

# DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO II

Dr. JOSÉ MARÍA TOVILLAS  
CURSO 2010-2011

## LECCIÓN 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 se explica en función de 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 (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...)

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, del racional, de las necesidades presupuestarias, de 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 tributario estatal y por el IRPF, IVA e Impuestos especiales de forma completa:

- 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)

- SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

- SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL
- SISTEMA TRIBUTARIO DE CADA COMUNIDAD AUTÓNOMA O TERRITORIO FORAL
- SISTEMA TRIBUTARIO DE CADA ENTIDAD LOCAL



- SISTEMA TRIBUTARIO ESTATAL

*En numerosos supuestos estos tributos están cedidos a las CCAA por lo que respecta a la recaudación, total o parcial, y a la capacidad normativa en mayor o menor nivel*

- 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

- 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 Derivadas

- Impuesto sobre Hidrocarburos

- Impuesto sobre las Labores del Tabaco

- Impuesto sobre la Electricidad

	<ul style="list-style-type: none"><li>- Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte</li><li>- Impuesto Especial sobre el Carbón</li> <li>- Impuesto sobre las Primas de Seguro</li><li>- Impuestos Aduaneros</li> <li>• TASAS</li> <li>• CONTRIBUCIONES ESPECIALES</li></ul>
--	---

- SISTEMA TRIBUTARIO AUTONÓMICO

- IMPUESTOS PROPIOS
- TASAS PROPIAS
- CONTRIBUCIONES ESPECIALES PROPIAS
- RECARGOS SOBRE TRIBUTOS ESTATALES CEDIDOS
- TRIBUTOS CEDIDOS (IMPUESTOS CEDIDOS Y TASAS CEDIDAS)

- TRIBUTOS CEDIDOS

*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.*

- Tributo cedido parcialmente con cesión de capacidad normativa:
  - IRPF del que se cede el 50% a las CCAA
- Tributos cedidos parcialmente sin capacidad normativa:
  - IVA del que se cede el 50% a las CCAA
  - Se cede el 58% a las CCAA del Impuesto sobre

	<p>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.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributos cedidos totalmente con capacidad normativa: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Impuesto sobre el Patrimonio (actualmente no se exige cuota alguna por este impuesto)</li> <li>- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados</li> <li>- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones</li> <li>- Tributos sobre el Juego</li> <li>- Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos</li> <li>- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte</li> </ul> </li> <li>• Tributo cedido totalmente sin capacidad normativa: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Impuesto sobre la Electricidad</li> </ul> </li> </ul>
--	--

- 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

3, 4, 5,6 y 7

Ver manuales recomendados

## 8. 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 crisis económica actual supone la reducción del importe de los ingresos públicos provenientes del sistema tributario y el crecimiento muy importante de los gastos públicos (la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades pasó de 44.823 millones de euros en 2007 a 20.188 millones de euros en 2009, y en el IVA pasó de 55.851 millones de euros en 2007 a 33.573 millones de euros en 2009).

- Perspectivas de futuro:

- Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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 un tipo fijo; reducciones sobre las rentas de arrendamientos).

Esta línea general de evolución del IRPF ha quedado interrumpida por la crisis económica que ha supuesto un incremento de la fiscalidad de las rentas del trabajo personal (reducción de los beneficiarios de la deducción por obtención de rentas del trabajo y de actividades económicas; aparición de tramos para rentas más elevadas...).

- Diferencias crecientes en el tratamiento fiscal de las personas físicas y familias en función de la Comunidad Autónoma de residencia (deducciones diferentes en el IRPF, progresiva reducción o eliminación del Impuesto sobre Sucesiones).
- Incremento de la fiscalidad indirecta vía Impuestos especiales (dos subidas del Impuesto especial sobre el Tabaco en 2006 y una subida en 2009; previsión de subida del 10% del Impuesto sobre Hidrocarburos hasta 2012).
- 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 CO<sub>2</sub>; impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico).

- Aparición de impuestos que afectan a un número reducido de sujetos pasivos (impuesto sobre la cifra de negocios de las empresas operadoras en la televisión; impuesto sobre la cifra de pasivo de la banca).



## GUÍA DE ESTUDIO

- 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?

- 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.