRHL), los cabildos insulares presentarán el mismo trato que las diputaciones provinciales.
- Ceuta y Melilla (art. 159 TRLRHL).
- Madrid, (Art. 160 TRLRHL)Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y del Régimen Especial de Madrid.
- Barcelona, (Art. 161 TRLRHL) Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona.

2.6. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Se explica en esta sección las funciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) española. Dada la complejidad que representa el sistema fiscal Español, es conveniente que queden claras las funciones y cuál es el papel que representa dentro de este Ministerio, así como su organización interna, [29].

La AEAT fue creada el 1 de enero del 1992, como ente de derecho público perteneciente al Ministerio de Hacienda Pública y Función Publica. Otorgándole a esta un régimen Jurídico propio, con cierta autonomía en materia presupuestaria y gestión de personal. Fue creada con la misión de aplicar de manera efectiva el sistema tributario y aduanero en territorio español, así como también para la organización de otros recursos de las diferentes Administraciones públicas nacionales y de la UE. A pesar de que la AEAT no tiene competencia de elaborar o interpretar la normativa tributaria, sino de gestionarla dentro de esta.

Se muestran en la siguiente figura las principales actuaciones de la AEAT:

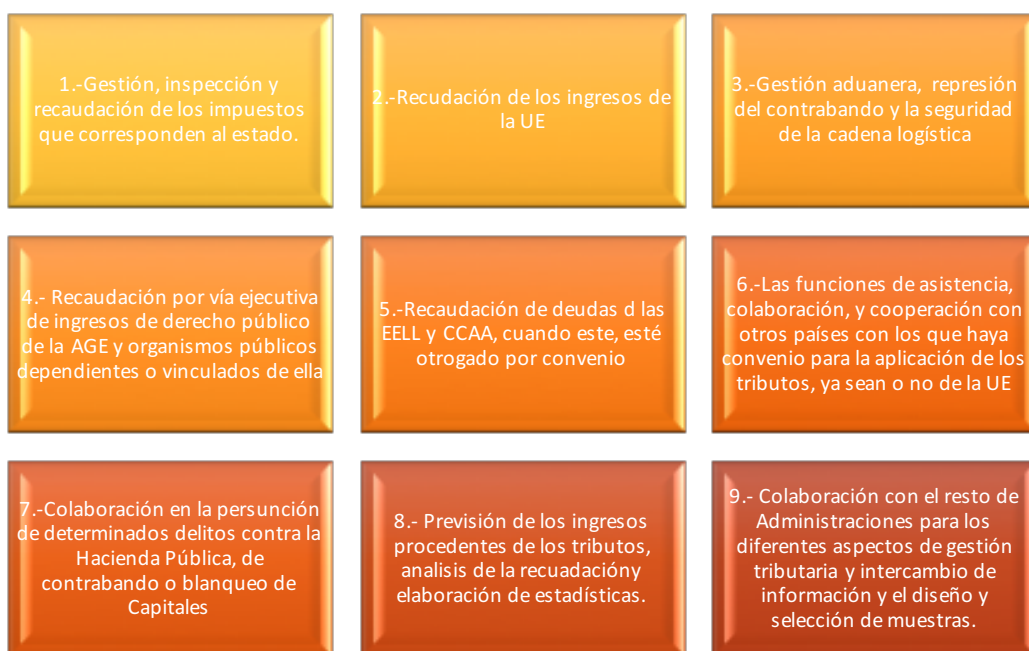


Figura 2.11: Funciones de la AEAT.

Una vez expuestas las actuaciones más importantes de la AEAT se detalla su organización. Concretamente, se muestra un organigrama formado por las diferentes partes que componen la Agencia Tributaria Española indicando cuáles son las jerarquías que lo forman:

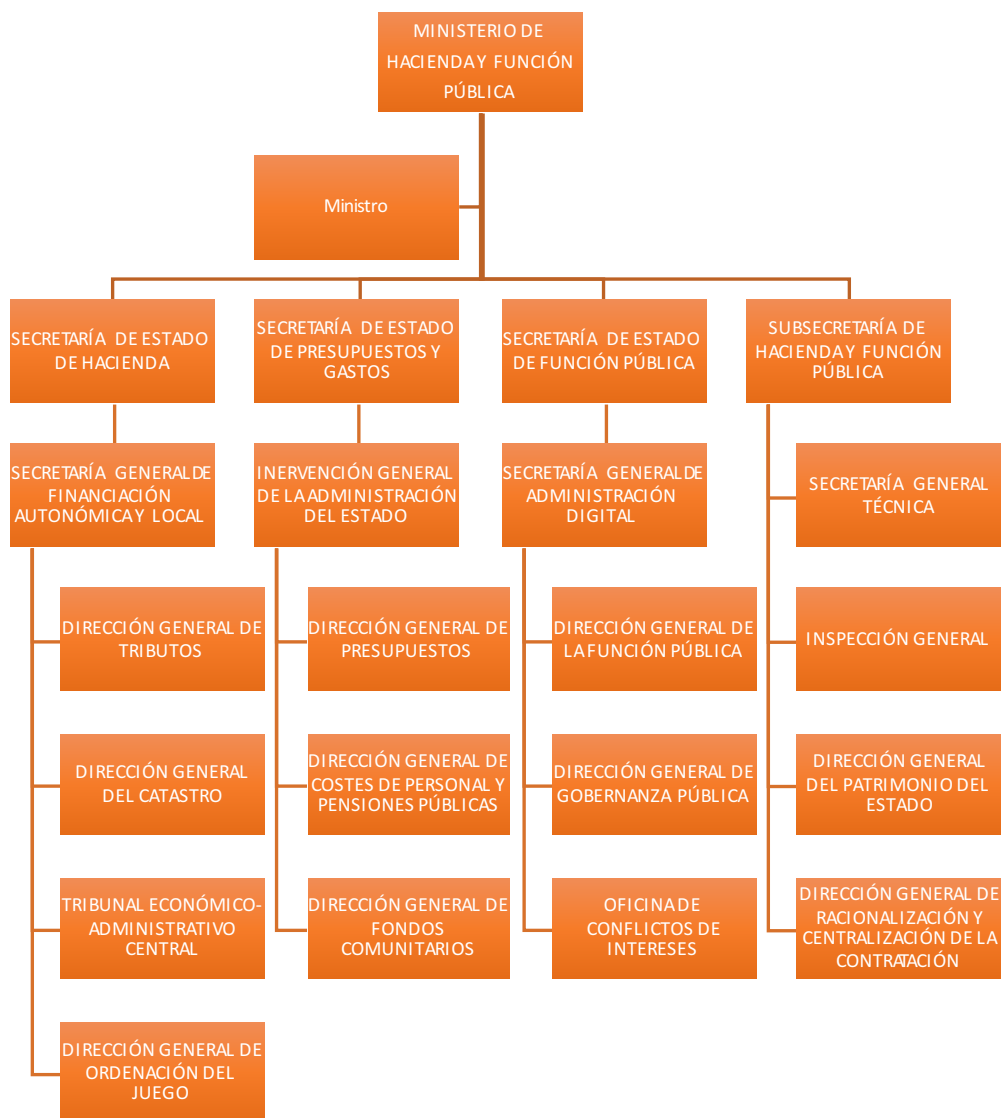


Figura 2.12: Organización del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Capítulo 3

Preámbulo y elementos de los tributos objeto de estudio.

En esta primera sección del capítulo se pueden distinguir dos partes diferentes. En primer lugar, se detalla cuál es la relación de aquellos aspectos más significativos expuestos en el Cap. II: *“Introducción al Sistema Fiscal Español”*, con los tres diferentes impuestos desarrollados en las siguientes secciones del presente capítulo. En segundo lugar, se definen cuáles son los diferentes elementos que conforman un tributo. De éste modo, se facilita al lector la comprensión de la exposición de los tres impuestos escogidos.

Teniendo en cuenta lo que se ha expuesto en el Cap. II, el Sistema fiscal español, en este apartado se va a relacionar lo explicado en el con los tres impuestos seleccionados para su análisis. Pasando por los puntos de fuente de financiación pública resaltando la parte de los tributos (impuestos), la distribución territorial de sistema fiscal y la distribución del ministerio de Hacienda y Función Pública.

Primero se detalla el concepto de impuesto como fuente de financiación pública. Debido a que uno de los criterios de selección empleados para la clasificación de impuestos en el Cap. II es su dependencia en el índice de capacidad de pago del contribuyente, el cual grava el consumo (IVA), la renta (IS) y la riqueza (ISSD). La finalidad de escoger esta clasificación en particular es explicar un impuesto que cubra cada una de las tres categorías. Destacando también otro tipo de clasificación como es la imposición directa (IS y ISSD) o indirecta (IVA), información relevante a la hora de definir el funcionamiento de cada tributo analizado.

Por otro lado, se cohesionan cada tributo con su tipo territorial de gestión de cada impuesto, pudiéndose dicha gestión dividirse entre las diferentes administraciones territoriales: Estatal, Autonómica y Local, encontrándonos :

CAPÍTULO 3. PREÁMBULO Y ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE ESTUDIO.

- IVA (impuesto de consumo de naturaleza indirecta) : impuesto estatal, cedido parte de su porcentaje de recaudación a las CCAA.
- IS (impuesto de renta de naturaleza directa) : Impuesto estatal, cuya normativa, gestión, inspección, recaudación y revisión pertenecen al Estado.
- ISSD (impuesto de riqueza de naturaleza directa) : impuesto cedido en su totalidad a las CCAA.

Por último, dentro del apartado del Ministerio de Hacienda y Función Pública, donde se explican las funciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y se detalla en un esquema la organización del ministerio, cabe resaltar, para la realización de este Cap. III, dentro del ministerio la sección de la Dirección General de Tributos.

Se muestra en la Fig. 3.1 la jerarquización explicada, resaltando aquellas subdirecciones que se van a exponer y que, a su vez, están íntimamente relacionadas con los tres impuestos explicados en este mismo capítulo, [29].



Figura 3.1: Jerarquización de la Secretaría del Estado de Hacienda.

Nótese que a pesar de que cada tipo de impuesto tiene su propia subdirección particular, cada una de ellas desarrolla las mismas funciones pero sobre su respectivo impuesto. En primer lugar analizan y diseñan la política del tributo, como al mismo tiempo proponen, elaboran e interpretan la normativa respectiva de cada

impuesto, así como, la elaboración de estudios, económicos y jurídicos, imprescindibles para la correcta ejecución de las tareas. Por otra parte están pendientes de negociación y aplicación de convenios para evitar cosas como la doble imposición, lo referente normativas en cuanto a la normativa del tributo contenida en los tratados internacionales.

Así pues, se distinguen tres subdirecciones diferentes con un mismo papel per aplicado a cada uno de los tributos:

- Subdirección General del Impuesto sobre el Consumo.
- Subdirección General de Impuestos sobre las personas Jurídicas.
- Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos.

3.1. Elementos tributarios.

Para una mejor comprensión de lo que se va a exponer en los apartados posteriores, primero es necesario conocer lo diferentes aspectos que forman parte de la principal fuente de ingresos del sector público, en otros términos, diversos elementos que componen un tributo: elementos tributarios, [1] y [14].

Previamente a nombrar dichos elementos, se debe hacer hincapié en el concepto de Relación jurídico-tributaria (Art.17 LGT), esto es, el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originadas por la aplicación de los tributos. Esta relación puede ser material o formal.

- Material: son las que presentan las obligaciones de carácter principal, las que su objeto es, el pago de la cuota tributaria, la realización de los pagos a cuenta por el obligado a tributar, al igual, que las obligaciones que se establecen entre particulares resultantes de un tributo, y por último las obligaciones tributarias accesorias.
- Formal: son aquellas obligaciones sin carácter monetario impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios.

CAPÍTULO 3. PREÁMBULO Y ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE ESTUDIO.

Según la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los elementos básicos de un tributo son:

1. **Hecho imponible** (Art. 20 LGT): es el presupuesto jurídico o económico, en el cual la ley establece el nacimiento de la obligación de pagar el tributo, devengando dicho impuesto. Dentro de esta ley existen supuestos de no sujeción, esto es, cuando no se produce el HI y supuestos de exención, es decir, una vez ya existe dicho HI, existe una normal con rango de ley que deroga el nacimiento de la obligación tributaria principal, que conlleva consigo el HI.

Dependiendo del tipo de intensidad del HI a la hora de materializarse, pueden distinguirse dos tipos de tributos en función de cómo se determina su cuota tributaria:

- Tributos fijos: es cuando su HI y la cuota esta fijada por Ley, es decir, la cantidad a pagar no varía.
 - Tributos Variables: aquí la ley solo fija el HI, pero no la cuota, la cual se calculará dependiendo de la base y tipo de gravamen fijados
2. **Obligados Tributarios** (Art. 35 LGT): son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades, las cuales la legislación tributaria impone el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Estos obligados son los siguientes:
 - Los contribuyentes.
 - Los sustitutos del contribuyente.
 - Obligados a realizar pagos fraccionados.
 - Los retenedores.
 - Los obligados a realizar ingresos a cuenta.
 - Los obligados a repercutir.
 - Los obligados a soporta la repercusión.
 - Los obligados a soportar la retención.
 - Los obligados a soportar ingresos a cuenta.
 - Los sucesores.
 - Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujeto pasivo.

CAPÍTULO 3. PREÁMBULO Y ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE ESTUDIO.

Se considerarán obligados tributarios también, siempre y cuando la ley lo imponga: las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Sujeto Pasivo (Art. 36 LGT): es la persona física o jurídica, que según la ley esta obligada al pago del tributo, ya sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

- **Contribuyente:** persona física o jurídica que realiza el hecho imponible de la obligación tributaria. Cabe distinguir entre persona que soporta la carga, que puede o no ser el contribuyente, este es el que esta previsto por ley como tal.
- **Sustituto del contribuyente:** es la persona obligada por ley a cumplir con la obligación tributaria principal, al igual que con las obligaciones relacionadas a la misma. Quedando dicho sustituto como único sujeto ligado a la Hacienda Pública.

3. **Responsabilidad tributaria:** aparece en el momento en el que la legislación puede configurar como responsables subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los principales deudores, a otras personas o entidades, conocidos como responsables tributarios. Dicha responsabilidad presentará un alcance de la totalidad de la deuda tributaria en periodo voluntario, transcurrido dicho plazo se iniciara el periodo ejecutivo, exigiéndose así los recargos e intereses respectivos. Dicha responsabilidad por lo general no alcanzará las sanciones. Salvo precepto legal afirmando lo contrario la responsabilidad tributaria siempre será subsidiaria o solidaria.

4. **Base Imponible** (Art.50.1 LGT): es la medición o valoración económica o de otra naturaleza del HI. Cuya función principal es la de medir la dimensión del HI o de alguno de sus elementos susceptibles de imposición, en función de estos elementos dicha base será o no pecuniaria.

Regímenes de Determinación de la BI:

- **Estimación Directa** (Art.51 LGT): es método más exacto y comúnmente empleado de los tres, ya que es el que mejor determina la capacidad contributiva del obligado. Debido a que la BI queda calculada desde datos reales, incluyendo este: documentos, declaraciones, libros de contabilidad y registros verificados administrativamente. Es así la más costosa

CAPÍTULO 3. PREÁMBULO Y ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE ESTUDIO.

y compleja tanto para la administración como para el contribuyente.

Este método exige al contribuyente realizar un proceso de obligaciones contables y registrales, presentando una Declaración tributaria ante la Hacienda Pública. Siendo la Administración la obligada a revisar las bases tributarias. Empleando esta instrumentos de inspección para evitar comportamientos fraudulentos mediante sanciones.

- Estimación Objetiva por (Art. 52 LGT): este método consiste en evaluar la BI en función de los datos determinados por la Administración; índice, signos, módulos o coeficientes de gastos o ingresos . En este régimen no se utilizan datos reales, sino que se fijan ciertos índices o módulos de carácter objetivos determinados por ley. Puede presentar carácter voluntario, cuando así lo fije la ley, se acogerá a aquellos contribuyentes que se beneficien respecto del método directo.

Este método presenta unos costes de gestión y de administración mucho más reducidos que el método directo.

- Estimación Indirecta (Art. 53 LGT): este régimen presenta carácter subsidiario. Dicho método es aplicado por la administración cuando no se puede determinar la BI por ninguno de los dos métodos anteriores, debido a la imposibilidad de conocer los datos necesarios para determinar la BI. Empleando así el régimen de naturaleza objetiva , apoyándose así en la aplicación de signos, índices o módulos o datos relevantes.

Para la determinación de la BI por este método la LGT Art.158 exige para su utilización un informe razonado de los cuerpos de inspección tributaria.

La Administración fija los métodos para determinar BI, será fijada por este régimen por cualquier de los siguientes métodos:

- Utilizando los datos y antecedentes disponibles y relevantes.
- Empleando elementos que acrediten la presencia de bienes y rentas, así como también los ingresos, ventas, costes y rendimientos relevantes en su sector económico.
- Valorando los índices, signos o módulos, que presenten los contribuyentes, según los datos que posean supuestos similares.

CAPÍTULO 3. PREÁMBULO Y ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE ESTUDIO.

Los supuestos en que se empleará dicho método son:

- Por la no manifestación de la declaración o por estar incompleta o imprecisa.
 - Ante una resistencia, excusa o negativa a la acción de la inspección tributaria.
 - Incumplimiento fundamental de las obligaciones contables o registrales correspondientes al contribuyente.
 - Desaparición o destrucción de los libros contables o documentos que justificaban operaciones recogidas en lo mismo.
5. **Base Liquidable:** es el resultado de restar a la base imponible las reducciones correspondientes al impuesto, reducciones reguladas en la Ley correspondiente a cada tributo. Sirve de base para la aplicación del tipo de gravamen.
6. **Tipo de Gravamen:** es la tasa fija o variable, expresada en forma de porcentaje o coeficiente, que se aplica a la base liquidable, para obtener la cuota tributaria. Hay diferentes tipos:
- Tipos de gravamen en sentido estricto: es cuando la deuda se obtiene aplicando a la base liquidable la suma de dinero fija dada por ley. Aplicándose sobre las bases no dinerarias.
 - Alícuotas de gravamen:
 - Alícuotas proporcionales: la BI no sufre ningún cambio.
 - Alícuotas progresivas: La BI aumenta al imponerlo, pudiendo ser estas: progresiva continua o por escalones.
 - Alícuotas regresivas: es cuando disminuye una vez aumenta la BI.
7. **Cuota Integra:** es obtenida cuando se le aplica a el tipo de gravamen a la Base Liquidable. Esta cuota puede verse disminuida por una serie de deducciones o bonificaciones, establecidas en las diversas leyes de los diferentes tributos.

$$\text{CUOTA LÍQUIDA} = \text{CUOTA ÍNTEGRA} - \text{DEDUCCIONES O BONIFICACIONES}$$

8. **Cuota Líquida:** esta cuota es obtenida una vez aplicadas a la cuota integra: las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en la respectiva ley de cada tributo. Es la cantidad que el sujeto pasivo va a pagar como consecuencia del tributo.

CAPÍTULO 3. PREÁMBULO Y ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS OBJETO DE ESTUDIO.

9. **Cuota Diferencial:** una vez obtenida la cuota líquida, para obtener la cuota diferencial se le restará a la misma, el importe que el SP ha anticipado a la Administración por las retenciones practicadas o los pagos a cuenta efectuados.
10. **Deuda Tributaria:** es la cantidad a ingresar por el contribuyente, en concepto de obligación tributaria principal o de las obligaciones a realizar pagos a cuenta. Añadiendo además a esto: los recargos respectivos (por declaración extemporánea, de Apremio o por ser exigidos legalmente sobre las cuotas a favor del Tesoro o por otros entes públicos), intereses de demora y sanciones, que en su caso tengan que satisfacer al contribuyente.

Así pues, una vez definidos los elementos tributarios se exponen en los siguientes capítulos tres diferentes impuestos: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISSD). Por último, resaltar que estos tres impuestos han sido escogidos debido a su marcada importancia en sus diferentes tipologías: de consumo, el IVA, de renta, el IS, y de riqueza el ISSD.

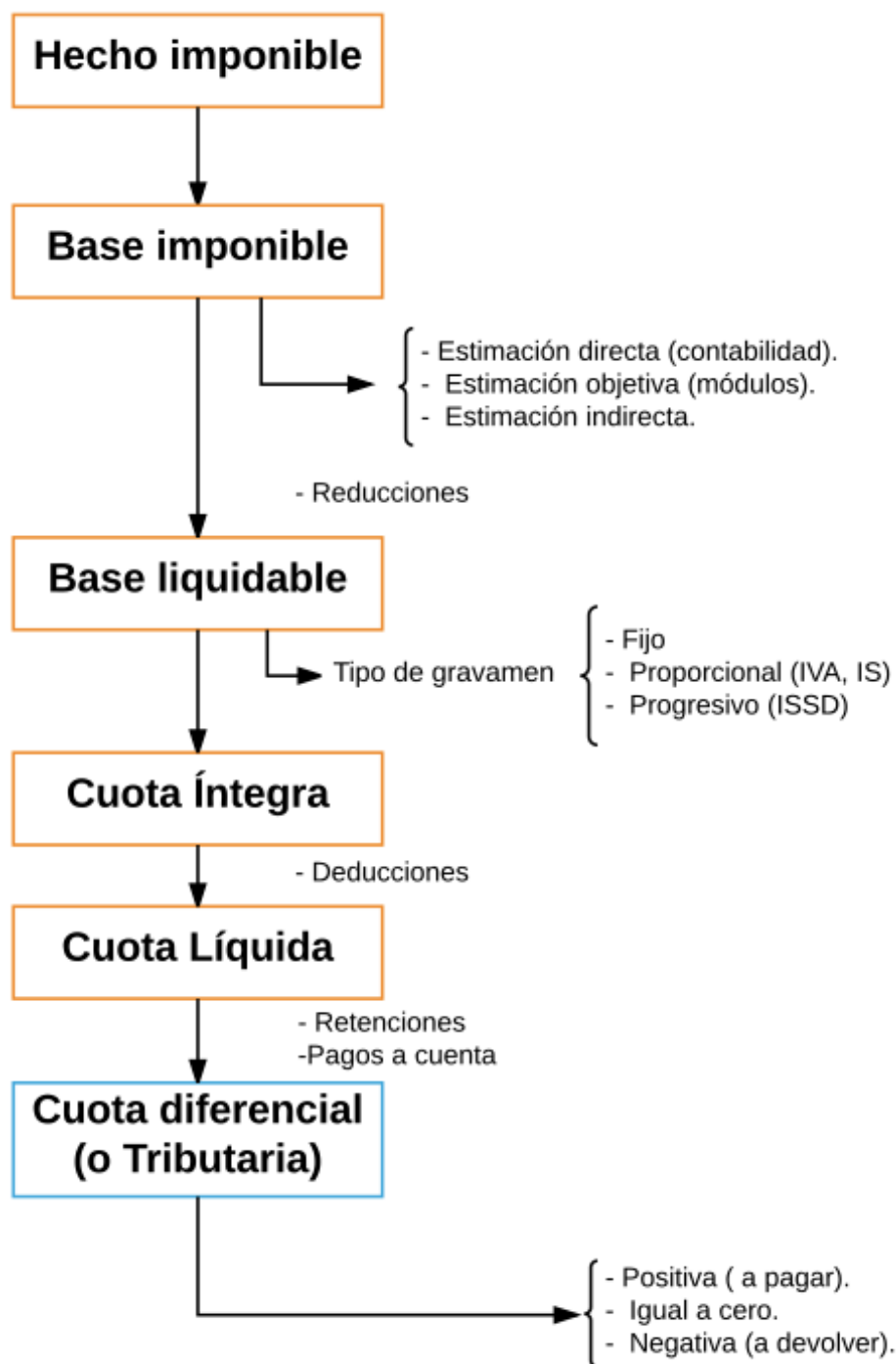


Figura 3.2: Proceso de cálculo del impuesto.

CAPÍTULO 3. PREÁMBULO Y ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS
OBJETO DE ESTUDIO.

Capítulo 4

Impuesto sobre el Valor Añadido

En este cuarto capítulo se analiza el impuesto sobre el valor añadido, impuesto indirecto que grava el consumo de los contribuyentes en el territorio de aplicación. En particular, se estructurará dicho análisis de la siguiente forma:

1. Definición y normativa actual.
2. Explicación detallada de la obtención del tributo, así como de sus excepciones.
3. Cronología legislativa.
4. Comparativa territorial según el impuesto.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo derivado del tráfico empresarial, gravando las siguientes operaciones, [4] y [5]:

- Las Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales.
- Las Adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las Importaciones de bienes.

A nivel legislativo, este impuesto queda determinado por las siguientes normas jurídicas. Por un lado, la Ley 37/1992 del 28 de Diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), la ley fiscal más extensa, y por otro el Real Decreto 1624/1992, de 29 Diciembre, reglamento del IVA (RIVA).

El impuesto es aplicado de igual modo en todo el territorio Español, exceptuando las ciudades de Ceuta y Melilla y las Islas Canarias, que no se encuentran

CAPÍTULO 4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

incluidas dentro del territorio de aplicación del IVA, teniendo ambas tres diferente tipo de impuesto que gravan el consumo:

- **Ceuta y Melilla:** se implanta un impuesto general sobre el consumo denominado Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación.
- **El Archipiélago Canario:** tiene el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

El IVA mana de las directivas europeas, con esto se refiere a que el estado debe adaptarse a lo que la directiva Europea establezca ya que esta prima ante la normativa estatal.

Cabe resaltar su naturaleza de impuesto indirecto tanto en su sentido jurídico (repercusión de la carga tributaria a un tercero) como económico (gasto, manifestación económica poco expresiva, es decir, menos directa).

El IVA es un tributo que llega a la Hacienda Pública mediante el empresario o profesional que entrega el bien o entrega el servicio, siendo esto repercutido al cliente en el precio, siendo el consumidor realmente quien soporta el impuesto.

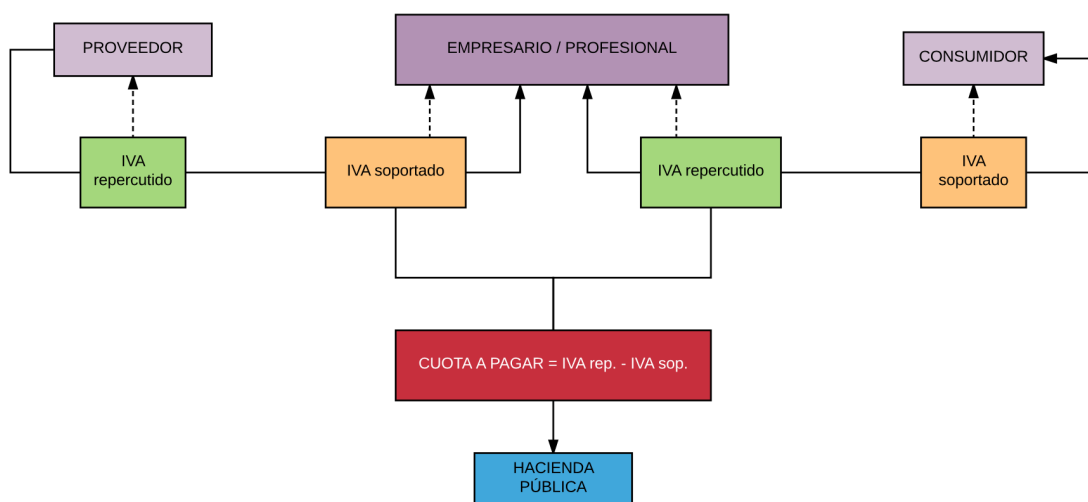


Figura 4.1: Funcionamiento del pago del IVA.

Otros de los rasgos que destacan en del impuesto son:

- Que es un Impuesto cedido a las CCAA , teniendo estas derecho al al 50 % de su recaudación correspondiente al consumo producido en su territorio.
- Es un Impuesto real, ya que el contribuyente no es uno de los elementos principales en la definición del HI.
- Impuesto objetivo, debido a que las circunstancias del contribuyente no influyen a la hora de cuantificar la cuota del impuesto.
- Impuesto de devengo instantáneo, refiriéndose esta característica a que el impuesto es devengado en el momento en se lleva a cabo cada operación.
- Impuesto plurifásico, es decir, el impuesto es pagado correspondiente a cada fase de producción y distribución.
- Impuesto proporcional, en consecuencia a que la regulación del impuesto contemplan 3 tipos de gravamen y una vez aplicado este según la operación realizada, este permanece invariable cualquiera que sea el valor de la BI.

Previamente a la introducción de las obligaciones tributarias de dicho impuesto, se debe hacer hincapié en el funcionamiento de este impuesto, exponiendo en primer lugar el concepto de IVA repercutido y soportado, para la mejor comprensión del impuesto durante el resto del apartado:

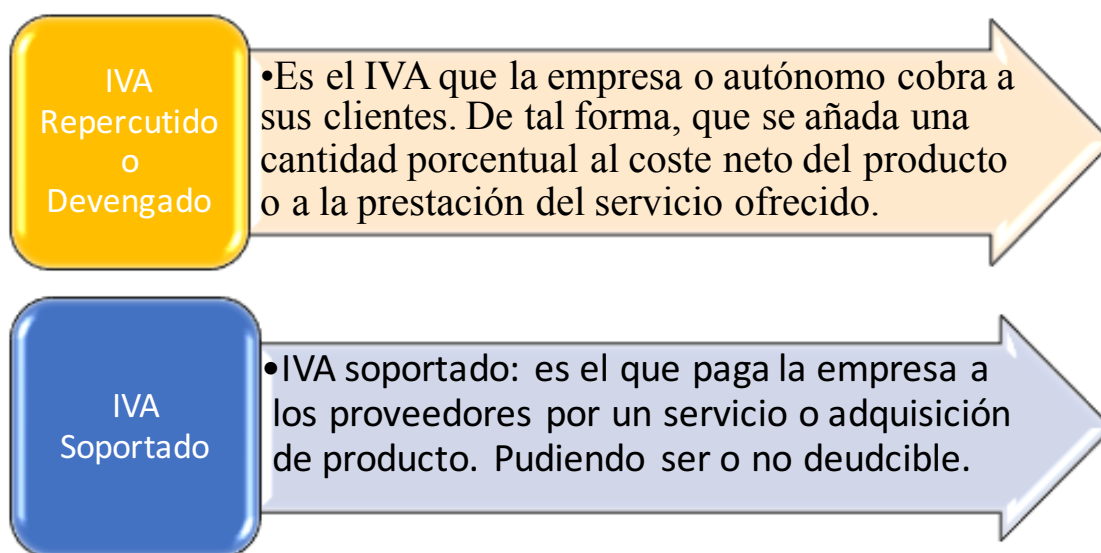


Figura 4.2: Tipos de IVA.

4.1. Elementos el Impuesto, [14], [16] y [17].

4.1.1. Hecho Imponible

El presente impuesto presenta diferentes hechos imponibles:

- **Operaciones interiores (Art.4 LIVA):** grava todas las operaciones realizadas en la península y las Baleares. Dichas operaciones que quedan sujetas a IVA son: las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, que deben ser realizadas por empresarios o profesionales, en el desarrollo de sus actividades, a título oneroso, quedando incluido el autoconsumo.
 - Entrega de bienes: transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. Considerados como tales también el gas, el calor, el frío y la energía.
 - Prestaciones de servicio: operaciones sujetas que no sean consideradas de entrega de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o importaciones.
 - Autoconsumo: dicho hecho se produce cuando una empresa o profesional se transfiere bienes sin contraprestación, pudiendo ser entregas de bienes internas (cuando se consolidan deducciones que no corresponden a la utilización real de los bienes) o externas o de prestaciones de servicios.
- **Adquisiciones intracomunitarias de bienes (Art. 13 LIVA):** operaciones de tráfico internacional realizadas dentro de la Unión Europea, entre operarios residentes de los estados miembros. Dentro de la UE existe libre circulación de capital, por lo cual las operaciones realizadas entre países miembros no están sujetos al impuesto sobre el consumo entre sus países, pero aun así dicho impuesto debe ser declarado, es decir, se produce así la inversión del sujeto pasivo, siendo el adquirente del bien quien declara al mismo tiempo el IVA soportado y el repercutido.

Dependiendo de quien realice la adquisición se tiene:

- Las que realizan los particulares que tributan en el país de origen de la operación, país en el que el empresario entrega.
- Las realizadas por empresarios o profesionales, que tributan en el país de destino (país del empresario que adquiere), diferenciando así dos tipos de operaciones:

1. Adquisición intracomunitaria ejecutada por el empresario que va a tributar en el IVA español.
 2. Adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, consumidas por particulares que tributarán en el IVA español como excepción.
- **Importaciones (Art. 17 LIVA):** compras en países no residentes en países de la Unión Europea. Cuando llegan bienes procedentes de países externos a la UE son retenidos en la aduana hasta que se aplican los impuestos correspondientes, tales como el IVA y los derechos arancelarios. La grabación de estos dos impuestos, por parte de la oficina de la agencia tributaria, es requisito fundamental para que los bienes importados puedan ser introducidos en el país.

4.1.2. Supuestos de no Sujeción

Operaciones no sujetas al impuesto aun así estén efectuadas por empresarios o profesionales (Art. 7 LIVA):

- Trasmisiones de un conjunto de elementos del patrimonio que constituya una “*unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por su cuenta*”, es decir, cuando esta unidad es transferida por su propietario en todo su conjunto, a otra persona física o jurídica, tributando este hecho en ITP y AJD la transmisión del inmueble, no en el IVA.
- Entregas de muestras gratuitas u objetos publicitarios realizadas con fines de promoción comercial.
- Servicios de demostración gratuitos.
- Servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas.
- Servicios prestados a las Cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y prestado a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.
- Concesiones administrativas.
- Entregas de bienes y prestaciones de servicios por Entes públicos, de naturaleza tributaria.
- Entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

4.1.3. Exenciones

La respectiva ley del IVA enumera en su Art. 20 los productos o servicios que quedan exentos de estar gravados por dicho impuesto, es decir, el IVA soportado en los siguientes caso no serán deducible. Siendo los más relevantes los mencionados a continuación:

1. Prestaciones de servicios sanitarios (hospitalización, asistencia sanitaria y el resto relacionadas con las mismas).
2. Prestaciones de la seguridad social.
3. Prestaciones en la educación y cultura.
4. Prestaciones de entidades derecho público, privado de carácter social.
5. Productos financieros (depósitos, fianzas, avales, prestamos?) y seguros.
6. Loterías y apuestas.
7. Subvenciones no vinculadas al precio.
8. En productos inmobiliarios como son : entregas de terrenos rústicos sin condición de edificables, incluyendo la condiciones para el desarrollo de una explotación agraria ¹.
9. La segundas y siguientes entregas de edificaciones, incluidos los terrenos, cuando tengan lugar después de terminadas su construcción o rehabilitación¹.
10. Servicios y bienes de partidos políticos.

¹Casos en los que pueden renunciar a la condición de exención, presentando los siguientes requisitos: 1) que el adquirente sea el sujeto pasivo, 2) que tenga el adquirente derecho total o parcial del Impuesto soportado .) se renunciara operación por operación , 4) debe anunciarse la renuncia al adquirente con carácter previo a la entrega de los bienes.

4.1.4. Sujeto Pasivo

Como ya se ha explicado en el apartado anterior: es la persona o empresa que realiza la entrega del bien o la prestación del servicio, deudora del pago de una obligación tributaria. En dicho impuesto cabe señalar las diferencia entre los siguientes conceptos:

- Contribuyente: en el IVA el contribuyente es el consumidor, quien realmente paga el impuesto.
- Sujeto pasivo: es la empresa, que vende o presta el servicio y a quien la Hacienda le exige el pago del impuesto.

Regla general: el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o prestaciones de servicios sujetas a IVA ,no el consumidor que compra o recibe el servicio, el solo soporta el impuesto.

Regla especial:

La inversión del sujeto pasivo, [30]: esta situación se da cuando establecido por Ley el sujeto pasivo pasa a ser la persona para la que se realiza la operación. Es decir, se traslada el carácter de sujeto pasivo del IVA desde quien emite la factura hacia el que paga la factura. Lo que realmente sucede en este caso es un trasladado de la obligación, es decir, cuando quien recibe o se beneficia del bien o servicio, luego reutiliza dicho activo para ofrecerlo a otras personas este es muy frecuente en contratos directamente formalizado entre promotor y contratista. Aunque dicho concepto, de a entender que la inversión del sujeto pasivo no paga la cuota tributaria, si que debe gravarse en la declaración.

4.1.5. Devengo

Es el momento en el que se ha realizado el hecho imponible del impuesto, con lo cual se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. Dicho impuesto será devengado en las siguientes circunstancias:

▪ **Regla General**

- Entregas de bienes, cuando el bien este en manos de la persona que lo solicita.
- Prestaciones de servicios, en el momento que dicho servicio es prestado.
- Operaciones con pagos anticipados, a la hora de realización de cada pago.

- Adquisiciones intracomunitarias de bienes, cuando se consideren las entregas realizadas.
 - Importaciones, cuando sean solicitadas en el respectivo despacho de la aduana, y en ciertas situaciones se podrá adelantar dicho deber.
- **Reglas especiales**
- Autoconsumo, se devengara una vez se efectúen las operaciones gravadas.
 - Entregas de bienes con pacto de reserva de dominio, el impuesto será devengado cuando los bienes que constituyan su objeto estén en posesión del adquirente.
 - Prestaciones con una duración superior a los 12 meses, en el caso de que sean continuadas y presentando la inversión del sujeto pasivo y no existan pagos anticipados de dicha prestación, el devengo se originará el 31 de Diciembre de cada año por su parte proporcional.
 - Ejecuciones de obras, consideradas como entrega de bienes. En el caso en que el coste de los materiales le cueste al empresario más de un 40 % de la BI. Y deben estar referidas a la construcción de una obra o rehabilitación. Por otra parte las ejecuciones de obra consideradas como servicio, es el momento en el que el empresario aporta menos del 40 % a sus de la BI, y el devengo se producirá conforme a la Regla general de entrega de bienes. (Si el empresario no aporta material se atribuirá como entrega de bienes y se aplicará la Regla general).
 - Ejecuciones de obras destinadas a una Administración pública, el devengo se da en el momento de recepción de las obras en los términos de la Ley de Contratos del Sector Público.
 - Operaciones de tracto sucesivo, el devengo queda fraccionado en el tiempo, produciéndose conforme sean exigibles las distintas partes. Produciéndose a 31 de Diciembre de cada año por su parte proporcional.

4.1.6. Base Imponible

Es la magnitud dineraria que mide el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto, o dicho de otra forma el Hecho Imponible.

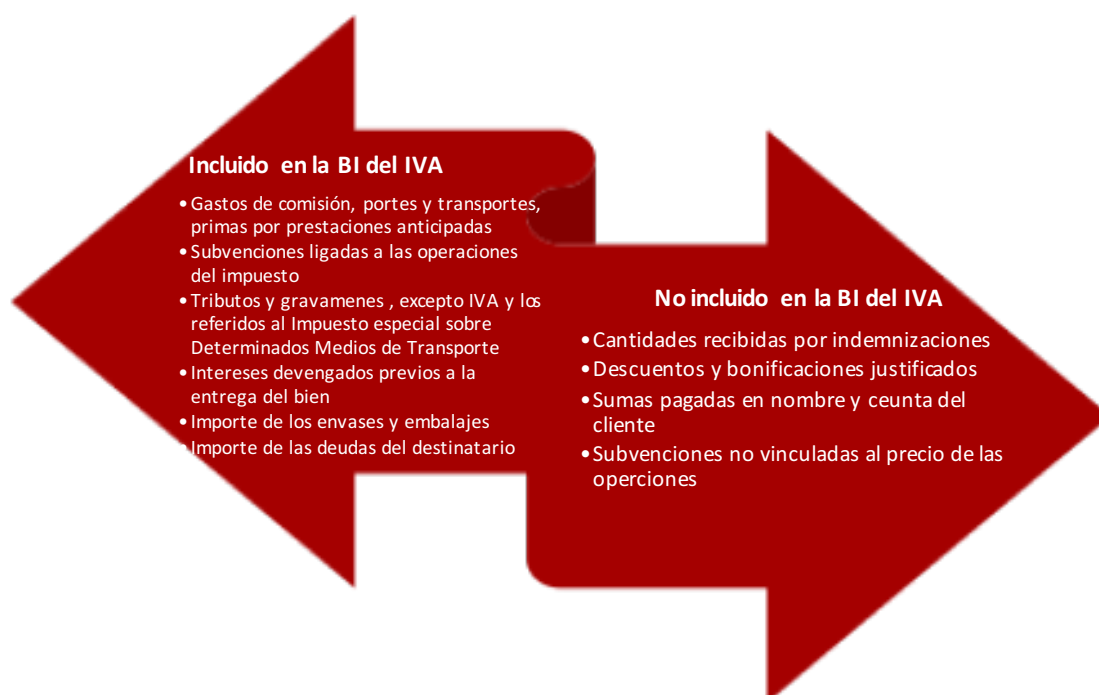


Figura 4.3: Inclusiones del IVA.

Se constituyen reglas especiales (Art.79 LIVA) entre las que destacan, las operaciones con contraprestación no dineraria, autoconsumos, operaciones con divisas, etc.

Modificación de la BI

Dicha modificación deber ser ejecutada dentro del periodo de los 3 meses posteriores a la finalización del plazo de un año, en el supuesto de las PYMES en el plazo de 6 meses, desde el momento del devengo de la operación o vencimiento del plazo o plazo impagados.

Por otra parte, dichas operaciones deben haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor, para llevarse a cabo dicha modificación.

Las causas por las que se modifica la BI son las siguientes:

- Cuando los envases y embalajes son devueltos y susceptibles de reutilización.
- En el momento en que, los descuentos y bonificaciones hayan sido cedidos posteriormente a la ejecución de la operación.
- Cuando la contraprestación se hubiese fijados provisionalmente.
- Debido a una resolución firme, judicial o administrativa se queden sin efecto las operaciones, ya sea de forma total o parcial o por consecuencia a una alteración del precio.
- Cuando el receptor de las operaciones no hubiesen hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas en los siguientes casos:
 - Con posterioridad al devengo, se dicte auto de declaración de concurso.
 - Una vez que los créditos sean total o parcialmente incobrables, esto deberá seguir los siguientes requisitos: 1) mora mínima de un año desde el devengo, en el caso se que el SP tuviera en el año anterior un volumen de operaciones inferior a 6.010.121,04€, se podrá modificar dicha base una vez transcurridos 6 meses desde el devengo, 2) Estar registrado en los Libros de Registro y estar mediante reclamación judicial o requerimiento notarial o que el la BI de las operaciones se superior a 300€ netos.

4.2. Tipos de Gravamen.

Es el porcentaje que se aplica al producto o servicio adquirido por un sujeto, para así determinar el importe del impuesto, aplicando este a la base imponible para poder obtener la posteriormente la cuota del IVA. El tipo impositivo aplicado a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

Actualmente, en el territorio de aplicación del impuesto se distinguen tres tipos de IVA, esta clasificación es acorde con el producto / servicio que se obtenga.

4.2.1. 21 % tipo General

Será el tipo impositivo exigido en todos los casos, a excepción de los nombrados en los dos casos siguientes.

4.2.2. 10 % tipo Reducido: Art.91.1 LIVA.

Entregas , adquisiciones intracomunitarias o importaciones

- Todo lo relativo a la nutrición humana y animal.
- Los productos animales, vegetales y similares utilizados para la obtención de productos nutricionales.
- Semillas y materiales de origen exclusivamente animales o vegetales, fertilizantes, residuos orgánicos.
- El agua para alimentación humana, animal y para el riego.
- Medicamentos veterinarios.
- Algunos de los productos farmacéuticos, no correspondientes a la aplicación del tipo superreducido y equipos medios aparatos y demás instrumental, que por sus características estén diseñados para tratar deficiencias personales de todo tipo.
- Las viviendas (incluidas las plazas de garaje).
- Las flores, plantas vivas, semillas, bulbos, y otros productos de origen exclusivo vegetal.

Prestaciones de servicios

- Transporte de viajeros y equipajes.
- Hostelería, campamentos y restaurantes.
- Los realizados a favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para poder desarrollar dicha actividad.
- Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines.
- Determinados casos de asistencia social.
- Espectáculos deportivos.
- Exposiciones y ferias comerciales.
- Ejecuciones de obra de renovación y reparación de obras destinadas a viviendas, cuando cumplan los siguientes requisitos: 1) persona física que utilice dicha vivienda para uso particular, 2) que dicha construcción o rehabilitación de la vivienda se haya concluido al menos dos años, 3) que la persona que realice las obras no aporte materiales y su coste no exceda mas de un 40 % de la BI.
- Arrendamientos con opción a compra de viviendas incluido el garaje.
- Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Las Adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte.

4.2.3. 4 % tipo Superreducido: Art. 91.2 LIVA

Entregas , adquisiciones intracomunitarias o importaciones

- Alimentos de primera necesidad, como son: pan, harina, leche, quesos huevos, frutas, legumbres, tubérculos verduras y hortalizas.
- Libros, periódicos y revistas.
- Medicamentos para uso humano.
- Prótesis, órtesis e implantes para personas con discapacidad.
- Vehículos para personas con movilidad reducida.
- Viviendas de protección oficial y garajes (máx. 2).

Prestaciones de servicios

- Servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial.
- Servicios de reparación de vehículos especiales para personas discapacitadas.
- Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismo , exclusivamente viviendas calificadas como de protección oficial, de régimen especial o de promoción pública.

4.3. Declaración del impuesto. Plazo de presentación

- **Pequeña empresa** que factura menos de 6.000.000 millones de euros debe presentar una declaración trimestral, dividida de la siguiente forma:
 - **1° Trimestre:** comprende: enero febrero y marzo presentando la declaración el 20 de Abril.
 - **2° Trimestre:** abarca abril, mayo y junio , y presenta el 20 de julio.
 - **3° Trimestre:** engloba los meses de julio, agosto y septiembre, presentando la declaración el 20 de octubre.
 - **4° Trimestre:** Trimestre Octubre, noviembre y diciembre, presentando a 30 de enero.
- Si es una **gran empresa o quiere estar en el sistema de devolución mensual** ya sea persona física o jurídica se debe presentar la declaración mensual, cada 20 del mes siguiente.

4.4. Regímenes de Tributación.

4.4.1. Régimen General

IVA repercutido

Como se ha explicado anteriormente, el IVA repercutido o devengado es aquel que el empresario o profesional cobre por los servicios prestado o bienes vendidos a terceros sujetos, pudiendo ser tanto a empresas como a consumidores finales.

IVA soportado Deducible

Los sujetos pasivos podrán deducirse de las cuotas devengadas las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios en operaciones interiores, así como también en en las importaciones y adquisiciones intracomunitarias cumpliendo los requisitos en marcados en el Art. 92 del LIVA, esto quiere decir que, para que un IVA soportado tenga carácter deducible debe cumplir con los siguientes requisitos:

- El sujeto pasivo debe ser un empresario o profesional.
- Las cuotas que se soportan deben venir de: 1) entregas de bienes y prestaciones de servicios provenientes de otro sujeto pasivo del impuesto, 2) importaciones de bienes, 3) adquisiciones intracomunitarias de bienes y 4) supuestos de inversión del sujeto pasivo. Son gastos en los que se
- Las cuotas deben ser soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en la actividad económica
- Es preciso estar en posesión de un documento acreditativo, factura original del producto o servicio.

IVA Soportado no Deducible

La Ley del IVA establece en su Art. que en los supuestos que aparecen a continuación, las cuotas de IVA soportado no puede ser objeto de deducción:

- Adquisición , importación o arrendamiento de turismos, la cuota soportada será deducible a un 50 %, a excepción de si están afectos la actividad, es que es deducible en su totalidad.
- En los alimentos, tabaco y bebidas.
- En espectáculos o servidos de carácter recreativo.
- En joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas y objetos elaborados con oro o platino.
- Bienes o servicios destinados a atención de clientes, asalariados terceras personas. Serán deducibles si están consideradas muestras gratuitas y de escaso valoro bienes de exclusiva aplicación industrial.
- Servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración salvo que su importe tuviera consideración como gasto deducible en el IRPF o en el IS.

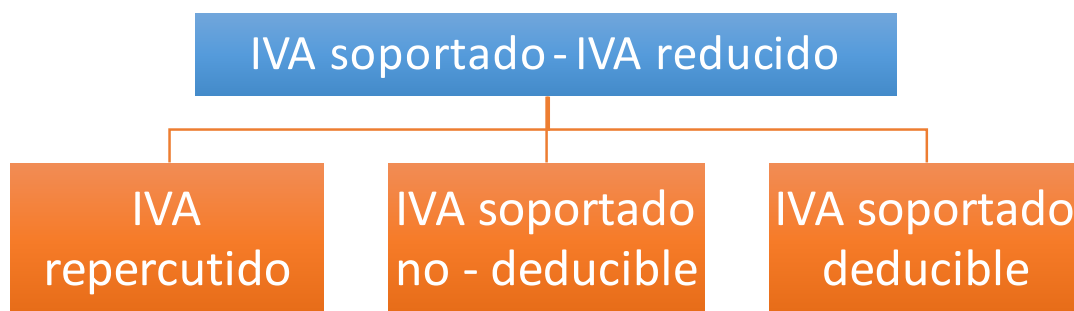


Figura 4.4: Cuota a pagar en el IVA.

REGLA DE LA PRORRATA

Esta regla es aplicable cuando el sujeto pasivo del IVA ejerce más de una actividad al mismo tiempo, y una de ellas esta exenta, este sujeto solo podrá deducirse el IVA soportado en proporción a dicha actividad exenta, la cual sí se debe facturar el IVA. Existen dos tipos de aplicación de dicha regla, [18]:

1. **Prorrata General:** (Art.104 de la LIVA) la regla general se da cuando el sujeto pasivo liquida toda las actividades en conjunto, aplicando proporción de las actividades exentas. Es decir, aplicando la prorrata del año anterior, hasta la última declaración que se rectificara con los datos anuales obtenidos y se corregirá.

El porcentaje de deducción se determinara multiplicando por 100 el resultado a dividir en el caso en el que en el cociente resulten cifras decimales , deberá redondearse a la unidad superior.

Se definen a continuación las expresiones del Porcentaje de Prorrata, P, y del IVA deducible:

$$P = \frac{\text{Importe anual de operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe anual total de operaciones}}$$

$$\text{IVA}_{deducible} = \text{Cuotas Soportadas} \cdot P$$

2. **Prorrata Especial:** (Art. 106 de la LIVA) es cuando se deduce cada actividad independientemente, atendiendo a la utilización real de los bienes o servicios adquiridos: por una parte están las operaciones con derecho a deducción, las cuales se deducirán íntegramente, por otra las actividades que no dan derecho a deducción, que no serán deducidas y también están las operaciones que se utilizan indistintamente que se les aplicará prorrata general.

Por lo general es de aplicación voluntaria, pero se convierte obligatoria si el IVA total a deducir excede en un 10% al que resulta en prorrata especial. Esta regla es de aplicación en el mes de enero junto con la declaración anual del impuesto.

4.4.2. Regímenes Especiales

En la ley referente a dicho impuesto, enumeran en su Art. 120 LIVA, todo lo relativo a los regímenes especiales de tributación del mismo. Especificando en su apartado dos cuales de ellos presentarán régimen obligatorio y cuales serán de carácter voluntario, teniendo en cuenta en este último que distinguen dos tipos de voluntariedad:

- Por renuncia expresa del contribuyente (Art. 120.4 LIVA).
- Regímenes que requiere que el SP exprese su voluntariedad de acogerse al mismo, por lo contrario se le aplicará el régimen general de aplicación. (Art.120.5-120.6 LIVA).

Por otra parte un de los aspectos comunes de los regímenes especiales, es la determinación del volumen de operaciones reguladas en el Art. 121 LIVA, resulta imprescindible para tener en cuenta si el sujeto pasivo puede o no acogerse al régimen especial concreto.

A continuación, los regímenes que no están señalados específicamente como no voluntarios, pueden optar por el Régimen General, especificándolo en cada una de sus operaciones.

- Régimen Simplificado: este régimen se encuentra regulado en los Art.122 y 123 del LIVA y los Art 34 a 42 del RIVA.

Es de aplicación voluntaria a las personas físicas y a las entidades sujetas al régimen de atribución de rentas en el IRPF, siempre que todos sus socios, herederos o participes sean personas físicas. Es un requisito básico que el obligado desarrolle su actividad económica dentro del régimen de estimación objetiva del IRPF o en algún régimen incompatible con el IVA.

La particularidad de este régimen, de da en la forma de determinar las cuotas a ingresar por el impuesto, las cuales se fijan deduciendo las cuotas de IVA soportado, de las devengadas, cuantificándose en función de **módulos** aprobados para cada epígrafe de su actividad. Liquidándose trimestralmente.

- Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca: la normativa de dicho régimen se encuentra plasmada en la LIVA más concretamente en sus Art. 124 a 134 bis y en el reglamento respectivo en sus Art. 43 a 49.

Este régimen es caracterizado por que los sujetos pasivos acogidos al mismo, dichos sujetos pasivos no deben hacer autoliquidaciones periódicas del impuesto y las recuperaciones de las cuotas del IVA soportado se hacen mediante la compensación de las cuotas, Será se aplicación a los titulares de explotación agraria, forestal, ganadera o pesquera, los cuales obtengan productos directamente naturales, vegetales o animales.

Si dichos sujetos optan por este régimen tendrá efecto para un periodo mínimo de 3 años.

- Régimen de recargo de equivalencia (no voluntario): régimen regulado en los Art. 148 a Art.163 de la LIVA y Art.54 a 61 del RIVA.

Régimen de aplicación obligatoria, a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades sujetas al régimen de atribución de rentas.

El fundamento de este régimen reside en simplificar los tramites referentes al impuesto para el contribuyente acogido al mismo, para que este no este obligado a autoliquidar el IVA salvo en casos excepcionales.

- Régimen Especial de Criterio de Caja: su regulación queda a cogida los Art.163 de la LIVA y en los Art. 61 del RIVA.

Régimen de aplicación a los sujetos pasivos, cuyo volumen de operaciones no haya superado los 2.000.000€ durante el año natural, optando por su

CAPÍTULO 4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

aplicación en el mes de Diciembre previo a la liquidación y con una validez mínima de tres años.

- Régimen especial del grupo de entidades: Art. 163 LIVA y Art. 61 RIVA.

Es de aplicación a los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se consideran de este grupo, cuando existe una entidad dominante y el resto vinculante, teniendo vinculadas las ordenes financieras económicas y de organización, siempre teniendo en cuenta que todas las sedes de actividad económica residan en TAI.

- Régimen Especial de Agencias de Viajes (no voluntario): Arts. 141 a 147 de la LIVA y en los Arts. 52y 53 del RIVA.

La obligatoriedad de dicho régimen viene dada por las propias agencias de viajes, debido a que sus operaciones están realizadas en distintos países siendo necesaria una normativa armonizada en el ámbito de la UE.

- Régimen Especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección: Régimen regulado por el LIVA en sus Arts. 135 a 139 y por el RIVA en los Arts. 50 y 51. Régimen voluntario, donde dicha voluntariedad se ejerce operación por operación sin tener que comunicarlo a AEAT, se trata de repercutir el IVA en una factura de forma separa.

Cuyo fin es evitar la doble imposición de dichos bienes, ya que cuando llegan al consumidor dichos objetos ya han soportado dicha carga impositiva por IVA, Teniendo en cuenta que adquisición se efectúa a particulares no se soporta IVA, pero si que se repercuten en la venta, por lo que el bien soporta una doble carga.

- Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión (no voluntario): regulado en los Art.140 de la LIVA y en el Art.51 del RIVA.
- Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica o “Régimen exterior de la Unión Europea”: regulado en los Art. 163 LIVA y 61 del RIVA.

Régimen opcional, que tiene como objetivo facilitar las gestión del impuesto al contribuyente no establecido o sin establecimiento permanente en cualquier estado de la UE, liquidando el IVA en algún estado miembro, evitando tener que hacerlo en cada estado que realiza operaciones.

4.5. Revisión histórica / Cronología legislativa: desde la aparición del tributo hasta la actualidad.

El IVA es un impuesto que grava el consumo, se trata del tributo de imposición indirecta más representativo por ser una de las principales fuentes de ingresos públicos. Es un tributo relativamente nuevo, pues la primera ley sobre éste apareció con la entrada de España en la Unión Europea, en 1986, [4].

Desde entonces se han experimentado una serie de cambios en su normativa dada la necesidad de adaptarlo al proceso de armonización en el conjunto de países de la UE. Se muestra en la Fig. 4.5 las modificaciones que se han producido en su tipo impositivo:

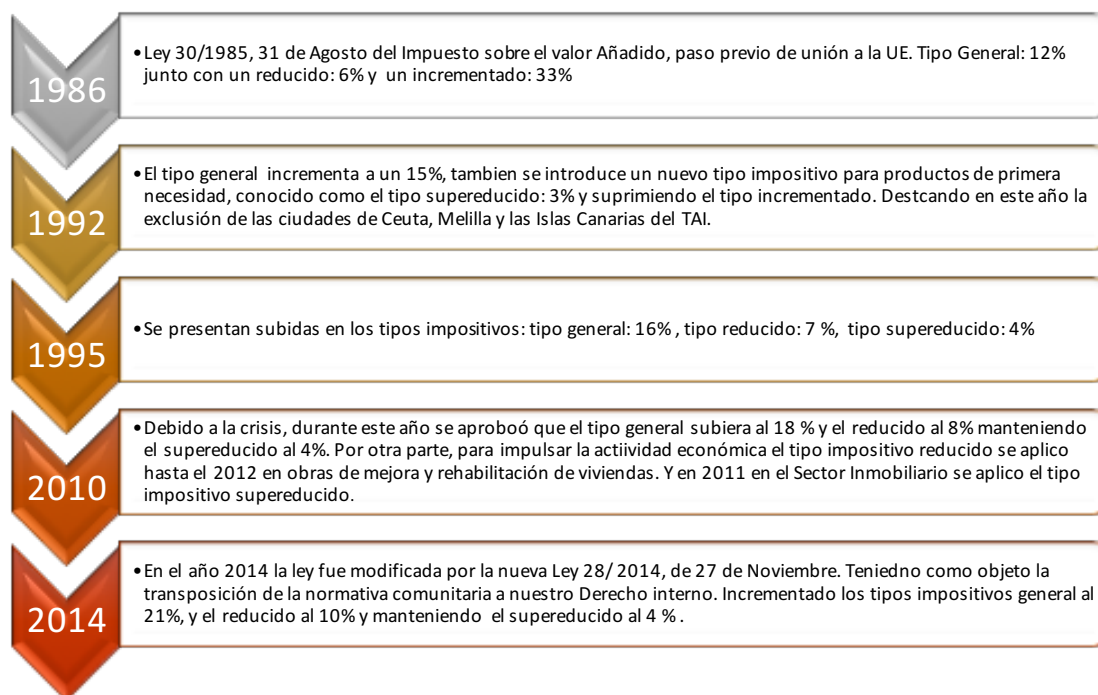


Figura 4.5: Cambios en la normativa del IVA, [5].

La siguiente figura presenta la evolución de los diferentes tipos impositivos desde el 1986 hasta la última reforma en 2014. Cabe resaltar que tipo de producto grava el tipo impositivo incrementado, debido a que hoy en día ya no se aplica. Este tipo impositivo se empleaba para gravar bienes de lujo.

CAPÍTULO 4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

En la gráfica siguiente se observa claramente que el IVA ha sido incrementado con el paso del tiempo desde un tipo general que empezó gravando un 12 % , hasta en la actualidad que su tipo impositivo se sitúa al 21 %. Lo mismo pasa aunque se ha mantenido más constante, es el tipo reducido que empezó gravando un 6 % llegando hoy en día al 10 %. Y por último esta el superreducido que es el que menos cambios ha sufrido desde entonces solo incrementando su imposición un 1 %.

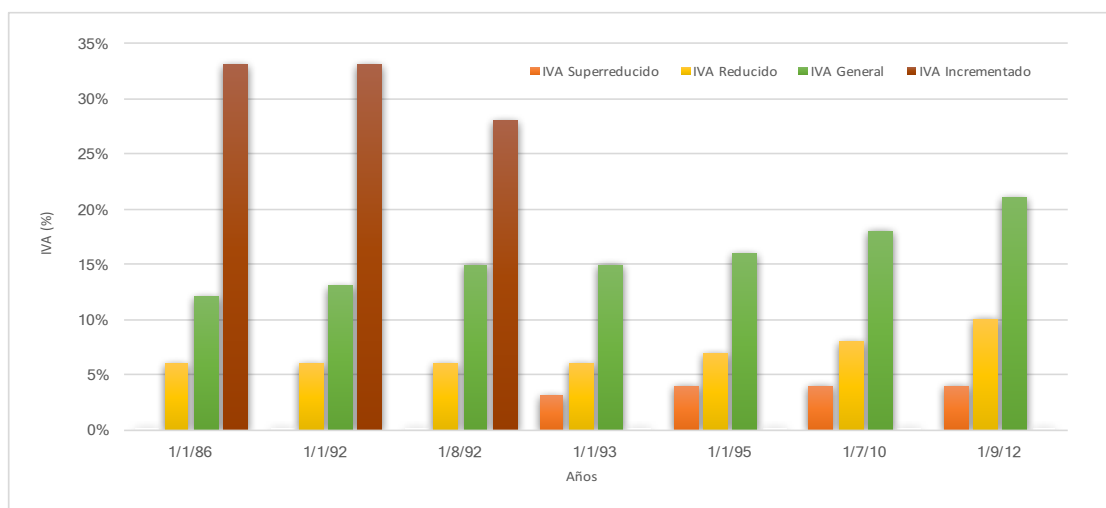


Figura 4.6: Evolución del IVA.

4.6. Comparativa del IVA en los países de la UE.

El IVA, introducido por primera vez en Francia el 1954, es un impuesto que se paga en todos los países miembros de la UE mediante una tipología común que difiere en los valores que la representan en función del país, al igual que su método de aplicación.

En el caso particular del Estado español existen varios tipos de IVA según el tipo de producto o servicio sobre el que se aplique; pues no se grava el mismo porcentaje para alimentos de primera necesidad, los cuales tienen un 4 %, para la compra de una vivienda, con un 10 %, o para un bien cultural, con un 21 %.

A pesar de la existencia de una tipología específica se tiene en cada país un porcentaje fijo de aplicación común para la mayoría de productos o servicios. En el caso de España dicho porcentaje es del 21 %, siendo la media a nivel europeo del 21.48 %.

Con estos valores el Estado español se sitúa en la duodécima posición. Por arriba de algunos países como Alemania (19%), Austria (20%) o Francia (20%), o por abajo de otros como Italia (22%), Finlandia (24%) o Dinamarca (25%). Se muestra en la Fig. 4.7 una comparación del porcentaje de IVA general en los países que componen la UE, [22]:

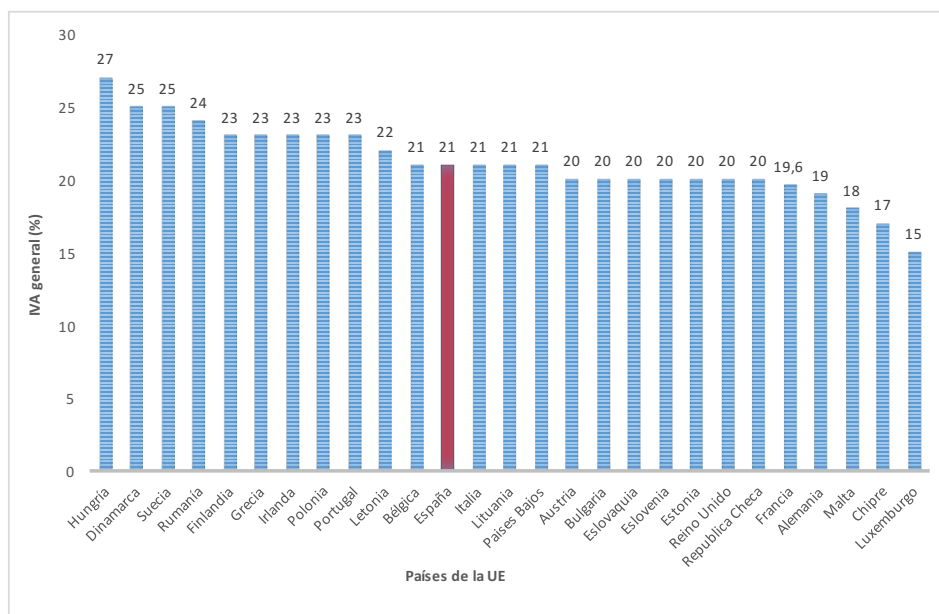


Figura 4.7: Valor del IVA general en los países de la Unión Europea.

Para cada uno de los estados de la UE este impuesto tiene un peso diferente dentro de sus fuentes de ingresos, aunque en todos ellos resulta ser la más importante. En el caso particular de España, tanto el IVA como los impuestos especiales suponen, según datos pertenecientes al año 2015, un 32.90% del total de ingresos del Estado. En comparación con el resto de Europa este valor se encuentra seis puntos por debajo de la media europea.

Aún así, el porcentaje del valor que grava el consumo se localiza en la media continental. No obstante el problema reside en la cantidad de bienes y servicios gravados por los tipos impositivos reducido y superreducido.

Se distinguen de este modo dos nuevos tipos de IVA a parte del descrito al inicio de la sección, estos son IVA reducido e IVA superreducido, también regulados por la UE. Por una parte, se tiene la tasa aplicada a aquellos productos y servicios considerados básicos, como son los alimentos, medicinas o los servicios de atención primaria, sobre los cuales se aplica un 10% en el Estado español. Por otra, queda

CAPÍTULO 4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

el IVA superreducido, aplicado sobre los productos de “primera necesidad”, tales como la leche, el queso o los tubérculos naturales, con un 4 %.

Nótese que los porcentajes indicados justo arriba no son comunes para la totalidad de los países miembros de la UE, pero su valor sí que queda regulado por ella. Concretamente se establece que el IVA reducido no debe ser inferior al 10 % y que el súper reducido, sin tener una cuota mínima establecida, sólo puede ser aplicada a cierto tipo de productos y servicios.

Se debe destacar, por un lado, el caso de Bulgaria y Dinamarca, los cuales aplican sobre todos sus productos y servicios un único tipo de IVA, el general, de tal forma que no existe ninguno de los otros dos tipos de IVA. Específicamente, Bulgaria grava un 20 % sobre la totalidad de sus productos y servicios, mientras que Dinamarca el 25 %.

Por otro lado, cabe nombrar también el caso de otros países en los que el IVA superreducido tiene un valor nulo, es decir, del 0 %. Estos países son Irlanda, Letonia y el Reino Unido.

Dentro de estos países existe una serie de territorios en los cuales no se grava el Impuesto sobre el Valor Añadido, el IVA. En ellos el impuesto sobre el consumo se aplica a través de otros tributos característicos de cada lugar, como por ejemplo en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, donde se aplica el llamado “*Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación*” (PSI), o en el archipiélago canario, con el “*Impuesto General Indirecto Canario*” (IGIC).

Se lista en la Fig. 4.8 el conjunto de territorios regidos por estas condiciones:

País	Territorios
Alemania	Isla de Helgoland y Territorio de Büsigen.
Austria	Jungholz y Mittelberg.
Dinamarca	Territorio de Groenlandia y Territorio de las Islas Feroe.
España	Ceuta, Melilla e Islas Canarias.
Finlandia	Isla Aland.
Francia	Guadalupe, Guayana, Martinica y Reunión.
Grecia	Monte Athos.
Italia	Livingo, Campione d'Italia y las Aguas italianas del lago Lugano.
Reino Unido	Islas del Canal y Gibraltar.

Figura 4.8: Territorios dentro de la UE con impuestos sobre el consumo propios.

4.6.1. Directrices futuras a aplicar sobre el IVA.

Se finaliza el presente análisis con una descripción de aquellas directrices que se van a adoptar en los países miembros de la UE en los próximos años, ya sea por necesidad de actualización del impuesto a los nuevos tiempos o por el simple hecho de corregir errores de la legislación actual, como por ejemplo que un libro físico tribute con el IVA superreducido y un libro en su versión digital con el tipo general.

Se presenta pues el caso de dos posibles cambios en la normativa europea del IVA, referentes a su método de aplicación entre países.

En primer lugar se pretende establecer que el tributo sobre el consumo sea pagado por el contribuyente en el país de destino. De tal manera que en las entregas comunitarias se repercuta el IVA según la normativa del país de origen, pero aplicando el tipo de gravamen del país de consumo. Se pretende que dicha reforma se base en el principio de imposición en el país de las mercancías. Esta propuesta de reforma es consecuencia del trato diferente entre las transacciones nacionales y las transfronterizas, dando lugar al fraude fiscal.

La segunda de las directrices a nombrar pertenece al negocio del comercio electrónico. La normativa que define la legislación anterior dicta que si una empresa, cuya actividad se desarrolla en la red, supera un cierto volumen de ventas en un país determinado se debe declarar el IVA en dicho país.

Actualmente dicha legislación ha sido ligeramente modificada. El nuevo sistema de aplicación consiste en la distribución del pago del tributo desde el país de origen al país o países de destino donde se supera esa cierta cantidad de volumen de ventas, de tal forma que el empresario no haya de realizar la declaración en cada uno de los países donde hubiese sido necesario con la legislación previa.

En síntesis, la necesidad de corrección de los errores que presenta el impuesto en una legislación lleva a los gobiernos a realizar unas propuestas como la que se detallan en este apartado. Los dos ejemplos aquí citados son sólo dos medidas que se pretende aplicar en los años próximos dentro de las fronteras de la Unión Europea.

Capítulo 5

Impuesto sobre las Sociedades

En el quinto capítulo de este trabajo se lleva a cabo el estudio sobre el Impuesto sobre Sociedades, este es, el impuesto indirecto que grava la renta de las personas jurídicas y es común para todo el territorio español. La estructura del estudio es la presente:

1. La normativa actual y sus elementos tributarios.
2. Explicación detallada de la obtención del tributo.
3. Cronología legislativa.
4. Interpretación del impuesto con diferentes variables económicas.

Actualmente el Impuesto sobre Sociedades queda regulado por Ley 27/2014, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) y por el Real Decreto 634/ 2015, de 10 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre sociedades (en adelante RIS), [6] y [7].

El impuesto sobre sociedades es un tributo de carácter directo que grava una manifestación directa de la capacidad de pago del contribuyente, como es en este caso la obtención de renta de las sociedades y entidades jurídicas en el ejercicio de su actividad de acuerdo con las normas de la LIS.

De igual forma es un tributo de naturaleza personal, con esto se quiere decir, que tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, diciendo se así que el hecho imponible del mismo se define por referencia a una persona determinada, es decir, la persona jurídica receptora de la renta.

Otra de las características a destacar sobre este impuesto es que es periódico, debido a que el hecho imponible del mismo cuenta con continuidad en tiempo obligando así a su legislador a fraccionarlo, disponiendo así con un periodo impositivo igual que el del ejercicio económico de la entidad.

También cuando se hable a de IS se hace referencia a la proporcionalidad de este tributo ya que su tipos de gravamen no aumentan a medida que se incrementa la medición del HI.

Y por último, se clasifica como impuesto sintético puesto que no califica las rentas en referencia a su origen.

En referencia al ámbito de aplicación se debe decir que es un tributo de origen estatal, de aplicación en todo el territorio español (Art.2 LIS), exceptuando los Regímenes forales (País Vasco y Navarra) y los Regímenes de incentivos fiscales por rentas e inversiones obtenidas o realizadas en determinados territorios (Ceuta, Melilla y Canarias), así como los convenios internacionales, referentes al suelo y subsuelo marino, las aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales.

5.1. Hecho Imponible

Según el Art. 4.1 de la LIS este impuesto grava la renta de las personas jurídicas y aquellas que careciendo de personalidad jurídica actúan en el ámbito del impuesto, por el sujeto pasivo sea cual sea su naturaleza u origen.

El contribuyente va tributar por su renta mundial, esto quiere decir que con independencia de donde sea este obtenida, ya sea en el Territorio de aplicación o en terceros países.

El Art. 5 de la LIS define dos conceptos fundamentales para la mejor comprensión de dicho impuesto: uno de ellos es actividad económica, refiriéndose al mismo como ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos con finalidad de participar en la producción o distribución de bienes o servicios. Y por otro lado esta el de entidad patrimonial, esta es, cuando su actividad principal consista en la gestión de su patrimonio mobiliario o inmobiliario.

5.2. Sujeto Pasivo

Según el Art. 7 de la LIS, el Sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades pueden ser tanto las personas jurídicas, como las sociedades civiles con objeto mercantil y aquellas personas sin personalidad jurídica, que aun así son contribuyentes el IS y siendo algunas de ellas: los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, los fondos de regulación del mercado hipotecario, etc.

Solo tributan por este impuesto las Entidades residentes en España las cuales concurren con algunos de los siguientes requisitos: (Art. 8 TRLIS)

- Estar constituida conforme a las leyes españolas.
- Tener el domicilio social en territorio español.
- Tener el domicilio social en territorio español.
- Tener la sede de dirección efectiva en territorio español.

Un concepto a destacar por el sujeto pasivo en este impuesto es el Domicilio, que es lo que se conoce como domicilio social o lugar en el que resida la administración y dirección del negocio, y en el caso en que esto sea desconocido será el lugar donde haya mayor volumen de inmovilizado.

El sujeto pasivo que se encuentre en régimen de atribución de rentas no tributará por IS.

5.3. Periodo impositivo. Devengo.

EL periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la sociedad, acogiéndonos a la normativa de este impuesto, marca que dicho periodo no podrá ser superior a 12 meses.

Se devengará el ultimo día del periodo impositivo y tiene un plazo para ser pagado de 6 meses y 25 días. Por lo general se devengará a 31 de Diciembre y será liquidado a 25 de Julio del siguiente año. Mientras tanto las sociedades deben ir realizando pagos fraccionados que se realizarán los primeros 20 días de los meses de abril, octubre y diciembre, atendiendo estos a los tres meses previos.

Teniendo en cuenta esto, hay que hacer hincapié en el Art. 124.3 de la LIS, que dice que el obligado aun así no teniendo que tributar por dicho impuesto, esta obligado hacer la declaración.

5.4. Exenciones.

El impuesto sobre sociedades presenta una serie de exenciones(es decir no se produce el nacimiento de la obligación tributaria sobre el HI existente), las cuales se encuentran divididas en dos grupos por una parte están las exenciones Subjetivas las cuales se desglosan en: totalmente exentas y parcialmente exentas (lo que se quiere decir que solo tributarán las rentas procedentes de rendimientos obtenidos en explotaciones económicas). Y por otro lado están las exenciones Objetivas. En la Fig. 5.1 quedan plasmadas:

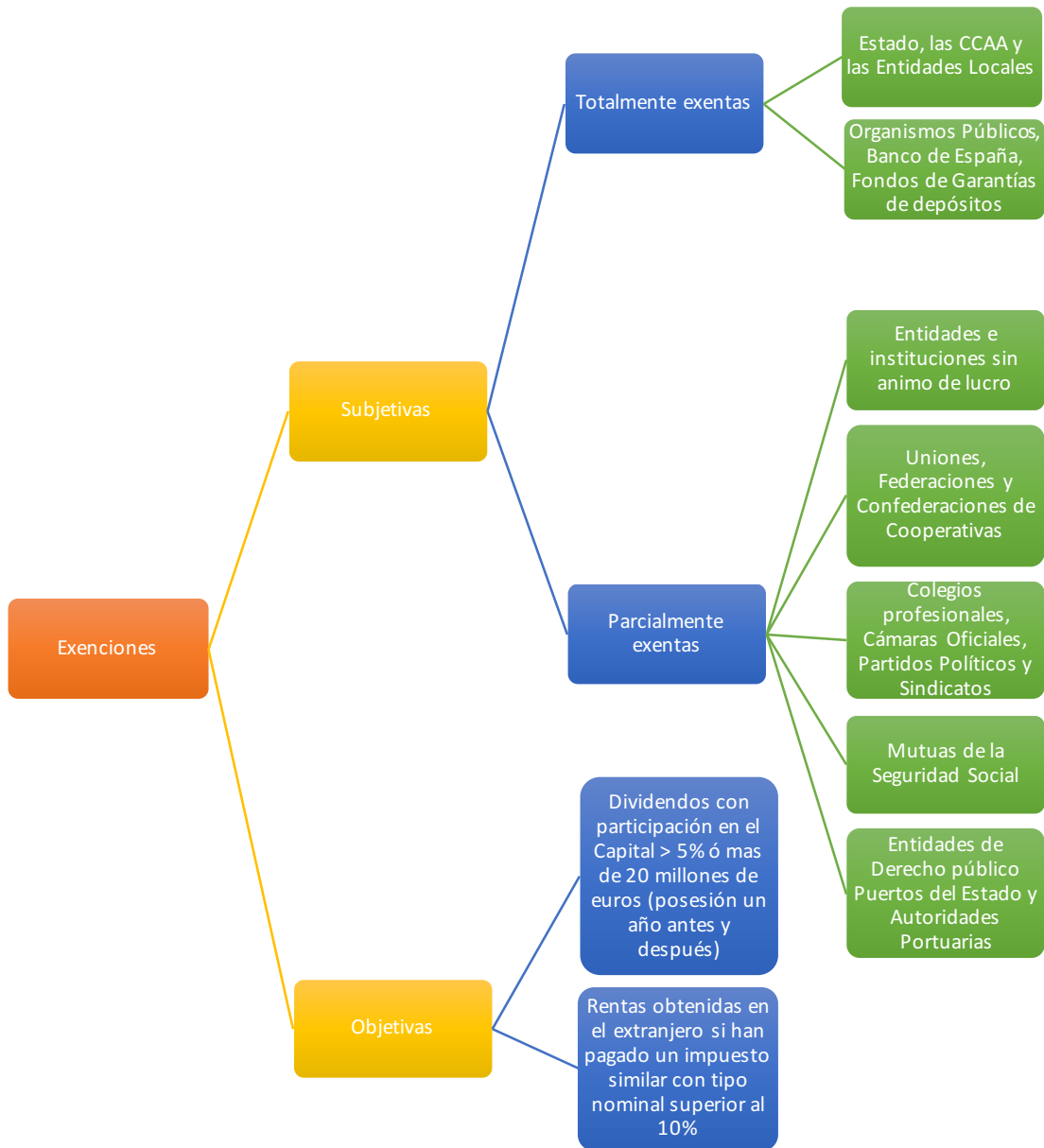


Figura 5.1: Exenciones del IS.

5.5. Liquidación del Impuesto, [16] y [19].

5.5.1. Resultado Contable

El resultado contable es el resultado del ejercicio consecuencia de las operaciones realizadas por la entidad durante el año natural, con esto se quiere decir que es la diferencia resultante de los ingresos y gastos de una entidad durante su ejercicio social.

El resultado contable es el elemento clave de la base imponible. Teniendo en cuenta que el impuesto se liquidará sobre su base fiscal, es decir, que a este resultado contable se le aplicará lo que se conoce como ajustes extracontables o correcciones fiscales, pudiendo ser estos tanto negativos como positivos, especificados a continuación.

5.5.2. Base Imponible

5.5.2.1. Base Imponible previa

Según el Art.10 de LIS, la base imponible esta formada por la cuantía obtenida de la renta en el periodo impositivo minorada por la compensación de bases negativas de periodos impositivos previos.

Existen tres métodos para determinar la BI:

- **Método de estimación directa:** carácter general
- **Método de estimación objetiva (Art.10.4 LIS):** en el momento de aplicación de los signos, índices o módulos.(Entidades navieras, en función de su tonelaje).
- **Método de estimación indirecta (Art. 53 LGT):** Irregularidades evidentes en comportamiento del contribuyente o cuando existe dificultad para la administración de conocer datos de la entidad.

Como se ha dicho previamente, el elemento fundamental para la determinación de la BI es el el Rendimiento Contable, al cual anteriormente a la obtención de la BI se le deben aplicar una serie de ajustes para así determinar el resultado fiscal, el cual será la base del impuesto a liquidar. Para ello se obtendrá primero la BI previa de la siguiente manera:

$$\text{BI previa} = \text{RENDIMIENTO CONTABLE} \pm \text{AJUSTES EXTRACONTABLES} \\ = \text{INGRESOS FISCALES} - \text{GASTOS FISCALES}$$

Ajustes positivos (+):

- Ingresos fiscalmente computables: son todos los ingresos contabilizados por la sociedad, a exclusión de aquellos que según la Ley se les impute la exención, entre otros destacan: las subvenciones o ayudas por parte de la Administración, rentas obtenidas en el extranjero, cierto tipos de Dividendos, etc.
- Gastos no deducibles fiscalmente (Art. 14 LIS): son los gastos que el contribuyente no se puede deducir en su declaración sobre el impuesto y entre otros destacan:
 1. Retribución de fondos propio.
 2. El impuesto sobre sociedades.
 3. Multas y sanciones penales y administrativas, recargo de apremio y recargo por prestaciones fuera de plazo (Los intereses de demora a la Hacienda pública si lo son).
 4. Perdidas de juego.
 5. Donativos y liberalidades.
 6. Dotación a fondos internos de pensiones.
 7. Servicios realizados por residentes en paraísos fiscales.
 8. Determinación de gastos financieros derivados con entidades del grupo.

En cuanto a los gastos financieros, se podrán llegar a deducir: hasta 1 millón de €.

Ajustes negativos (-):

■ Gastos Fiscalmente Deducibles:

- Amortizaciones deducibles (Art 11 LIS): esta corrección es producida debido a la existencia de diferencias, a la hora de aplicar el tipo de amortización entre el criterio contable y el fiscal.

Son deducibles fiscalmente los elementos de Inmovilizado Material e Intangible e las Inversiones Inmobiliarias, que cumplan con los siguientes requisitos que deben corresponder a la **depreciación efectiva** por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, esta se considera efectiva cuando:

1. Se hayan aplicado los coeficientes de tablas o métodos degresivos (en general).
2. Planes aceptados por la Administración (autorización individual).
3. Mediante una prueba de efectividad de la depreciación.
4. Libertad de amortización (norma legal).

Sistemas de amortización:

1. Según tablas: coeficientes máximo o vida útil.
 2. Degresivos: no se aplican en mobiliario, ni edificios ni enseres.
 3. Bienes adquiridos de segunda mano: multiplicando por 2 los coeficientes de tablas.
 4. Inmovilizado Intangible con vida útil definida tiene amortización deducida: hasta 1/20 de su importe.
 5. Libertad de amortización:
 - Sociedades Laborales, Inmovilizado material e intangible inversiones inmobiliarias (5 primeros años de vida).
 - Inmovilizado afectos a actividades de I+D.
 - Gastos de I+D, Inmovilizado intangible.
 - Elementos de inmovilizado nuevo, con valor inferior a 300€, máximo 25.000€ por ejercicio.
- Pérdida por deterioro de valor (Art. 12 LIS): dicho artículo especifica qué gastos serán deducibles fiscalmente y cuales no lo serán. Se considera pérdida por deterioro de los créditos si se cumple con alguno de los siguientes requisitos:
 1. Que desde que venció la obligación, hayan transcurrido 6 meses, si estos seis meses no han transcurrido, no serán deducibles hasta el siguiente ejercicio, con un límite del 70 % de la BI previa.
 2. Que el deudor se encuentre en situación de concurso.
 3. Que el deudor se encuentre procesado por delito de alzamiento de bienes.
 4. Que dichas obligaciones estén reclamadas judicialmente o sean objeto de litigio judicial.

No será deducible con respecto a los siguientes créditos, a no ser que se encuentren en situación de procedimiento arbitral o judicial:

1. Cuando sean adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
2. Las efectuadas con personas o entidades vinculadas.

3. Las pérdidas basadas en estimaciones globales de estimación de riesgo.
4. Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
5. Los garantizados mediante derechos reales, pactos de reserva de dominio, y derecho de retención.
6. Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
7. Que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro de valor de:

1. Del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido en el fondo de comercio.
 2. Valores representativos de deuda.
 3. Valores representativos de la participación en el Capital o fondos propios.
- Provisiones para riesgos y gastos (Art. 13 LIS): las provisiones son dotaciones para prever un posible desembolso futuro, en consecuencia de la pérdida de valor de un activo, ya sea un bien o un derecho.
 - Por **regla general**, no serán fiscalmente deducibles los gastos por:
 1. Retribuciones a largo plazo al personal, a excepción de contribuciones de los promotores a Planes y Fondos de Pensiones de previsión social.
 2. Originados de operaciones derivadas de obligaciones implícitas o tácticas.
 3. Contratos onerosos.
 4. Reestructuraciones.
 5. Por devolución de ventas.
 - Como **reglas especiales**, serán fiscalmente deducibles entre otras:
 1. Provisiones técnicas de empresas aseguradoras, sociedades de garantía recíproca.
 2. Provisiones para garantía de reparaciones, revisiones y gastos accesorios a devolución de ventas.
 3. Gastos por actuaciones medioambientales, en caso de que exista Plan aprobado.

- **Ingresos fiscalmente no computables:** son todos los ingresos registrados en la contabilidad de la entidad, a excepción de los que según la ley se pueden deducir por dicho impuesto.

Reglas de valoración

Según Art.17 de LIS, por lo general los elementos patrimoniales serán valorados por su precio de adquisición. Se valorarán los activos y pasivos financieros por su valor contable.

La Administración tendrá en cuenta, que las operaciones entre entidades vinculadas y ciertas transmisiones patrimoniales sean valoradas a Valor normal de mercado.

Imputación temporal

El Art. 11 de la LIS, dice que a la hora de imputar gastos se deberá tener en cuenta la Imputación temporal de estos, y como:

- Regla general: Se utilizará el Criterio del devengo, es decir, que los gastos se imputarán cuando se produzca su devengo, con independencia de cuando estos se cobren o paguen, se gravarán en el año fiscal en el son adquiridos.
- Regla especial: por un lado está el Criterio de caja, que se aplica a las situaciones siguientes:
 1. Operaciones a plazo (siendo el periodo de tiempo superior a un año, entre entrega y plazo).
 2. Cuando algún bien haya sido objeto de una corrección de valor, dicha recuperación empleará este criterio.

Y por otro lado, el Principio de inscripción contable, es cuando un gasto para poder ser deducible debe ser previamente imputado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias o en Reservas.

5.5.2.2. Base Imponible Ajustada

- Compensación de bases imponibles negativas (Art.26 LIS): las bases negativas podrán ser compensadas con rentas posteriores de las bases positivas, sin límite temporal, con un máximo de hasta el 70 % de la BI.

- Reserva de capitalización (Art. 25 LIS): - Los contribuyentes tendrán derecho a una reducción de la BI del 10% de su importe, del incremento de sus fondos propios. Siempre que cumplan los siguientes requisitos:
 1. Que dicho importe se mantenga un periodo mínimo de 5 años
 2. Que se dote de una reserva con dicho importe reducido.

5.6. Tipo de gravamen.

El Impuesto sobre Sociedades, modificado en 2016, presenta diferentes tipos de gravamen. En particular, está formado por las sociedades que tributan desde un 0%, como los fondos de pensiones, hasta entidades que explotan hidrocarburos con un tributación del 30%. Se describe en la Fig. 5.2 cada uno de los tipos de gravamen que compone el IS:

Tipo general 25%	0%	1%	10%	20%	30%
<ul style="list-style-type: none"> • 15 % es el tipo general para empresas de nueva creación • Empresas de Reducida Dimensión • Mutuas de seguros y mutualidades de prevision social • Sociedades de garanti • Cooperativas de credito y cajas rurales • Colegios profesionales, asociaciones empresariales, Camaras de comercio, partidos politicos • Fundaciones 	<ul style="list-style-type: none"> • Fondos de pensiones 	<ul style="list-style-type: none"> • Sociedades de inversión de Capital variable • Fondos de inversión • Sociendades de inversión inmobiliaria • Fondo de regulación del mercado hipotecario 	<ul style="list-style-type: none"> • Las entidades reguladas en la ley 49/2002 de entidades sin animo de lucro 	<ul style="list-style-type: none"> • Resultados cooperativos de cooperativas protegidas 	<ul style="list-style-type: none"> • Entidades de crédito (resultados extracooperativos) • Entidades que explotan e investigan en hidrocarburos

Figura 5.2: Tipos de gravamen del Impuesto sobre las Sociedades.

5.7. Cuota Integra.

Es la cuota que se obtiene una vez se le aplica a la BI el tipo de gravamen que precise. Existe una serie de modificaciones que minorarán su base, estas son:

▪ **Deducciones de doble imposición (Art. 30 al 32 LIS).**

- Deducciones por doble imposición interna: dividendos y plusvalías.
- Deducciones por doble imposición internacional:
 1. Impuestos soportados por el sujeto pasivo.
 2. Dividendos y participaciones en beneficios.

▪ **Bonificaciones (Art. 33- 34 LIS)**

1. Por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (50 % de la CI).
2. Por prestación de servicios públicos locales (99 % para determinados servicios comprendidos en la Ley de Bases de Régimen Local).
3. Las cooperativas especialmente protegida (50 % CI).
4. Las entidades calificadas como entidades prioritarias de Modernización de explotaciones agrarias.

5.7.1. Cuota Integra ajustada.

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Art.35 al 44 LIS):

1. Investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
2. Fomento de las tecnologías.
3. Creación de empleo para trabajadores con discapacidad.
4. Creación de empleo.
5. Reinversión de beneficios extraordinarios.
6. Por gastos de formación profesional.
7. Por inversiones medioambientales.
8. Por inversiones en producciones cinematográficas españolas, producciones cinematográficas extranjeras en España y producción de determinados espectáculos en vivo.

5.8. Cuota Líquida.

Una vez obtenida la cuota líquida, previamente a sacar la cuota del ejercicio se le deben restar:

- Las Retenciones e ingresos a cuenta (Art.46 LIS): es la obligación que nace al contribuyente, siendo la obligación principal del retenedor ingresar las cantidades.
- Los Pagos fraccionados (Art.45 LIS): se realizan los primeros 20 días de los meses de abril, octubre y Diciembre. Como regla general se pagará el 18 % de la cuota integra minorada en las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta. Por otro lado esta la regla opcional, se ejercerá mediante una declaración censal. Siendo obligatoria por empresas que facturen más de 6 millones de €, en esta opción el pago fraccionado se calculará aplicando a la BI el 5/7 del tipo de gravamen que corresponda, una vez restas bonificaciones, retenciones y pagos a cuenta.

5.9. Cuota del ejercicio

5.9.1. Regímenes especiales del IS

El Impuesto sobre sociedades presenta diferentes tipos de regímenes de tributación especial debido a la naturaleza de los sujetos pasivos, los cuales se encuentran afectados por razón de los hechos, los actos o las operaciones. Éstos se encuentran enumerados en Título VII de la LIS:

- Agrupaciones de interés económico.
- Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
- Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional.
- Instituciones de inversión colectiva.
- Régimen de consolidación fiscal.
- Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, cambios de domicilio social de una sociedad europea o de una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la UE.
- Régimen fiscal de minería.

- Régimen fiscal de investigación y explotación de hidrocarburos.
- Transparencia fiscal internacional.
- Incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión.
- Regímenes fiscales de determinados contratos de arrendamiento financiero.
- Régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros.
- Regímenes de entidades parcialmente exentas.
- Régimen de comunidades titulares de montes vecinales de mano común.
- Entidades navieras en función de tonelaje.

Regímenes no incluidos en la Ley de Impuesto sobre Sociedades (LIS):

- Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002).
- Régimen fiscal de Cooperativas (Ley 20/1990).
- Régimen de Sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario Ley (11/2009).

5.10. Empresas de reducida dimensión (ERD)

5.10.1. Ámbito de aplicación

Este tipo de régimen será aplicable a las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios es inferior a 10 millones de €, en el ejercicio anterior. Seguirá siendo ERD en los tres ejercicios siguientes que supere este importe, habiéndolo siempre mantenido en los tres anteriores.

5.10.2. Beneficios fiscales

- Amortizaciones
- Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (Art.104 LIS): se dota de una provisión global por insolvencias de tráfico con un límite del 1 % a deducir sobre los deudores existentes al cierre. A excepción de los no deducibles y aquellos con deducción directa ya efectuada. Dicha cuantía del 1 % debe estar contabilizada.

- Arrendamiento financiero (Art. 106 LIS): dicho artículo dice que para este tipo de entidades, el límite a deducirse de la cuota satisfecha a la recuperación del coste del bien será el resultado de aplicar por 3 el coeficiente de tablas máximo.
- Reservas de nivelación BI negativas: si la entidad dota de una reserva con cargo positivo al beneficio del ejercicio, minorando esta la BI hasta un 10% de su importe, con un máximo de 1 millón de €. Dicha minoración permanecerá durante los 5 años siguientes con BI negativas.
- Tipo de gravamen: es del 25% para toda su Bases Imponible
- Otros incentivos: Las Diputaciones Forales del País Vasco establecen una serie de beneficios para este tipo de empresas.

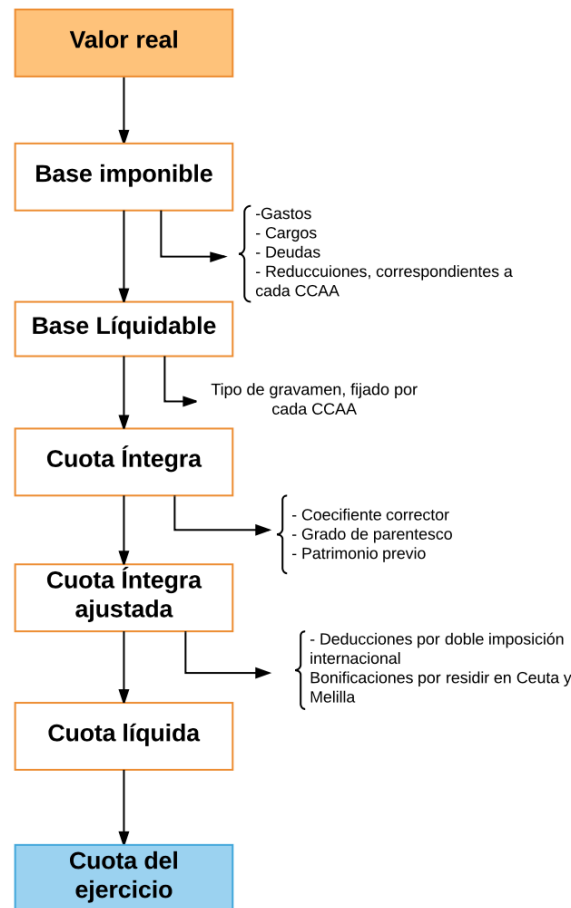


Figura 5.3: Liquidación del impuesto de sociedades, [14].

5.11. Revisión Histórica / Cronología legislativa, desde la aparición del tributo hasta la actualidad.

El IS es un impuesto que como bien se ha dicho anteriormente tiene como objeto gravar la renta obtenidas por personas jurídicas en el territorio español. Este impuesto es un claro ejemplo de un impuesto que ha sufrido numerosas modificaciones con el transcurso de los años, [6] y [37].

- Empezando por la la Ley 61/1978, la cual pretende evitar todo lo referente a las rebajas fiscales aplicable a las inversiones que no incentiven la creación de empleo en las empresas.
- Más tarde, dicho impuesto se encuentra con la Ley 43/1995 la cual introdujo una profunda reforma con la intención de adaptarse a la normativa europea, así pues, pudiendo mejorar la competitividad empresarial. Fruto de esta reforma se consiguió, la simplificación del impuesto, unificación de las modificaciones legales de los años anteriores y por ultimo destaca la sistematización sobre los regímenes especiales, más específicamente, el de aplicación a las PYMES, es decir, el régimen de empresas de reducida dimensión las cuales gozan de ciertos beneficios fiscales.

Años mas tarde esta última reforma siguió provocando una serie de cambios entre los que destacaron:

- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo por el que se aprueba la ley del impuesto, modificando y uniendo la normativa ya existente.
- Ley 35/2006, 28 de noviembre la cual modifica parcialmente las leyes de los Impuestos sobre sociedades incorporando la bajada del tipo impositivo y la de las diferentes deducciones del impuesto destinadas a fomentar determinadas inversiones.
- Ley 36/2006, de 28 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, adaptándose esta medida a la ley internacional de este impuesto.
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación a la reforma mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea y las modificaciones del IS tiene como objetivo la adecuación de este tipo de fiscalidad al a la nueva normativa contable.

CAPÍTULO 5. IMPUESTO SOBRE LAS SOCIEDADES

- Recientemente este impuesto ha sufrido un proceso de transformación , el cual ha dejado presente tres cambios fundamentales:
 - Por un parte, la progresiva reducción del impuesto desde del 1984 de la siguiente manera:

Año	Tipo impositivo
1979	33 %
1984	35 %
2007	32,5 %
2008	30 %
2015	28 %
2016	25 %

Cuadro 5.1: Reducción del IS desde 1984.

Estas reducción también se han visto reflejadas en las ERD, las que en la actualidad, se les aplica un 25 % a los primero 300.000€ de a BI, a lo que se exceda de dicha cantidad se le aplicará 30 %.

- Por otra parte, destaca el elevado numero de deducciones que presenta el impuesto para incrementar determinadas actividades e inversiones las cuales han ido contrayéndose o derogándose la aplicación de algunas de ellas. Como es en el año 2011 donde se concluyo la supresión progresiva de muchas de las deducciones iniciándose dicha reforma con la Ley 35/2006.
- Y por último, resalta el incremento del ámbito de aplicación del régimen especial de las PYMES. Con el paso del tiempo se observa que cada vez la cifra neta de negocios para la aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión es más elevada, con esto se quiere decir, que conforme pasa el tiempo más empresas se acogen a este régimen, para ser más concretos en la actualidad en España en el 85 % de las empresas existentes tributan por este régimen.

Año	Tipo impositivo
2002	5.000.000 €
2003	6.000.000 €
2005	8.000.000 €
2011	10.000.000 €

Cuadro 5.2: Incremento del régimen especial de las PYMES.

5.12. Influencia del Impuesto de Sociedades sobre el PIB.

Antes de empezar con esta sección se debe hacer hincapié en el concepto de Producto interior bruto (PIB en adelante), es una magnitud macroeconómica la cual expresa el valor monetario de toda la actividad económica de un país.

Teniendo esto claro, en esta sección se va exponer la evolución del impuesto sobre sociedades contrastada con la tendencia reflejada por la capacidad productiva bruta del país desde el año 1995 hasta el 2016.

La Fig. 5.4 muestra la evolución el PIB en millones de €:

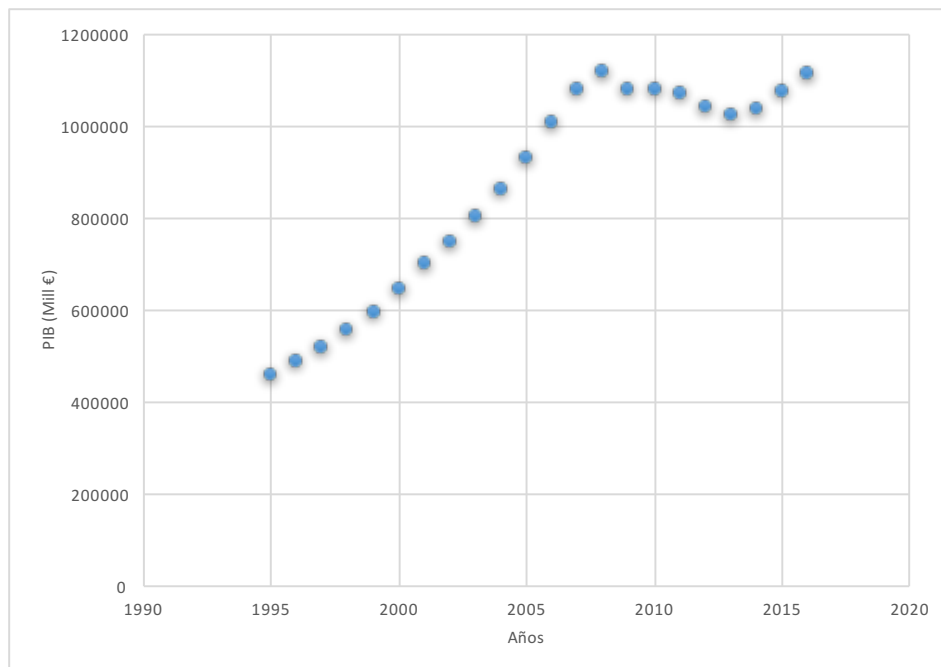


Figura 5.4: Evolución del PIB desde 1995 hasta 2016.

En la siguiente se puede observar, en la Fig. 5.5, lo que representa la recaudación del Impuesto sobre sociedades (en porcentaje) sobre el PIB español, [34]:

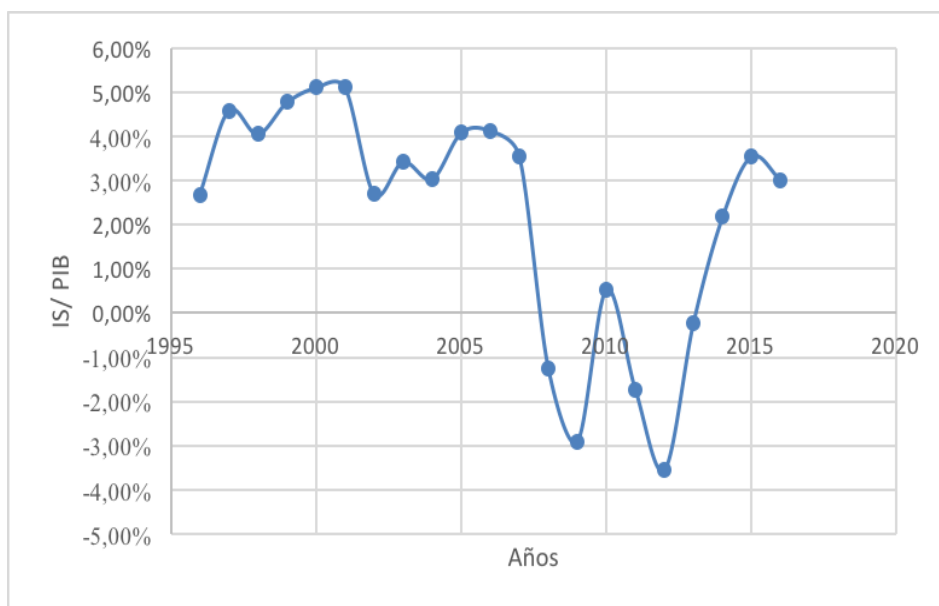


Figura 5.5: Evolución del PIB desde 1995 hasta 2016.

El punto más destacado favorablemente para la economía española en cuanto al PIB aparece en el año 2006 con 1.050.308,908 Millones de €, contrastando el porcentaje que representaba el IS sobre este, siendo de un 4,2%. Ambas cifra concluyen que España se encontraba en un situación económica favorable.

Por la otra parte el pico más destacado negativamente es la caída del impuesto en 2008, habiendo en 2007 presentado un 4% sobre este. Todo esto viene en relación a la situación de crisis en la que entró el país en 2008. La recaudación de este impuesto empezó a caer en picado durante los próximos 4 años siguientes, hasta que en 2011 el país con un 1,9% de IS/PIB empezó a aumentar hasta alcanzar en 2015 el 2,4%.

Volviendo al concepto de crisis nombrado, el país ante situaciones como estas, lo que aplica para mejorar la situación de las personas jurídicas, es el aumento de incentivos fiscales, para que así el país pueda volver a su ciclo económico en lo referente a este impuesto. Uno de los ejemplos más visibles en el momento son las empresas de nueva creación, que si mantienen el empleo durante los 3 primeros años y presentando una cuota diferencial positiva, tributarán al 15%, en vez de al 25% fijado en su tipo impositivo general.

Se debe destacar que la figura fiscal del impuesto sobre sociedades esta cogiendo cada vez más fuerza a nivel europeo, ya que su recaudación es de las que más

se acerca a las medias fiscales Europeas, [33].

Por otro lado, están los países de la Unión Europea que también se enfrentan a esta crisis, cabe nombrar que la media que representaba el IS sobre el PIB continental en 2007 fue de 3,7% inferior al español, y en 2014, de 2,8%. Con esto se quiere decir que España no se aleja tanto de Europa, en cuanto a la recaudación del IS.

De modo que si se observan las oscilaciones del Producto Interior Bruto en sus respectivos años, se puede concluir que estas dos variables, tanto la económica como fiscal van muy ligadas a la situación económica que este atravesando el país.

Capítulo 6

Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones

En este sexto capítulo se explica el impuesto sobre sucesiones y donaciones, un impuesto directo que grava los incrementos patrimoniales a título lucrativo. El impuesto será expuesto de la siguiente forma durante el desarrollo del capítulo:

1. Definición y normativa actual.
2. Explicación detallada de la obtención del tributo.
3. Cronología legislativa.
4. Comparativa autonómica.

En la actualidad la normativa reguladora del ISD es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1629/1991, del 8 de noviembre, [8] y [9].

El impuesto sobre sucesiones y donaciones es uno de los tributos más antiguos del sistema fiscal español. En primer lugar, es un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas. En segundo lugar, el ámbito de aplicación de este impuesto es en todo el territorio español, sin perjuicio de todo lo dispuesto en los regímenes forales del País Vasco y Navarra.

Otras de las características que representa este tributo es que es subjetivo, progresivo, instantáneo y por último un rasgo de gran importancia es que es un impuesto estatal, cedido a las CCAA, cediéndoles a las mismas la totalidad del rendimiento producido en su territorio y las competencias normativas sobre, [12]:

1. Reducciones de la BI.
2. Tarifas del impuesto.
3. Cuantías y coeficientes del patrimonio existente.
4. Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Por otro lado, se encuentra la normativa autonómica aplicable, la cual fija los llamados puntos de conexión. Éstos son:

- Adquisiciones “*mortis causa*” y seguros de vida : se aplica la normativa de donde tuviera el causante su residencia habitual.
- Adquisiciones “*inter-vivos*”:
 - Bienes muebles: donde el donatario tenga su residencia habitual, donde pase más de 183 días al año, se aplicará dicha normativa.
 - Bienes inmuebles: será de aplicación la normativa autonómica de donde se sitúe el bien inmueble.

En cuanto a la aplicación internacional del impuesto, las disputas que se presentan en el Derecho Comunitario son consecuencia del trato discriminatorio que presentaba este impuesto en las normativas autonómicas. Se establece en la normativa del impuesto una disposición estableciendo nuevos puntos de conexión con los estados miembros de la UE permitiéndoles a estos aplicar las normativas autonómicas. Por otra parte, los estados terceros siguen sin poder beneficiarse de las ventajas fiscales presentadas por la normativa autonómica.

España en esta aplicación internacional resalta tres convenios internacionales con los países de Grecia, Francia y Suecia.

6.1. Hecho Imponible.

Según el Art.3 de LISD el ISD es un impuesto que presenta diferentes tipos de hecho imponible:

1. Adquisición de bienes y derechos por medio de herencias, legados u otros títulos sucesorios. Son títulos sucesorios la donación “*mortis causa*” y los contratos o pactos sucesorios.

2. Adquisiciones de bienes y derechos por donación u otro negocio jurídico a título gratuito que se realice entre “*inter-vivos*”. Son negocios “*inter-vivos*” la donación y la condonación de la Deuda sin ánimo de lucro.
3. La percepción de cantidades por beneficiarios de contratos de seguros de vida.

En la Fig. 6.1 se presentan las incompatibilidades existentes del ISD, con otros impuestos:

Incompatibilidades	¿En qué?	Qué impuesto tributa
Impuesto sobre sociedades IS	Adquisiciones mortis causa o inter vivos gratuitas efectuadas por personas jurídicas	Tributarán por IS No ISD
Impuesto sobre la renta de las personas físicas IRPF	1.-No estará sujeta la renta de ISD al IRPF 2.-Supuesto de doble tributación: cuando se produce una donación, tributan tanto el donatario como el donante	1.- ISD 2.- Tributan ambos por la misma donación el, donatario por ISD y el donante por IRPF

Figura 6.1: Incompatibilidades del ISSD.

El hecho imponible de este impuesto contempla una serie de presunciones legales (Art.4 LISD), para evitar que se eluda el pago del mismo, hay que tener en cuenta de que se trata de suposiciones que mientras no exista prueba en contra se presumirá que es una transmisión lucrativa:

- Cuando resulte disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente, pero dentro del plazo de prescripción un incremento patrimonial de los familiares del mismo.
- En el momento que existe una adquisición a título oneroso realizada por un ascendiente como representante de los descendientes menores de edad, presumiéndose la transferencia de una transmisión lucrativa a favor de estos por el valor de los bienes o derechos.

6.2. Sujeto Pasivo.

Según el Art.5 de LISD están obligados al pago del impuesto, a título de contribuyentes, siendo personas físicas:

CAPÍTULO 6. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Adquisiciones “*mortis causa*”: Causahabientes, que es la persona que recibe la herencia o legado
- En las donaciones “*inter-vivos*”: Donatarios, quien recibe la donación y a su vez la acepta.
- En los cobros de seguro de vida: los beneficiarios del mismo.

6.3. Devengo.

Según el Art. 24 de la LISD , El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones será devengado:

- Adquisiciones “*mortis causa*”: el día del fallecimiento del causante.
- En las donaciones “*inter-vivos*” a título gratuito: el día de la realización del acto-contrato.
- En los Seguros de vida: en el momento de la defunción del asegurado.

En síntesis, se muestra en la Fig. 6.2 una breve explicación de los elementos tributarios explicados que componen el ISD:

Hecho Imponible	Sujeto Pasivo	Devengo	Lugar de Declaración
Mortis-causa: a través de un fallecimiento , por herencia o legados	Causahabientes (persona que recibe la herencia o legado)	El día que la persona fallece (día de la defunción)	En la CCAA donde tiene su residencia el fallecido, (mínimo de residencia de 5 años, por todos los bienes heredados)
Cobro de seguros de vida: al fallecimiento del contratante de un seguro	El beneficiario del mismo	En el momento de la defunción	Donde tenga la residencia de los últimos 5 años el fallecido.
Inter-vivos: conocido como donaciones	Donatarios (quién recibe y acepta lo que le donan)	Día de la realización acto-contrato. (Ambas partes deben estar de acuerdo.)	Bien inmueble: se tributa en la CCAA donde el bien radique. Bien no inmueble: en la residencia del donatario (persona que recibe la donación)

Figura 6.2: Elementos tributarios del ISSD, [20].

6.4. Plazo de presentación de la Declaración.

Los plazos de presentación del ISD son los siguientes:

- Adquisiciones “mortis-causa” y beneficiarios de cobros de seguro: tiene un plazo para presentar la declaración del impuesto de 6 meses desde la fecha de defunción del fallecido, admitiéndose en esta una prórroga de otros 6 meses, la cual se entenderá por aceptada mediante silencio administrativo, generando abono de intereses de demora.
- Adquisiciones gratuitas “inter-vivos”: se liquidará en 1 mes empezando a contar desde el día siguiente aquel desde cuando se produzca el acto o contrato

6.5. Modalidades de Sujeción

El ISD presenta dos modalidades de sujeción teniendo en cuenta si el sujeto pasivo reside o no en el territorio de aplicación:

- Por obligación personal (Art.6 LISD): tributarán por dicha obligación los contribuyentes cuya residencia habitual este situada en España, acogándose a la normativa de IRPF, por la totalidad de sus bienes y derechos que se adquieran y con total independencia del lugar en el que estén y de la residencia de causante o donante. Estos contribuyentes tributan por su renta mundial, es decir, por sus herencias recibidas por causantes españoles y por las herencias recibidas por parte de familiares extranjeros.
- Por obligación real (Art.7 LISD): tributarán por este tipo de obligación los contribuyentes que no tengan su residencia habitual es España , por las adquisiciones de bienes y derechos localizados en territorio español y por la cantidades percibidas por seguros de vida contratados por entidades aseguradoras españolas o con aseguradoras contratadas en España con entes extranjeros que operen es España.

6.6. Elementos de Liquidación de Impuesto.

6.6.1. Base Imponible.

La base imponible del ISD queda regulada por los Art. 9-10 de la LISD, diferenciando dichas bases según el HI:

- **Trasmisiones “*mortis causa*”**, la BI de este supuesto será el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, refiriéndose a dicho valor como el valor real de los bienes y derechos minorados cargas y deudas deducibles.

A la hora de calcular el valor neto de la adquisición individual, se deberá seguir el siguiente procedimiento:

1. Fijar el caudal hereditario, valorándolo a valor real.
 2. Adición del ajuar domestico (Art. 15 LISD), (es el conjunto de efectos del causante) con un 3 % del importe del caudal hereditario, pudiéndose disminuir o aumentar declarándose, también se podrá disminuir cuando el fallecido estuviera casado este.
 3. Adición de otros bienes Art.11 LISD.
 4. Deducción de cargas y gravámenes (Art.12 LISD), serán deducibles aquellas que recaigan sobre los bienes disminuyendo su valor.
 5. Deducción de deudas (Art.13 LISD):
 - Sucesión a tirulo particular: los legatarios no responden de las deudas del causante.
 - Sucesión a titulo universal: las deudas del causante son transmitidas a los herederos.
 6. Gastos deducibles, Art.13 LISD (no afecta a legados):
 - Los de carácter litigioso de todos los herederos por el interés común.
 - Gastos de última enfermedad, entierro y funeral.
 7. Determinación de la porción hereditaria individual.
- **Donaciones y demás trasmisiones lucrativas “*inter - vivos*”**: el valor neto de la adquisición de los bienes y derechos , comprendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados cargas y deudas deducibles.

Para calcular dicho valor neto de bienes y derechos adquiridos por el donatario, cabe realizar los siguientes pasos:

1. Fijación del valor real de los bienes y derechos donados.
 2. Fijación del valor real de los bienes y derechos donados.
 3. Deducción de deudas (Art.17 LISD), aquellas que estén relacionadas con los derechos reales y haya sido asumida por el donatario la obligación de pagar la deuda.
- **Seguros de vida:** las cantidades percibidas por el beneficiario. Estas cantidades serán liquidadas acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos heredados.

6.6.2. Base Liquidable (Art.20 LISD).

La base liquidable se obtiene cuando le aplicamos las reducciones previstas a la BI, pudiendo distinguir dos tipos de reducciones: las reducciones estatales y las reducciones autonómicas.

Las reducciones estatales nunca podrán ser derogadas por las CCAA, sólo en el caso de que sean análogas y lo único que pretendan sea mejorar las condiciones, estas se podrán sustituir. Por otra parte, están las reducciones propias, que son reducciones nuevas creadas por las CCAA que se añaden a las ya establecidas por la normativa estatal. Y por último existen los casos de reducción mixta, es decir, que existan dos reducciones muy similares, en este caso el contribuyente elegirá cual quiere que se le aplique, la estatal o la autonómica.

Reducciones Estatales.

- **“Mortis causa”**
1. Reducciones en función del grado de parentesco y de la edad del heredero. Grupos de parentesco existentes:
 - Grupo I: descendientes y adoptados menores de 21 años.
 - Grupo II: descendientes y adoptados de 21 años o mayores, cónyuges, ascendientes.
 - Grupo III: colaterales de segundo grado (hermanos) y tercer grado (sobrinos, tíos), y ascendientes y descendientes por afinidad.
 - Grupo IV: colaterales de cuarto grado (primos), grados más distantes y extraños.
 2. Reducción por un transmisión “*mortis-causa*” de una empresa. individual o de una negociación profesional.

3. Reducción por transmisión “*mortis-causa*” de la vivienda habitual.
4. Reducción “*mortis-causa*” de participaciones por entidades.
5. Reducciones por transmisiones “*mortis-causa*” de bienes y derechos integrantes del patrimonio histórico-artístico.
6. Reducciones por transmisiones sucesivas.

■ **“*Inter vivos*”**

1. Reducción por donación de una empresa individual o de un negocio profesional.
2. Reducción por donación de participaciones en entidades.
3. Reducción por donaciones de bienes integrantes del patrimonio histórico-artístico.

■ **Seguros de vida**

Con independencia de lo dispuesto en las reducciones “*mortis - causa*”, se aplicará un reducción del 100 % con un límite de 9.195 € a las cantidades percibidas por un contrato de seguro de vida cuando el contratante fallecido fuera Cónyuge, Ascendiente, Descendiente o Adoptado del beneficiario.

Reducciones de la normativa autonómica.

Como bien se ha nombrado anteriormente, las reducciones de las CCAA pueden ser clasificadas en : análogas, propias y mixtas.

Debido a la extensión del articulado de esta Ley, el presente TFG se va a centrar de manera detallada en el análisis de la normativa vigente aplicable en la Comunidad Valenciana. Se presenta en la Fig. 6.3 las reducciones de la Comunidad Valenciana, presentes en la Ley 13/1997 del 23 de diciembre:

CAPÍTULO 6. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Reducciones	Mortis causa	Inter vivos
1.- Grado de parentesco, patrimonio preexistente y edad del heredero.	Análoga (Art.20.2 LISD) mismos requisitos, mejora el aumento de cuantías. Reducción adicional, en el caso del que el SP presenta condición de minusválido. Cuando sea 65% o superior de reducción de 240.000€ a la BI, y cuando sea igual o superior al 33% 120.000€	Propia. El donatario deberá tener su residencia en la C.V. Reducción en los supuestos que el donatario sea una persona con discapacidad. Cuando sea 65% o superior de reducción de 240.000€ a la BI, y cuando sea igual o superior al 33% 120.000€
2.- Trasmisión de la vivienda habitual.	Análoga. Se aumenta el límite de la deducción a 150.000€. Se reduce la obligación de mantener la vivienda 5 años.	X
3.-Trasmisión/ Donación de un empresa agraria	Propia de la CV. Reducción del 95% sobre la BI, hasta el Grupo III de parentesco. Mínimo 5 años de mantener la empresa.	Propia. Presenta aspecto subjetivo reduciendo a sus hijos o adoptados y sino hubiera a los padres o adoptantes del donante.
4.- Trasmisión/ Donación de una empresa individual o de un negocio profesional	Análoga. Reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos al negocio sobre la BI siempre hasta el tercer grado de de parentesco. Mínimo un periodo de 5 años de mantener la actividad. Grupo I y II de parentesco.	Mixta. Se diferencia de la estatal en que amplía su ámbito de aplicación, elimina donante mayor de 65 años, se reduce el término de mantenimiento de 10 a 5 años la actividad.
5.- Trasmisión/ Donación de participaciones en entidades.	Propia, ya que limita el el concepto de “gestión de patrimonio. Reducción de 95% de la BI para los Familiares de hasta tercer grado de parentesco. Se necesita una participación mínima del 5%, manteniendo dichas participaciones durante 5 años.	Mixta. Se diferencia de la estatal en que: amplía su ámbito de aplicación, elimina donante mayor de 65 años, se reduce el término de mantenimiento de 10 a 5 años la actividad.
6.- Trasmisiones de bienes integrantes del patrimonio histórico-artístico	Mixta. La reducción ira en función del periodo de tiempo de cesión del bien. Será del 95 % para cesiones mas de 20 años, del 75 % más de 10 años y del 50% más de 5 años.	X

Figura 6.3: Reducciones del ISD en la Comunidad Valenciana, [10].

6.6.3. Deuda Tributaria

Según el Art. 22 LISD la deuda tributaria del ISD es el resultado de las operaciones siguientes:

1. Aplicar a la BL la tarifa progresiva, obteniendo así la CI. El **tipo de gravamen** (Art. 21 LISD), será aprobado por la comunidad autónoma que corresponda, en caso haya ninguno aprobado , el previsto por el estado.
2. Multiplicar la cuota resultante por el coeficiente corrector, el cual es definido en función de dos parámetros:
 - a) El grado de parentesco.
 - b) Patrimonio previo del sujeto pasivo.
3. Aplicaciones de las deducciones y bonificaciones a la cuota:

■ **Deducciones y Bonificaciones estatales.**

- Deducción por doble imposición internacional (Art.23 LISD): en el momento en que se tributo por obligación personal y en el patrimonio adquirido existan bienes gravados ya en el extranjero y no aplique ningún CDI el contribuyente podrá deducir la menor de las siguientes cantidades.
- Bonificaciones por residir en Ceuta y Melilla (Art.23 bis LISD):
 1. “*Mortis-causa*”: y seguros de vida: se aplicará unas bonificaciones del 50 % siempre que el fallecido hubiera tenido su residencia habitual en Ceuta o Melilla, en el momento en el que fallece y los 5 años previos. Y desde hace unos años esta bonificación incrementa al 99 % para los causahabientes del grupo I y II (grupo I: descendientes y adoptados menores de 21 año, Grupo II: descendientes y adoptados de 21 y más años)de parentesco.
 2. “*Inter-vivos*”: se aplicará una bonificación del 50 %, si el adquirente tiene su residencia habitual en Ceuta o Melilla, o si se trata de inmuebles situados en una de estas dos ciudades.

■ **Bonificaciones de las Comunidad Valenciana.**

Hecho imponible de la Bonificación	Bonificación
Herencias	Bonificación del 75% de la cuota tributaria del ISD para causantes pertenecientes a los Grupos I y II. Teniendo su residencia habitual en la CV.
Donaciones	Bonificación del 75% o máx. 150.000€, en las adquisiciones inter vivos, realizadas por familiares del Grupo I y II del donante. Requisito: patrimonio preexistente máximo de 2.000.000€.

Figura 6.4: Bonificaciones del ISD en la Comunidad Valenciana.

6.7. Revisión Histórica / Cronología legislativa, desde la aparición del tributo hasta la actualidad.

Los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas, en España son gravados por lo que se conoce como ISD, [35].

El ISD es un tributo vigente en la mayoría de los países de la UE, aunque cada vez menos. Desde el 2004 hay países como Portugal e Italia (registro que grava las donaciones solamente) que prácticamente ya lo han abolido de su sistema tributario. Por otra parte, están los países que hace relativamente poco que entraron en la UE, donde la aplicación ha sido menos generalizada, estando vigente únicamente en algunos de ellos. Aun así hay que remarcar que la recaudación de este impuesto es escasa en Europa, pues España apenas supone un 1.7 % del PIB.

Previamente en España su recaudación también era escasa, hasta sufrir una serie de reformas autonómicas presentando una gran disparidad entre los territorios de recaudación.

En España, los orígenes del impuesto de sucesiones surgen con los conocidos como “*Derechos Reales*”. En 1964 surge una Reforma Fiscal, la cual es reemplazada por la Ley del 1977. Ésta, fue derogada a fecha de 31 de diciembre del 1987 y el 1 de enero del 1988 entró en vigor el actual impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CAPÍTULO 6. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

De aquí en adelante el impuesto ha atravesado por una serie de reformas sobre la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, que sigue en vigor desde entonces, con sus respectivas modificaciones en los siguientes artículos, [8] y [35]:

- El ámbito territorial queda modificado por el el Art.6 de la Ley 14/1996, producido en el territorio de la CCAA el rendimiento del impuesto, de los SP residentes en España:

Adquisición mortis-causa	Donaciones de bienes inmuebles	Donaciones de los demás bienes y derechos
Donde el fallecido tenga su residencia habitual, en el momento del Devengo	Territorio donde radiquen los bienes inmuebles	Territorio donde el beneficiario tenga su domicilio habitual a la hora del Devengo

Figura 6.5: Localización de la tributación del ISD.

- En lo referente a la Base Liquidable queda modificado por la Ley 14/1996 el Art.20, recalcando la autonomía de las comunidades autonómicas describiendo la obtención de la BI con sus respectivas reducciones de cada CCAA, serán primero las análogas a las del resto del Estado y posteriormente las propias de cada CCAA. Si la CCAA no las hubiera regulado se les aplicará las estatales reguladas en el Art.20 de la Ley 29/1987.
- Art.21 Tarifas / Art.22 Cuota tributaria. Las tarifas y el coeficiente multiplicador según parentesco y patrimonio preexistente son cedidos a las CCAA, en el momento que éstas no los hubiesen aprobado se aplicarán las de la legislación estatal que desde el año 1997 no han sufrido modificación respecto a las vigentes en la ley 14/1996.
- Art. 30 Acumulación de Donaciones, se modifica la técnica de aplicar la liquidación de donaciones, referentes a este artículo, considerándose durante 5 años como una sola donación a los efectos de determinar el tipo medio de gravamen, aplicando sobre el tipo gravamen la base constituida por los bienes y derechos recientemente transmitidos.
- Se produce una modificación con respecto a la actual ley, mediante la disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre, modificando la actitud discriminatoria del ISD con contribuyentes no residentes en el Estado Español, respecto de los residentes. Esta modificación se presenta en consecuencia de la contrariedad que representa al concepto de libre circulación de capitales en los países de la UE, agrediendo esta ley a la desigualdad

entre residentes miembros de la UE. Esta modificación se produce mediante la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que no hace sino introducir a su vez una disposición adicional segunda en la Ley 29/1987, 18 de diciembre, reguladora del citado impuesto.

6.8. Comparativa entre las diferentes Comunidades Autónomas.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es el responsable de tener que pagar por recibir una herencia o una donación. Como bien se explica anteriormente, su gestión está cedida a las Comunidades Autónomas, es aquí cuando surgen todas las disputas que presenta.

Un claro ejemplo es la Comunidad de Madrid, la cual presenta una gran ventaja ante otras a la hora de heredar o donar, y esto es consecuencia a la bonificación que tiene establecida dicha comunidad, de una reducción en la cuota íntegra del 99 % para descendientes, ascendientes y cónyuge, frente a ninguna que presentan comunidades como Andalucía o Asturias entre otras. Esto impacta en consecuencias económicas muy diferentes para los herederos o donatarios que lo tengan que pagar.

Las tarifas han sido reguladas por las respectivas comunidades, pero el gran problema no se presenta aquí, sino que se percibe en las diferencias que se encuentran en las bonificaciones (en varias comunidades prácticamente se libera del pago de este impuesto a los descendientes y ascendientes directos) de la CI y en las reducciones aplicadas a la BI hasta determinadas cantidades. Generando así enormes diferencias en lo que se paga en cada comunidad por una herencia o una donación o a la hora de cobrar un seguro de vida.

Por lo general, en gran parte de las CCAA se tributa como marca la normativa Estatal referente al ISD, sólo en algunas de ellas se han introducido ventajas fiscales relevantes, teniendo estas que ver con el Grupo de parentesco (reduciéndose así el impuesto para los familiares más próximos), poseer una minusvalía, donaciones relacionadas con la vivienda habitual (ya sea el inmueble o el dinero para adquirirla), con la empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades y bienes del Patrimonio Histórico.

CAPÍTULO 6. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Los cambios legislativos de este Impuesto de Sucesiones ha provocado que en las últimas fechas se hayan producido algunas correcciones o novedades según cada Comunidad Autónoma. Las principales novedades legislativas para el 2016/17 de la Comunidades con Mayor disparidad de tributación son:

<i>Comunidad Autónoma</i>	Sucesiones/Herencia	Donaciones
<i>Andalucía</i>	Reducción por adquisiciones de vivienda habitual, tipos del 100 al 95%. (2016) Reducción por parentesco, aplicándolo a las BI inferiores o iguales a 350.000€, limitándola a un máx. 250.000€ y de 200.000€ para bases entre 250.000 y 350.000€. (2017)	Reducción 99% en explotaciones agrarias (2016) (Donaciones y sucesiones)
<i>Principado de Asturias</i>	Reducción parentesco 200.000 € (Grupos I y II) Eliminar la bonificación del 100% para personas del G.II no discapacitadas con base igual o inferior 150.000€ Aprueba tarifa para G.I y II con tipos del 21,25 y 36.5 por 100	
<i>Castilla La Mancha</i>	Bonificación para G.I y II con tipos del 80 al 100 por 100, en función de la cuantía de la BL, 80% a partir de 300.000€ (2016)	Bonificaciones para grupos G.I y II con tipos del 95 al 85 por 100, 85% a partir de 240.000€ (2016)
<i>Extremadura</i>		Suprime la bonificación que regulaba mortis causa.
<i>Región de Murcia</i>	Aumenta la bonificación de 50 al 60 por 100. Y un 99% en el caso de un SP integrante de una familia numerosa especial.	Aumenta la bonificación de 50 al 60 por 100. Y un 99% en el caso de un SP integrante de una familia numerosa especial.
<i>Comunidad Valenciana</i>	La bonificación del G.II se reduce al 50% (antes 75 %)	Se reduce el el importe máximo de patrimonio preexistente a 600.000€ (antes 2.000.000€) para aplicar la reducción de parentesco. Reduce la bonificación del 75% para el G.I y II de discapacitados

Figura 6.6: Novedades legislativas de las comunidades con mayor disparidad de tributación, [24].

6.8.1. Tendencias normativas de CCAA.

Por otra parte, están las tendencias normativas de las CCAA en el ISD. En primer lugar, están las reducciones y bonificaciones de las sucesiones según Grupo de parentesco con el fallecido. En segundo lugar, se exponen las bonificaciones y reducciones en las diferentes comunidades autónomas teniendo en cuenta el grupo familiar en el que se encuentre el beneficiario. Y por último, se introduce brevemente la reducción por sucesión o donación de empresa familiar, [23].

Sucesiones.

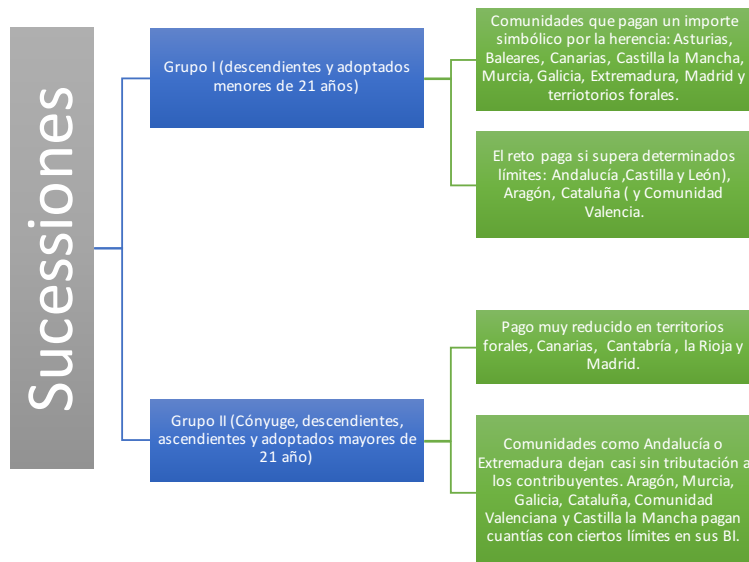


Figura 6.7: Reducciones por grado de parentesco.

Donaciones.

Los Grupos I y II establecen las mismas bonificaciones en las diferentes comunidades. Estas son:

- Madrid: 99 %
- Canarias: 99,9 %
- Castilla la Mancha: del 95 % al 85 %.
- Islas Baleares 7 % de la BL.
- Aragón 65 % bases menores a 75.000€.
- Cataluña y Galicia: del 5 % al 9 %.
- Región de Murcia: 60 %.

Reducción por sucesión empresa familiar.

Este tipo de reducción está generalizado prácticamente en todas las CCAA, reduciendo del 95 % hasta el 99 % y los años de mantenimiento.

Reducción por donación de empresa familiar.

Aquí el número de autonomías que reducen la base es menor, pero aun así es una valor representativo. Ha aumentando el porcentaje de reducción y suavizado los requisitos.

Ejemplo de una Donación: *“Parentesco de Grado II, sin discapacidad y dinero en efectivo sin fin específico”.*

Nótese que aquellos casos en los cuales no hay bonificación ni reducción han sido representados mediante la inclusión de una “X” en la Fig. 6.8.

CAPÍTULO 6. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Comunidad Autónoma	Reducciones	Tipo impositivo	Bonificaciones
Andalucía	X	36,50%	X
Principado de Asturias	X	36,50%	X
Cantabria	X	34,00 %	X
Castilla y León	X	34,00%	X
Extremadura	X	34,00%	X
La Rioja	X	34,00%	X
Aragón	75.000€ de la BI	29,75%	X
Comunidad Valenciana	100.000€ de la BI	29,75%	X
Región de Murcia	X	36,50%	60,00% de la CI
Islas Baleares	X	34,00%	72,00% de la CI
Cataluña	X	9,00%	X
Galicia	X	9,00%	X
Castilla La Mancha	X	34,00%	85,00% de la CI
Madrid	X	34,00%	99,00% de la CI
Islas Canarias	X	34,00%	99,90% de la CI

Figura 6.8: Donación en las diferentes CCAA, [25].



Figura 6.9: Disparidades autonómicas en el ISD..

Estas disparidades, a parte del tipo impositivo que presenta cada comunidad Fig. 6.8, son consecuencia de las reducciones y bonificaciones propias de cada comunidad. Mientras que Madrid pagaría por la herencia de 800.000 €, 1262,4 €, Andalucía pagaría un 20 % del total heredado. Así pues, Madrid presenta una bonificación en su CI del 85 % y un tipo impositivo del 34 %, y Andalucía ninguna bonificación, ni reducción y un tipo de gravamen del 36,50 %.

CAPÍTULO 6. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Capítulo 7

Conclusiones

Desde la implantación de la Democracia en España y sus respectivas modificaciones fiscales con el paso del tiempo, las estructuras tributarias españolas se han ido asentado de forma progresiva, acercándose cada vez más a los países miembros de la Unión Europea. Pretendiéndose así, formar un sector público más capaz de gestionar los recursos y acercarse así a un Estado de Bienestar demandado por la sociedad.

Respecto a la organización del Sistema Tributario Español, este representa complejidad en su estructura, debido a que como bien se ha explicado, el Estado Español presenta una organización descentralizada. Dicho fenómeno ha dado lugar a una transformación del sistema de financiación respecto a las autonomías y entidades locales. Ganando peso hasta el punto de que las CCAA puedan ser autosuficientes con una buena gestión.

Dicho sistema queda distribuido de la siguiente forma: Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales. A nivel estatal cabe hacer hincapié en las modificaciones presentadas por el IS desde 1978, el tipo impositivo de las personas jurídicas se ha ido modificando a la baja con el paso de los años hasta llegar a tributar en 2016 un 25%, habiéndose plantado en el 1979 con una tributación del 33%. Pero por el otro lado, las reducciones y las bonificaciones han ido decreciendo cada vez más. En lo referente al IVA, que aparece en 1986 junto con la entrada de España en la Unión Europea, ocurre lo contrario que el IS, esto es, ha experimentado a lo largo de los años subidas en sus diferentes tipos impositivos.

En cuanto a la gestión autonómica, destaca el ISD con la misma ley desde su creación pero con numerosas modificaciones sobre esta, debiéndose considerar que es un impuesto que aparte de la normativa estatal común para todos, cada comunidad presenta la suya propia respecto a esta.

Teniendo en cuenta todas estas modificaciones, al Estado Español, todavía le quedan disputas pendientes por corregir, algunas de ellas originadas a raíz de la fuerte crisis por la que atraviesa el país desde el 2008 y otras consecuentes del creciente aumento de la globalización, teniendo este como saber adaptarse a los cambios. En situaciones de crisis, el Estado debe no solo plantearse la recurrente idea del aumento de la presión fiscal, sino también la de mejorar el tipo de organización y distribución de recursos, es decir, tener recursos suficientes para evitar así el aumento del déficit público.

El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo, simple a primera vista, debido a que el contribuyente, es decir, el consumidor final que lo soporta, simplemente lo ve reflejado en sus facturas y su única función es pagarlo. A pesar de ello, es un impuesto que presenta una normativa compleja, debido a que grava el día a día de las personas a la hora de adquirir productos o recibir servicios, a diferencia de los otros dos impuestos analizados (IS y ISD) el IVA es un impuesto pagado por toda la sociedad, dependiendo del consumo de cada uno. Pero la función de pagarlo posteriormente a la Hacienda Pública es del empresario o profesional encargado.

El IVA es un impuesto armonizado por las normativas fiscales europeas, pues es común en toda la Unión Europea, adaptándose a las circunstancias de cada país. Es aquí donde se debe hacer referencia a los tres tipos impositivos que presenta y a la comparación de estos con los del resto de países. La existencia de estos tipos son consecuencia de que no todos los productos pueden ser gravados por el mismo tipo impositivo, dependiendo del tipo de producto que sea, se gravará con tipo o con otro. Todos los países presentan un índice general, y reducido pero no todos un superreducido. Marcando aquí la normativa Europa unos rangos máximos y unos mínimos de cada tipo impositivo.

La Unión Europea presenta determinadas zonas donde el IVA no se aplica debido a la situación de desventaja que presentan estos territorios, como su puede observar en la Fig. 4.8. la mayoría de ellos son islas.

El IS es un impuesto directo que grava el beneficio de las personas jurídicas. Actualmente este beneficio es gravado como regla general al 25 %, pudiéndose ver modificado su valor impositivo en función del tipo de entidad que tribute. Las entidades más destacadas son: los fondos de pensiones al 0 %, las Sociedades de Inversión de Capital Variable o SICV que tributan al 1 %, debido a qué si el Estado les incrementara el tipo impositivo la gran mayoría moverían su domicilio fiscal fuera de España, por otra parte están las entidades de crédito y entidades

que explotan e investigan en hidrocarburos gravadas el 30 %, tipo impositivo más elevado en la tributación del IS, y por último para incentivar la creación de nuevas empresas, el Estado incentiva, reducción del tipo impositivo de estas al 15 % durante los dos primeros años que obtengan beneficio.

Cabe resaltar también dos incentivos fiscales a la hora de obtener la cuota íntegra, procedentes de las deducciones: la creación de empleo para personas con discapacidad y la reinversión de beneficios fiscales.

Así pues, se distingue la existencia de regímenes especiales al régimen general de aplicación. Destacando las empresas de reducida dimensión o PYMES, que en España forman el 80 % del sector empresarial, lo que caracteriza este régimen es una serie de incentivos fiscales, que la normativa les aplica debido a su tamaño, aunque cada vez estos van siendo menores.

La recaudación de este impuesto llegó a ser de las más altas de Europa, antes del desplome económico que sufrió el mundo en el año 2008, junto con esta caída económica el IS se vio drásticamente perjudicado, cayendo de un 4,7 % sobre el PIB en el 2007 a un 1 % en el 2008 y no se empezó a recuperar hasta el 2011 presentando valores del 1,9 % sobre el PIB, volviéndose este año a situarse en la línea media junto con los principales países de la UE.

El ISD es un impuesto directo que grava las donaciones “*inter vivos*”, las herencias “*mortis causa*” y los cobros de seguros de vida, todo esto queda gestionado a nivel autonómico. Es en este punto donde se producen las disputas entre Comunidades.

Pudiendo observar en la Fig. 6.9 la considerable diferencia del pago del tributo entre las diferentes Comunidades.

Teniendo en cuenta las diferencias tan notables, se puede afirmar que el gasto que debe hacer frente un beneficiario en una Comunidad Autónoma determinada es muy desproporcionado en comparación con el de otra mucho menor. Por lo tanto, se puede concluir que esta diferencia no es equitativa para aquellos casos en los que el pago es mucho mayor, pues se paga una ingente cantidad de dinero simplemente por pertenecer a una determinada Comunidad.

En este impuesto se debe hacer hincapié, en el dato de que las donaciones presentan una doble imposición, por un parte esta el donatario que tributa por ISD y el donante por IRPF.

CAPÍTULO 7. CONCLUSIONES

En síntesis, el sistema fiscal español presenta una estructura compleja debido a su gestión territorial. Los tres impuestos analizados en el desarrollo del trabajo pretenden dar una visión más global sobre los diferentes tipos de tributos del Estado. En primer lugar como se grava la renta en España, a través del IS, como se aplica el pago de impuestos sobre el consumo, a través del IVA y, por último, como se grava la riqueza del país mediante el ISSD.

Bibliografía

- [1] España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General de Tributaria. BOE, 18 de diciembre del 2003, número 302.
- [2] España. Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. BOE, 27 de noviembre del 2003, número 284.
- [3] España. Ley del 29 de diciembre, Constitución Española. BOE, número 311.
- [4] España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE, 29 de diciembre del 1992, número 312.
- [5] España. Real Decreto 1624/1993, de 29 de diciembre, Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE, 31 de Diciembre del 1993, número 314.
- [6] España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre el Sociedades. BOE, 28 de noviembre del 2014, número 288.
- [7] España. Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE, 11 de julio del 2015, número 165.
- [8] España. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE, 19 de diciembre del 1987, número 303.
- [9] España. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE, 16 de Diciembre del 1991, número 274.
- [10] España, Comunidad Valenciana. Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana por la que se regula el impuesto de las personas físicas y restantes tributos cedidos. DOCV, 31 de Diciembre del 1997, número 3153.
- [11] España. Real Decreto Legislativo 2 /2004, de 5 marzo, texto refundido de la ley Reguladora de Haciendas Locales. BOE, 9 de marzo del 2004, número 59.
- [12] España. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de Septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. BOE, 1 de octubre del 1980, número 236.

BIBLIOGRAFÍA

- [13] España. Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. BOE, 3 de abril 1985, número 80.
- [14] Agustín Romero García. Apuntes de Gestión Tributaria. Grado en Gestión y Administración Pública. Universidad Politécnica de Valencia.
- [15] Estefanía Osorio Acosta. Apuntes de Gestión Presupuestaria. Grado en Gestión y Administración Pública. Universidad Politécnica de Valencia.
- [16] Mercedes Fuster. Apuntes de Derecho Tributario. Grado en Derecho. Universidad de Valencia.
- [17] María Jesús Lillo Díaz. Apuntes de Fiscalidad de las personas jurídicas Grado en Ciencias del Trabajo, Relaciones Laborales y Recursos Humanos .Universidad a distancia de Madrid. 2 Edición. Año 2017.
- [18] YOUTUBE, “IVA, UPF Barcelona School of management” en Youtube. <https://www.youtube.com/watch?v=H3s_po1D4C8>[Consulta: 20 de mayo de 2017]
- [19] YOUTUBE, “Impuesto sobre sociedades, UPF Barcelona School of Management” <<https://www.youtube.com/watch?v=bYpv8VWB-3M>>[Consulta: 23 de mayo de 2017]
- [20] YOUTUBE, “Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones, UPF Barcelona School of Management” <<https://www.youtube.com/watch?v=EZDuSZFTJ-0>>[Consulta: 30 de mayo de 2017]
- [21] “Las reformas fiscales en España desde la transición”. <<http://informes.seminaritaifa.org/>>[Consulta: 25 de Abril de 2017]
- [22] Urbano Mateos, S. A. (2016). *IVA en Europa*” en *Economía Finanzas*. <<https://www.economiafinanzas.com/iva-en-europa/>>
- [23] Serraller, M / García, B (2017), “*Guía del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en las CCAA*” en *Expansión*. <<http://www.expansion.com/economia/2017/02/12/58a087cd46163ff5118b460e.html>>
- [24] Bitsunov Repin, D (2015). “*Novedades en el impuesto sobre sucesiones y donaciones*”, en *El notario*. <<http://www.elnotario.es/opinion/opinion/4106-la-reforma-fiscal-impuesto-sobre-sucesiones-y-donaciones>>
- [25] Soriano, D (2017). “*El mapa de la fiscalidad autonómica: Madrid siguen siendo la región con impuestos más bajos*”, en *Libre Mercado*. <<http://www.libremercado.com>>

- [26] Consejo General de economistas. “*Panorama de la Fiscalidad autonómica y foral 2017*”. <<https://www.economistas.es/Contenido/REAF/NOTAS%20PRENSA/PANORAMA%20FISCALIDAD%20CCAA%202017.pdf>>[Consulta: 25 de Junio de 2017]
- [27] Universidad a distancia de Madrid, “*Fiscal Impuestos.*”. <<http://www.fiscal-impuestos.com/conceptos-generales.html>>[Consulta: 2 de Mayo de 2017].
- [28] De Pablos Escobar, L. Departamento de Hacienda Pública y Sistema Fiscal, Universidad Complutense de Madrid. “*Incidencia y tipos efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”. <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2006_04.pdf>
- [29] Ministerio de Hacienda y Función Pública. <<<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Direccion%20general%20de%20tributos.aspx>>>[Consulta: 15 de Mayo de 2017]
- [30] Carey, A (2015) “*La inversión del sujeto pasivo en el IVA*”, en *Billage Blog*. <<https://www.billage.es/blog/inversion-del-sujeto-pasivo-en-iva/>>
- [31] Rubio, A (2017), “*¿Por qué el Gobierno aplica el IVA reducido al agua o las antigüedades y no a la luz?*”, en *El Plural*. <<http://www.elplural.com>>
- [32] Rozas Valdés, J.A. (1988) “*El procedimiento de declaración-liquidación. Naturaleza jurídica y regulación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*”, en *Universitat de Barcelona*. <<<http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/58685>>>
- [33] “*El PIB sube un 0,8 en España en el primer trimestre*” en *Expansión*. <<http://www.datosmacro.com/pib/espana>> [Consulta: 30 de junio de 2017]
- [34] “*La recaudación del impuesto sobre sociedades aumenta al 2,4 % del PIB en 2015*”, en *Mercado Financiero (Europapress 2017)* <<http://www.europapress.es>>[Consulta: 30 de junio de 2017]
- [35] Fernández Arribas, G / Hermonsín Álvarez, M (2014) “*Los obstáculos de la regulación Española sobre el impuesto de sucesiones y Donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea*”, en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*.

BIBLIOGRAFÍA

- [36] Saenz Rodríguez, E, (2008). *“La evolución del Sector Público español en el periodo 1960-2000”*. Tesis. Zaragoza: Universidad de Zaragoza.
- [37] Rueda López, N. (2012). *“Evolución del Sistema Tributario en España”*. Trabajo de Fin de Grado. Valenica: Universidad Politécnica de Valenica.
- [38] Portillo Navarro, M.J. (1998) *“Reformas Tributarias y recaudación en la Región de Murcia”*. Murcia: Universidad de Murcia.
- [39] Almudí Cid, J.M.(2016) *“Sistema Fiscal Español: (impuestos estatales, autonómicos y locales)”*.