

PROCEDIMIENTOS Y SISTEMA TRIBUTARIO

Dr. JOSÉ MARÍA TOVILLAS
CURSO 2021-2022

TEMA 1. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

OBJETIVOS DE LA LECCIÓN

El objetivo general de esta lección es servir de presentación del sistema tributario español antes de proceder al análisis de cada uno de los tributos concretos que lo configuran.

Los objetivos específicos son los siguientes:

- Definir el concepto de sistema tributario español y los factores que influyen en su actual configuración.
- Presentar las principales doctrinas clásicas y modernas sobre cómo habría de ser la tributación.
- Presentación del actual sistema tributario español (factores de su complejidad, existencia de subsistemas tributarios relacionados con cada Administración pública de base territorial).
- Delimitar impuestos directos e indirectos, tasas y contribuciones especiales a nivel estatal.
- Explicación del sistema tributario autonómico prestando especial atención a los tributos cedidos (IRPF, IVA, determinados Impuestos Especiales, ITP...; existencia o no de capacidad normativa)
- Explicación del sistema tributario local (impuestos obligatorios, impuestos voluntarios, tasas y contribuciones especiales; importancia de la tributación inmobiliaria).
- Perspectivas de evolución del sistema tributario estatal en su conjunto.

CURSO

1. LOS IMPUESTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

- ¿Qué es el sistema tributario español?

Se puede definir el sistema tributario español como **el conjunto de tributos que existen en España en un determinado momento del tiempo**. A lo largo de este curso se analizará el actual sistema tributario español.

La doctrina insiste en la idea de que un sistema tributario no es una mera suma, una acumulación, una yuxtaposición de tributos. Sino que el sistema existente responde a una cierta lógica, a unas razones, a unos motivos económicos, políticos y sociales. No es fruto del capricho ni de la casualidad.

Schmolders afirma que *“el concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición”*.

En realidad, cualquier sistema tributario en vigor en un determinado momento del tiempo adopta su composición como resultado de dos factores o componentes principales:

- el componente histórico; y
- el componente racional

El **componente histórico** significa que cualquier sistema tributario tiene una determinada estructura por circunstancias tales como:

- la existencia histórica de un tributo (ventajas: conocimiento del mismo por los operadores jurídicos, aceptación por los ciudadanos...);
- las prioridades económicas coyunturales (ejemplos: reducción del desempleo, lucha contra la inflación, fomento de las actividades exportadoras, inversiones en I+D...); y
- las opciones políticas de la mayoría parlamentaria que aprueba la regulación (motivos: medidas de fomento de determinados valores constitucionales, efecto propagandístico en vistas a siguientes procesos electorales, satisfacción de intereses de grupos de presión, existencia de “modas” o “ideas-fuerza” que gozan de gran prestigio en un momento del tiempo...).

El **componente racional** significa que las obras teóricas preparadas por los especialistas de Hacienda Pública influyen en mayor o menor medida en la estructura, composición y características del sistema tributario.

Existen numerosas obras científicas preparadas por hacendistas que proponen respuestas a la pregunta de ¿cómo ha de ser un sistema tributario?

Las diversas ideas y corrientes son muy diversas y contradictorias.

“La historia de la fiscalidad y de las reformas tributarias es, en gran medida, la historia de los sucesivos intentos por desplazar la carga tributaria sobre los demás”.

- Doctrinas clásicas:

- Concepto amplio de renta que es introducido por G. von Schanz, R.M.Haig y H.C.Simons
- Informe Carter o Informe de la Real Comisión sobre fiscalidad de Canadá a favor del Impuesto sobre la renta de base amplia o comprensiva con tipos progresivos (tuvo notable influencia en la fiscalidad occidental de los años setenta y ochenta). Resultan similares las propuestas de R.A. Musgrave, J.A. Peachman o R. Goode.
- Informe Meade a favor de un impuesto general sobre el gasto acompañado de una renta universal para todos los ciudadanos y un impuesto elevado sobre el patrimonio.
- Informe Kaldor a favor de un impuesto general sobre el gasto (influyó mucho en la fiscalidad de los países del Tercer Mundo)
- Informe Neumark relativo al Impuesto sobre Sociedades (de gran influencia en la fiscalidad de los años sesenta y setenta)
- Informe Ruding (se empleó para la regulación actual del Impuesto sobre Sociedades en los países de la Unión Europea y en los países desarrollados)

- Doctrinas modernas:
 - “Tobin tax” (exigencia de un impuesto sobre las operaciones financieras en divisas que no conlleven intercambio de bienes o servicios)
 - “Flat tax rate” (aplicación de un único tipo de gravamen sobre la totalidad de la base imponible acompañada o no del establecimiento de una renta mínima para todos los ciudadanos)
 - “USA tax” (impuesto sobre la renta de cuya base se deducen la totalidad del ahorro generado por el sujeto pasivo a lo largo del período impositivo)
 - “Dual income tax” (aplicación de un tipo progresivo sobre las rentas del trabajo y empresariales y un tipo proporcional sobre las rentas del capital, sobre el ahorro)
 - Fiscalidad ambiental (impuesto sobre la producción de gases contaminantes, impuesto sobre la producción de hidrocarburos, impuesto sobre el consumo de energía, tasas derivadas de servicios medioambientales...)
 - Tributación sobre los servicios digitales (los Estados quieren captar bases imponibles prestadas por las grandes sociedades que prestan servicios por vía digital)
 - Informe Mirrlees “Sistema tributario para el siglo XXI” (2011)
 - Informe Lagares “Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español” (marzo 2014)

La suma de todos estos factores e influencias más las necesidades recaudatorias influyen en la composición, elementos e intensidad de los sistemas tributarios.

2. ESTRUCTURA ACTUAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Su principal característica es **la complejidad**.

Esta complejidad es fruto de la combinación de diversos factores:

- El componente histórico.
- El componente racional.
- Las necesidades presupuestarias.
- La existencia de diversos niveles de Administración de base territorial (art.137 CE) y del proceso de progresiva cesión de competencias tributarias desde la Administración General del Estado hacia el resto de Administraciones.

La creación de Comunidades Autónomas y el reconocimiento de los derechos históricos de los Territorios Forales (Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra) han generado un incremento de la complejidad del sistema de financiación de estos niveles de la Administración:

- Coexistencia de un régimen de financiación para las CCAA de régimen común y otro para los territorios forales (Convenio con Navarra y Concierto económico con el País Vasco)
- Progresiva cesión de competencias normativas sobre tributos de origen estatal cedidos por parte del Estado a las CCAA como consecuencia de las sucesivas reformas de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)

- Aparición de tributos propios creados por los Parlamentos autonómicos (impuestos propios, tasas propias, contribuciones especiales propias y recargos sobre tributos estatales)
- Desarrollo de regímenes tributarios especiales para Canarias o Ceuta y Melilla

Recaudación obtenida por el sistema impositivo estatal y por el IRPF, IVA e Impuestos especiales de forma completa:

- **207.088.000.000 euros en 2020**
- **224.296.000.000 euros en 2019**
- **220.224.000.000 euros en 2018**
- 192.920.000.000 euros en 2017
- 184.976.000.000 euros en 2016
- 180.515.000.000 euros en 2015
- 173.796.000.000 euros en 2014
- 167.773.000.000 euros en 2013
- 167.746.000.000 euros en 2012
- 165.122.000.000 euros en 2011
- 165.369.000.000 euros en 2010
- **153.070.000.000 euros en 2009**
- 188.705.000.000 euros en 2008
- **214.244.000.000 euros en 2007**
- 191.099.000.000 euros en 2006
- 173.635.000.000 euros en 2005

- 155.250.000.000 euros en 2004 (datos Intervención General de la Administración del Estado)

Nivel de presión fiscal (31-12-2019):

- Dinamarca 46,1% PIB
- Francia 45,5% PIB
- Suecia 43,1% PIB
- Italia 42,3% PIB
- **Media Zona Eur 40,5% PIB**
- Alemania 40,4% PIB
- **Media UE 40,1% PIB**
- Grecia 39,5% PIB
- Reino Unido 35,3% PIB
- Polonia 35,1% PIB
- **España 34,8% PIB**
- Portugal 34,5% PIB

Alemania	Francia	Reino Unido	Italia	España
1.269.640.000.000,00	1.060.132.000.000,00	839.958.000.000,00	720.310.000.000,00	381.466.000.000,00
82.670.000,00	66.900.000,00	65.640.000,00	60.600.000,00	46.560.000,00
15.357,93	15.846,52	12.796,44	11.886,30	8.193,00

- SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

- SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL

- SISTEMA TRIBUTARIO DE CADA COMUNIDAD
AUTÓNOMA O TERRITORIO FORAL

- SISTEMA TRIBUTARIO DE CADA ENTIDAD LOCAL

- SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL

La mayoría de estos tributos están cedidos a las CCAA por lo que respecta a su recaudación total o parcial y a la capacidad normativa en mayor o menor grado

- IMPUESTOS DIRECTOS

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
Impuesto sobre Sociedades
Impuesto sobre la Renta de no Residentes
Impuesto sobre el Patrimonio
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
Impuesto sobre la Producción y Almacenamiento de electricidad
Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito

- IMPUESTOS INDIRECTOS

Impuesto sobre el Valor Añadido
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
Impuestos Especiales

- Impuestos Especiales de fabricación
 - Impuesto sobre la Cerveza
 - Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas
 - Impuesto sobre Productos Intermedios
 - Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas

	<p>Derivadas</p> <ul style="list-style-type: none">-Impuesto sobre Hidrocarburos-Impuesto sobre las Labores del Tabaco-Impuesto sobre la Electricidad- Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte- Impuesto Especial sobre el Carbón <p>-Impuesto sobre las Primas de Seguro</p> <p>-Impuestos Aduaneros</p> <p>-Impuestos sobre la producción de energía</p> <p>-Impuesto sobre Servicios Digitales</p> <p>-Impuesto sobre Transacciones Financieras</p> <p>- TASAS</p> <p>- CONTRIBUCIONES ESPECIALES</p>
--	---

<ul style="list-style-type: none"> - SISTEMA TRIBUTARIO AUTONÓMICO 	<ul style="list-style-type: none"> - IMPUESTOS PROPIOS - TASAS PROPIAS - CONTRIBUCIONES ESPECIALES PROPIAS - RECARGOS SOBRE TRIBUTOS ESTATALES CEDIDOS - TRIBUTOS CEDIDOS (IMPUESTOS CEDIDOS Y TASAS CEDIDAS)
<ul style="list-style-type: none"> • TRIBUTOS CEDIDOS <p><i>Se trata de tributos originariamente creados y regulados por el Estado cuya recaudación se ha cedido total o parcialmente a las Comunidades Autónomas. En ocasiones, la cesión total o parcial de la recaudación se acompaña de la cesión de una parte del poder normativo a las Comunidades Autónomas.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Tributo cedido parcialmente con cesión de capacidad normativa: <ul style="list-style-type: none"> - IRPF del que se cede el 50% a las CCAA • Tributos cedidos parcialmente sin capacidad normativa: <ul style="list-style-type: none"> - IVA del que se cede el 50% a las CCAA - Se cede el 58% a las CCAA del Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre las Labores del Tabaco, Impuesto sobre el Vino y Bebidas fermentadas, Impuesto

sobre la Cerveza, Impuesto sobre Productos Intermedios e Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

- Tributos cedidos totalmente con capacidad normativa:
 - Impuesto sobre el Patrimonio (en Madrid no se exige)
 - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - Tributos sobre el Juego
 - Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

- Tributo cedido totalmente sin capacidad normativa:
 - Impuesto sobre la Electricidad
 - Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito

- SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL

- IMPUESTOS OBLIGATORIOS

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

- IMPUESTOS VOLUNTARIOS

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

- TASAS LOCALES

- CONTRIBUCIONES ESPECIALES LOCALES

SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO

- Problemas:
- Forma:
 - Número muy elevado de normas que son muy cambiantes y complejas.
 - Existencia de diferentes centros de producción normativa (Cortes Generales, Parlamentos Autonómicos, Poderes Ejecutivos...).
 - Potestades muy importantes de la Administración y falta de formación de los jueces y magistrados.
- Fondo:
 - Inexistencia de un modelo único final consensuado entre la población española y los principales partidos políticos.
 - Presión fiscal muy concentrada sobre el factor trabajo (IRPF y cotizaciones Seguridad Social) y sobre la riqueza inmobiliaria (tanto sobre las transmisiones y adquisiciones como sobre la tenencia de bienes inmuebles).
 - La recaudación del sistema tributario no es suficiente para cubrir las necesidades sociales y las exigencias de gasto público.

Ej.

- La recaudación por el Impuesto sobre Sociedades pasó de **44.823 millones de euros en 2007** a 24.838 millones de euros en 2018, 23.737 millones de euros en 2019 y **15.858 millones de euros en 2020**.
- En el IVA pasó de 55.851 millones de euros en 2007 a **71.538 millones de euros en 2019** y **63.331 millones de euros** en 2020 aunque se ha de tener en cuenta que el tipo impositivo general del IVA era del 16% en 2007 y en el año 2020 el tipo era del 21%.

- En el IRPF la recaudación pasó de 72.614 millones de euros en 2007 (el tipo marginal máximo era del 43%) y la recaudación pasó a ser de **87.972 millones de euros en 2020** (el tipo marginal máxima era del 48% en Cataluña, Andalucía y Comunidad Valenciana).

- Perspectivas de futuro:
 - La crisis económica supuso un incremento de la fiscalidad en el IRPF (reducción de los beneficiarios de la deducción por obtención de rentas del trabajo y de actividades económicas; aparición de tramos para rentas más elevadas; aparición de una escala para las rentas del ahorro...).

 - Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los años 2015 y 2016 con las siguientes notas:
 - Ligera reducción de la fiscalidad de las rentas del trabajo personal y de actividades empresariales.
 - Ligero incremento de los incentivos fiscales a favor de las familias.
 - Mantenimiento de un trato suave sobre la fiscalidad sobre el ahorro (aplicación de una escala más reducida que sobre la parte general de la renta; reducciones sobre las rentas de arrendamientos).
 - Reducción del número e importe de beneficios fiscales (ej. exención de 1.500 euros de dividendos; exención de las rentas de arrendamientos cuando los arrendatarios son menores de 30 años; eliminación de la deducción por adquisición de vivienda habitual desde 2013).

 - Diferencias crecientes en el tratamiento fiscal de las personas físicas y familias en función de la Comunidad Autónoma de residencia a causa de las deducciones diferentes en el IRPF.

- Crisis muy importante de los impuestos sobre el patrimonio:
 - Eliminación del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio en Madrid.
Incremento de la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio en la mayoría de Comunidades Autónomas.
 - Práctica eliminación del Impuesto sobre Sucesiones en la mayoría de las Comunidades Autónomas (ej. Extremadura en 2018 y Andalucía en 2019).
Incremento de la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Cataluña en 2020.

Se están produciendo distorsiones entre Comunidades Autónomas y los nuevos impuestos serán diferentes de los anteriores.

Desde una parte del espectro político se quiere incrementar la tributación sobre el patrimonio y desde otra parte del espectro político se desea lo contrario.

- Incremento de la fiscalidad indirecta:
 - Subida del IVA en julio de 2010 (del 16 al 18% acompañada de la aparición de nuevos supuestos de aplicación de tipos reducidos y superreducidos) lo que genera mayor complejidad en la aplicación del Impuesto y en septiembre de 2012 (del 18 al 21%) con supresión de supuestos de aplicación de tipos reducidos y superreducidos.
 - Subida de los Impuestos especiales. En especial, del Impuesto especial sobre el Tabaco (6 subidas desde 2006) y del Impuesto sobre Hidrocarburos.
- Mayor peso de las tasas (financiación desagregada de servicios) y de la fiscalidad ecológica aunque sin llegar a la existencia de una reforma fiscal ecológica (tipos diferentes en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en función de la emisión de CO₂; impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico).

- Aparición de impuestos que afectan a un número reducido de sujetos pasivos (impuesto sobre determinados servicios digitales, impuesto sobre transacciones financieras, impuesto sobre la cifra de negocios de las empresas operadoras en la televisión; impuesto sobre la cifra de pasivo de la banca; impuesto sobre la producción de energía nuclear).

CUESTIONES DE AUTOEVALUACIÓN

- **Nociones básicas de la Lección:**

Sistema tributario
Elemento histórico
Elemento racional
Financiación autonómica
Financiación local
Tributos cedidos

- **Cuestiones para reflexión:**

¿Existen diferencias entre los sistemas tributarios de Estados con igual nivel de desarrollo?
¿Qué elementos influyen más en la configuración de un sistema tributario: los históricos o los racionales?
¿Qué medidas fiscales se pueden adoptar para conseguir determinados objetivos económicos?
¿Cuáles son las principales propuestas tributarias en materia electoral?
¿En qué se diferencian los tributos cedidos de los tributos propios de la CCAA?
¿Existen diferencias en la tributación de una Comunidad Autónoma a otra? ¿Por qué?
¿Cuáles son los tributos obligatorios en los Municipios? ¿Qué implica que sean obligatorios?
¿Son importantes económicamente los tributos actualmente cedidos a las CCAA?
¿Qué Administraciones territoriales pueden exigir tasas?

- Preguntas tipo test:

1. En los tributos cedidos

- a. las Comunidades Autónomas siempre tienen capacidad normativa sobre aspectos de la regulación.
- b. las Comunidades Autónomas nunca tienen capacidad normativa sobre aspectos de la regulación.
- c. las Comunidades Autónomas tienen capacidad normativa sobre tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- d. las Comunidades Autónomas tienen capacidad normativa sobre tributos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio.

2. Gracias a los tributos cedidos

- a. las Comunidades Autónomas reciben la totalidad de la recaudación de la totalidad de los tributos cedidos.
- b. las Comunidades Autónomas reciben la totalidad de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- c. las Comunidades Autónomas reciben la totalidad de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y una parte de la recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- d. Las Comunidades Autónomas reciben la totalidad de la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y una parte de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Mi cuñado dice que hay Municipios en los que no se ha de pagar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - a. Mi cuñado no se entera porque todos los Municipios de España deben exigir el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - b. Mi cuñado no se entera porque tras una Sentencia del Tribunal Constitucional los Municipios ya no pueden exigir el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - c. Mi cuñado es un sabio ya que, al tratarse de un impuesto voluntario, cada Municipio puede elegir si lo exige o no en su territorio.

- **Bibliografía:**

- Curso de Derecho Tributario (Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular), José Juan Ferreiro Lapatza, Javier Martín Fernández y Jesús Rodríguez Márquez, última edición.
- Manual de Derecho Tributario. Parte especial, Juan Martín Queralt, José Manuel Tejerizo López y Antonio Cayón Galiardo (coords.), Ed. Thomson-Aranzadi, última edición.
- Manual de Derecho Tributario. Parte especial, Fernando Pérez Royo (dir.), Ed.Civitas, última edición.
- Manual de Derecho Tributario. Parte especial, Luis Manuel Alonso González y Miguel Ángel Collado Yurrita (dir.), Ed.Atelier, última edición.