

Impuesto de Sociedades

Ministerio
de Educación, Cultura
y Deporte

COLECCIÓN AULA MENTOR

SERIE EMPRENDEDORES

CamSem

SGALV

Impuesto de Sociedades

Tributos

Catálogo de publicaciones del Ministerio: www.educacion.gob.es
Catálogo general de publicaciones oficiales: www.publicacionesoficiales.boe.es

Autor
Roberto Muñoz Rodríguez

Coordinación pedagógica
Pilar Coronel Romero

Edición y maquetación de contenidos
Pilar Coronel Romero



MINISTERIO
DE EDUCACIÓN, CULTURA
Y DEPORTE

Edita:
© SECRETARÍA GENERAL TÉCNICA
Subdirección General
de Documentación y Publicaciones

NIPO: 030-16-629-1
ISBN: 978-84-369-5753-2

ÍNDICE

	Pág.
1.-Módulo I. Introducción Al Impuesto De Sociedades. Conceptos Generales Fiscales. Legislación Aplicable	8
1.Introducción	10
1.1 El impuesto de sociedades. Justificación y definición.....	10
2. Los ingresos públicos. Financiación fiscal de la administración.....	12
2.1 Necesidades de financiación del sector público.....	12
2.2 Los tributos: concepto y clases.....	13
2.2.1 Tasas.....	13
2.2.2 Contribuciones especiales.....	14
3. Los impuestos.....	15
3.1 Concepto.....	15
3.2 Clases de impuestos.....	15
3.2.1 Impuestos personales y reales.....	15
3.2.2 Impuestos objetivos y subjetivos.....	16
3.2.3 Impuestos directos e indirectos.....	16
3.2.4 Impuestos periódicos e instantáneos.....	16
3.2.5 Impuestos estatales, autonómicos y locales.....	16
4. Principales conceptos impositivos.....	19
4.1 Sujeto activo.....	19
4.2 Domicilio fiscal.....	19
4.3 Sujeto pasivo.....	20
4.3.1 Concepto.....	20
4.3.2 Contribuyente.....	20
4.3.3 Sustituto del contribuyente.....	21
4.3.4 Esquema de liquidación de un impuesto.....	24
4.4 Hecho imponible.....	25
4.4.1 Concepto.....	25
4.4.2 Supuestos de no sujeción.....	25
4.4.3 Supuestos exentos.....	26
4.5 Base imponible.....	26
4.5.1 Concepto.....	26
4.5.2 Métodos de determinación de la base imponible.....	27
4.6 Base liquidable.....	28
4.7 Tipo de gravamen y cuota íntegra.....	28
4.8 Cuota líquida.....	29
4.9 Cuota diferencial.....	29
4.10 Devengo, período voluntario de pago y liquidación.....	30
4.10.1 Período voluntario de pago para autoliquidaciones.....	31
4.10.2 Período voluntario de pago para liquidaciones individuales y colectivas de la administración.....	32
5. Marco normativo del is. Actualizado a primavera de 2015.....	33

2.- Módulo II. Contabilización del impuesto de sociedades. Estructura fiscal y contable. Análisis de las diferencias permanentes y temporarias.....	43
1. Estructura del impuesto sobre sociedades.....	45
2. Estructura del gasto contable por impuesto sobre sociedades.....	46
3. Estudio de las diferencias entre el I.S y la contabilidad.....	47
4. Estudio de las diferencias entre el criterio fiscal y contable.....	51
4.1 Diferencias permanentes.....	51
4.2 Diferencias temporarias.....	53
4.2.1 Gastos contables que en este ejercicio no pueden incluirse como gastos fiscales, pero si en los siguientes ejercicios (lo normal). O ingresos fiscales que no son ingresos contables, pero luego lo serán. Diferencia positiva.....	53
4.2.2 Gastos fiscales de este ejercicio que no son gastos contables en este ejercicio pero sí en los siguientes ejercicios. O ingresos contables que no son ingresos fiscales.....	57
4.3 Compensación de bases impositivas negativas. Art 25 lis.....	61
4.4 Deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar. Arts. 30 Al 44 de la lis.....	64
3.- Módulo III. Naturaleza y ámbito de aplicación, sujeto pasivo, Devengo y periodo impositivo. Presentación del Impuesto.....	69
1. Naturaleza y ámbito de aplicación (arts. 1 Y 2 trlis).....	71
2. Período impositivo y devengo del impuesto (arts. 27 Y 28 lis).....	72
3. El sujeto pasivo. (Arts. 7, 8 Y 9 lis).....	75
3.1 Obligación personal (por ser persona jurídica residente en España) de contribuir.....	76
3.2 Obligación real (por obtener renta en España) de contribuir.....	77
4. Supuestos de exención art. 9 Lis.....	78
4.1 Exención total.....	78
4.2 Exención parcial.....	78
5. Quiénes están obligados a la presentación de la declaración del impuesto de sociedades.....	81
5.1 Excepciones a la regla de obligatoriedad.....	81
5.2 Obligatoriedad de presentación telemática.....	82
4.- Módulo IV. Liquidación del Impuesto I. Hecho imponible, determinación de la base imponible. Correcciones a la base imponible.....	83
1. El hecho imponible (arts. 4, 5 Y 6 lis).....	85
2. Determinación de la base imponible del IS. (Arts. 10 A 26 lis).....	86
3. Correcciones a la base imponible.....	87
3.1 Amortizaciones. (Art. 12 Lis).....	87
3.1.1 Sistemas de amortización fiscalmente deducibles. Art.12 Lis.....	90
3.1.2 Amortización libre. (Pasivo por diferencia temporaria imponible).....	95
3.2 Deterioros de valor y provisiones. (Arts. 13 Y 14 de la lis).....	96
3.2.1 Deterioros de valor para insolvencias de deudores.....	97
3.2.2 Provisiones para riesgos y gastos. Art 14 lis.....	99
3.3 Arrendamiento financiero. (Art 106 lis) (diferencia temporal negativa).....	103
3.4 Beneficios en la transmisión de inmuebles. (Art. 15.11 Antigua trlis) (diferencia permanente negativa).....	106
3.5 Otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente. (Art.15 Lis). Diferencia permanente positiva.....	110
3.6 Limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el impuesto sobre sociedades.....	112
3.7 Otros ajustes en la base imponible.....	118
3.8 Reserva de capitalización. Art 25 lis.....	119
3.9 Reserva de nivelación. Art 105 lis.....	122
5.- Módulo V. Liquidación del impuesto II. Imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de bases impositivas negativas. Tipo impositivo, cuota íntegra, deducciones Presentación del impuesto	124
1. Imputación temporal de ingresos y gastos.....	126
1.1 Imputación temporal de ingresos y gastos.....	126

1.2 Operaciones a plazos o con precio aplazado.....	127
1.3 Principio de inscripción contable.....	128
1.4 Operaciones vinculadas.....	129
2. Exenciones para eliminar la doble imposición art 21 y 22 lis.....	133
2.1 Exención por rentas derivadas de dividendos o derivadas de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades residentes y no residentes en España.....	133
2.2 Exención por rentas obtenidas en el extranjero por empresa residente pero con establecimiento permanente* en otro país.....	134
3. Compensación de bases imponibles negativas (art. 26 Lis).....	136
4. Cuota integral: tipos de gravamen (arts. 29 Lis).....	138
5. Cuota líquida: deducciones y bonificaciones.....	140
5.1 Deducciones para evitar la doble imposición.....	140
5.2 Bonificaciones.....	141
5.3 Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.....	142
5.4 Reglas comunes a las deducciones. (Art. 39 Lis).....	144
6. Cuota diferencial.....	146
6.- Módulo VI. Retenciones y Pagos A Cuenta. Deuda Tributaria.....	147
1. Retenciones e ingresos cuenta a cuenta (arts. 40 Y 41 lis).....	149
1.1 Retenciones e ingresos a cuenta.....	149
1.1.1 Cuentas corrientes.....	150
1.1.2 Cuentas en divisas.....	151
1.1.3 Cuentas financieras.....	152
1.1.4 Depósitos.....	152
2. Pagos fraccionados (art. 40 Lis).....	154
2.1 Períodos de pago y modelos.....	154
2.2 Sistema general. (Modalidad del art. 40.2 Lis).....	155
2.3 Sistema opcional. (Modalidad del art. 40.2 Lis) (obligatorio para entidades con volumen de operaciones superior a los 6.010.121 € En los 12 meses anteriores).....	156
3. Deuda tributaria.....	160
3.1 Recargo por presentaciones de autoliquidaciones fuera de plazo, sin requerimiento previo de la administración. Art 27 lgt.....	161
3.2 Interés de demora.....	162
3.3 Periodo ejecutivo y recargo de apremio.....	163
3.4 Sanciones tributarias.....	166
4. Extinción de la deuda tributaria.....	168
7.- Módulo VII. Incentivos Fiscales para las Pymes. Modelo 200 de presentación de autoliquidación del IS.....	171
1. Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. (Arts. 101 A 106 lis).....	173
1.1 Ambito de aplicación. (Art. 101 Lis).....	173
1.2 Libertad de amortización. (Arts. 102 Y 103 lis) (diferencia temporal negativa).....	173
1.3 Amortización acelerada. (Art. 103 Trlis) (diferencia temporal negativa).....	174
1.4 Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión. (Art. 113 Trlis) (diferencia temporal negativa).....	176
1.5 Deterioro de valor por insolvencias de tráfico (art. 104 Lis).....	176
1.6 Arrendamiento financiero (art. 115.6 Trlis).....	177
1.7 Tipo de gravamen.....	177
1.8 Tipos impositivos especiales para los periodos impositivos 2013 y 2014.....	178
1.9 Reserva de nivelación. Art 105 lis.....	179
2. Modelo 200. Presentación de autoliquidación del IS.....	184
3. Web de la agencia tributaria.....	194

Módulo I. Introducción al impuesto de sociedades. Conceptos

generales fiscales. Legislación aplicable

UNIDAD 1. Introducción

UNIDAD 2. Los ingresos públicos. Fincanciación fiscal de la administración

UNIDAD 3. Los impuestos

UNIDAD 4. Principales conceptos impositivos

UNIDAD 5. Marco normativo del IS. Actualizado a primavera de 2015

UNIDAD 1

1. INTRODUCCIÓN

Este tema introductorio lo vamos a dedicar a crear un marco en el que cualquier persona, que se acerque al mundo fiscal y de los tributos, tenga una base sólida en la que mantenerse para seguir progresivamente el aprendizaje y la práctica de cualquier cuestión fiscal.

Por tanto dividiremos el tema en 3 apartados. En primer lugar vamos a presentar el impuesto que nos ocupa, el Impuesto de Sociedades o también llamado Impuesto sobre el Beneficio.

En segundo lugar, y para justificar la unidad, nos vamos a dedicar a presentar todos y cada uno de los conceptos fiscales para que, de aquí en adelante, sirva como herramienta de mejor aprendizaje y comprensión en la materia.

En tercer lugar, y con el fin de centrar legalmente la unidad, voy a hacer un repaso de la normativa que afecta al impuesto, dedicando especial atención a las novedades legislativas, que se irán paulatinamente actualizando.

1.1 EL IMPUESTO DE SOCIEDADES. JUSTIFICACIÓN Y DEFINICIÓN

Nuestra Constitución establece en su artículo 31 que: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (...)”.

El término “todos” afecta tanto a las personas físicas como a las jurídicas, siendo éstas últimas las que van a dar lugar a la aplicación del impuesto. Serán las Sociedades Mercantiles principalmente, así como asociaciones, fundaciones, etc. las que tengan la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público a través de esta figura fiscal.

Por tanto el Estado decide establecer el Impuesto de Sociedades para que dichas personas jurídicas (que mas adelante matizaremos exactamente quiénes son) manifiesten su capacidad económica y contribuyan.

El Impuesto de Sociedades (en adelante IS) viene regulado principalmente por la nueva Ley 27/2014, de 28 de Noviembre, por el que se aprueba el Texto de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), y por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba su reglamento (en adelante RIS).

Además de un sinfín de decretos gubernamentales que han complementado y ampliado dicha normativa principal y a la que haremos mención al final de la unidad.

El ámbito de aplicación de dicho impuesto se circunscribe al Territorio Nacional de Península, Baleares, Canarias, Ceuta y Melilla en un principio, No obstante, la exigencia no es uniforme en todo el territorio nacional, ya que nos encontramos con regímenes especiales por razón del territorio. Estos son: el concierto económico con el País Vasco, el convenio con Navarra y los convenios con Canarias, Ceuta y Melilla. (Es decir se exigirá el impuesto pero con características especiales)

En importancia recaudatoria el IS es el tercero en recaudación tras el IRPF y el IVA. El IS constituye un complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) ya que todas las rentas, tanto de las personas físicas como las jurídicas, son gravadas y no por razones de nacionalidad sino de domicilio social. Es decir el IS se pagará por parte de las personas jurídicas establecidas en el territorio nacional independientemente de su nacionalidad ni de la nacionalidad de sus socios.

Si nos metemos de lleno en la LIS, en su artículo 1º se define el IS como un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas que marca dicha ley. Las notas que determinan la naturaleza de este impuesto son: Es un tributo que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, con independencia de su fuente u origen.

Las notas que determinan la naturaleza de este impuesto son:

- Tributo de carácter directo.
- Tributo personal. El hecho imponible se define por referencia a una persona determinada, que es la persona jurídica receptora de la renta.
- Tributo que grava la renta total del sujeto pasivo.
- Tributo que grava la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, así como la de cualquier entidad jurídica calificada como sujeto pasivo por las leyes.
- Tributo de devengo periódico, al establecerse cortes temporales, periodos impositivos, para autoliquidar las obligaciones con la Hacienda pública. El artículo 2 de la LIS determina que el impuesto se exigirá en todo el territorio español.

Todas estas notas definen el IS, pero muchos de los conceptos señalados no son fácilmente comprensibles (hecho imponible, sujeto pasivo, gravar, devengo, etc.). De ahí que el siguiente apartado del tema lo dediquemos a ello.

Es una parte transversal al tema de la fiscalidad y sirve tanto para el tender el IS como el resto de la fiscalidad nacional e internacional.

UNIDAD 2.

2. Los ingresos públicos. Financiación fiscal de la administración

2.1 NECESIDADES DE FINANCIACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

El Sector Público, para atender a la cobertura de los servicios que le exige una comunidad moderna, necesita procurarse un conjunto de medios. Tales medios constituyen los ingresos públicos.

Estos ingresos públicos se pueden obtener por parte del Sector Público, de dos formas:

- Igual que cualquier individuo particular: a través de donaciones que se le hagan, o a través de contratos para la venta de un bien o un servicio público;
- Por el poder coactivo (de fuerza) del Sector Público: a través de las expropiaciones, a través del poder de sanción (multas y penas), o a través del poder fiscal (tasas, contribuciones especiales e impuestos).

Nosotros vamos a estudiar en este curso los ingresos públicos provenientes del poder fiscal del Sector Público. Este poder fiscal no puede ser gratuito, sino que debe respetar lo que dice la Constitución y se debe regular por ley.

Las principales leyes tributarias son:

- Ley General Tributaria Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (LGT), donde se incluyen también los derechos y garantías de los contribuyentes, modificada parcialmente por la Ley 34/2015 de septiembre.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
- Reglamento General de Recaudación, Real Decreto 939/2005, de 29 de julio,
- Leyes y reglamentos propios de cada impuesto: que las iremos estudiando a lo largo del curso.
- Diversos reglamentos que regulan distintas materias tributarias.

Estas normas, que como podéis comprobar tienen, algunas, muchos años, están constantemente modificándose, las principales normas que suelen modificar estas leyes y reglamentos son:

- Ley de Presupuestos Generales del Estado (que se publica a finales de diciembre para regular el ejercicio siguiente).
- Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (que acompaña a la Ley de Presupuestos Generales del Estado)
- Decretos y Decretos Ley aprobados por el Gobierno de turno.
- Reales decretos leyes aprobados por el Gobierno y convalidados por el Congreso

2.2 LOS TRIBUTOS: CONCEPTO Y CLASES.

El tributo es un pago que deberá satisfacerse obligatoriamente a la administración tributaria cuando se realicen hechos que estén sujetos a gravamen. Estas prestaciones no constituyen la sanción de un acto ilícito, sino que deben estar establecidas por ley.

Su finalidad principal, además de servir como medios para recaudar ingresos públicos, es la de procurar una mejor distribución de la renta nacional.

Existen tres clases de tributos:

- Tasas
- Contribuciones especiales
- Impuestos

2.2.1 TASAS.

Son tributos que se exigen con motivo de la prestación de un servicio público o la realización por parte de la Administración de una actividad que beneficie de modo particular al sujeto pasivo, siempre que ese servicio o actividad reúna dos requisitos:

- Que el interesado tenga que solicitar o recibir obligatoriamente ese servicio o actividad.
- Que el servicio o actividad no pueda ser prestado por el sector privado (empresas privadas) ya que ha de ser efectuado siempre por la Administración. (Aunque externalicen el servicio, como puede ser la recogida de basuras o el agua). De esta definición se desprenden las siguientes consideraciones:

- El beneficiario directo, también denominado sujeto pasivo, es el obligado al pago del tributo

- Ese sujeto pasivo solicita “algo” a la Administración, que puede ser:
- La prestación de un servicio público.
- La realización de una actividad que le beneficie directa y personalmente.

Como ejemplo de tasas podemos citar: solicitud del permiso de conducción, de la licencia de apertura de un local, expedición de un título académico, del DNI, del pasaporte etc.

Es muy frecuente confundir una tasa con un precio público, pero el precio público se distingue de las tasas por no ser obligatorio o porque se puede obtener en una empresa privada.

2.2.2 CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Son tributos que se exigen al sujeto pasivo por la obtención de un beneficio indirecto o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de:

- La realización de obras públicas.
- El establecimiento o ampliación de servicios Públicos.

Son, como compensaciones parciales del coste financiero de obras públicas o del establecimiento de servicios públicos, en cuanto produzcan un aumento de valor, de ciertos elementos patrimoniales o beneficien especialmente a personas o su patrimonio.

A diferencia de las tasas, el beneficiario no solicita personalmente la prestación de un servicio público ni la realización de las obras. Es la Administración la que decide la realización de la obra o servicio y la que decide que contribución exigir en cada caso.

Ejemplos de contribuciones especiales serán: el asfaltado de una calle (los vecinos de esa calle serán los que paguen la contribución especial), obras de alcantarillado, alumbrado público en un polígono, etc.

La tercera figura tributaria son los impuestos, que, dada su importancia le dedicamos un epígrafe aparte.

UNIDAD 3

3. LOS IMPUESTOS.

3.1 Concepto.

Son los tributos que generan el mayor volumen de ingresos para las Administraciones Públicas. Por este motivo han ido desplazando paulatinamente al resto de los ingresos públicos y convertirse en la principal fuente de ingresos para la realización del gasto público por parte de las distintas administraciones (Estatal, Autonómica y Local).

La principal diferencia con el resto de los tributos, es que en los impuestos no hay contraprestación directa alguna por parte del ente público que lo exige. La contraprestación existirá de forma indirecta manifestada en la multitud de servicios públicos que tenemos y en las obras realizadas por las administraciones.

Es decir los impuestos son tributos exigidos y su contraprestación es, a priori, incierta.

Y esta exigencia del impuesto se debe, principalmente, a dos motivos:

- La obtención de un renta o un disfrute Patrimonio
- El consumo de bienes o servicios.

En ambos casos se pone de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto al que se le va a exigir el impuesto.

Recordemos también, como vocabulario fiscal, que “gravar” es imponer un gravamen (carga impositiva) sobre algo.

Los impuestos más conocidos son el IRPF (Impuesto sobre la renta de personas físicas), el IVA (impuesto sobre el valor añadido) y el impuesto que nos ocupa, el Impuesto de Sociedades.

3.2 Clases de Impuestos.

3.2.1 Impuestos personales y reales.

En los impuestos personales se grava la renta total o el patrimonio en su conjunto, del que es titular una persona física o jurídica determinada. Ejemplo: el IRPF y el Impuesto de Sociedades. (De ahí una de las notas de la definición del impuesto)

En los impuestos reales se gravan manifestaciones de riqueza con independencia de las personas a que corresponde. (El término “real”, viene de la palabra latina “rex” que sig-

nifica “cosa”). Ejemplo: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3.2.2 Impuestos objetivos y subjetivos.

Esta distinción surge por la influencia que, a la hora de determinar económicamente la deuda tributaria, tienen las circunstancias personales de los sujetos pasivos obligados a satisfacerla.

Así, en los impuestos subjetivos estas circunstancias personales se tienen en cuenta para determinar la cuantía de la deuda tributaria. Ejemplo: el IRPF y el Impuesto de Sociedades

En los impuestos objetivos, no se tienen en cuenta las circunstancias personales. Ejemplo: el IVA.

3.2.3 Impuestos directos e indirectos.

Los impuestos directos gravan la riqueza en sí misma, la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta, en cuanto reflejan directamente la capacidad económica del individuo. Ejemplo: el IRPF y el Impuesto de Sociedades, que gravan la renta de las personas (físicas o jurídicas)

Los impuestos indirectos gravan manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como son la circulación o el consumo de la riqueza. Ejemplo: el IVA, que grava el consumo.

3.2.4 Impuestos periódicos e instantáneos.

Los impuestos periódicos tienen un hecho imponible duradero que la ley fracciona, de modo que a cada fracción temporal corresponde una obligación tributaria autónoma. Ejemplo: el IRPF y el Impuesto de Sociedades, que debemos declarar cada año.

En los impuestos instantáneos el hecho imponible aparece como un hecho aislado, de producción no periódica. Ejemplo: el Impuesto sobre Sucesiones, que debemos declarar solamente cuando se produce una sucesión por la muerte de una persona.

3.2.5 Impuestos estatales, autonómicos y locales.

Los impuestos se clasifican en 3 categorías, en función de quien los establece (potestad tributaria), o los gestiona:

- Impuestos estatales (establece el Estado)

- Impuestos autonómicos (establece las CCAA)
- Impuestos locales o municipales (gestiona los Municipios o las Diputaciones Provinciales)

En España hay impuestos que son establecidos por el Estado, ya que éste tiene potestad tributaria para establecerlos y exigirlos, hay otros casos en que son las CC.AA las que tienen esa capacidad y otras veces son los propios municipios los que tienen la potestad de gestionar los impuestos que son establecidos por ley, tanto por el Estado como por las CCAA.

A.- IMPUESTOS ESTATALES.-

Entre estos impuestos están:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
- Impuesto de la renta de los no Residentes (IRNR)
- Impuesto sobre Sociedades (IS).
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
- Impuesto sobre las Primas de Seguros
- Impuestos especiales (sobre el alcohol, tabaco, hidrocarburos etc.)

B.-IMPUESTOS AUTONÓMICOS.

La Constitución Española regula la posibilidad de que las Comunidades Autónomas exijan directamente tributos autonómicos. Sin embargo, hasta el momento apenas se ha desarrollado esta imposición. En el País Vasco y en Navarra sí que existe una verdadera imposición autonómica ya que en materia fiscal tienen gran cantidad de competencias. En Canarias también en algunos aspectos. El resto de CCAA lo que hacen es participar de la recaudación de determinados impuestos estatales. Eso si, cada vez con mas intensidad.

Los impuestos principales autonómicos son:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (ISD)
- Impuesto sobre el Patrimonio. (IP).
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
- Impuesto sobre determinadas actuaciones que inciden sobre el Medio Ambiente.
- Tasas Sobre el Juego

Un artículo muy interesante del diario “Expansión” sobre la situación en 2015 del mapa fiscal autonómico

<http://www.expansion.com/economia/politica/2015/03/12/5500afa3268e3ec62f8b4578.html>

C. IMPUESTOS LOCALES o MUNICIPALES.

Son los exigidos por las Administraciones Locales (Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales). Se pueden clasificar en:

- **Imposición Municipal Obligatoria.** Son impuestos creados por el Estado (a través de la ley de financiación Haciendas Locales) con el fin de proporcionar a los municipios fuentes de ingresos propias, pero tienen que ser exigidos y gestionados por los Ayuntamientos obligatoriamente, si bien las Ordenanzas municipales podrán variar o introducir elementos para cuantificar las deudas tributarias y regular algunos aspectos del procedimiento o la gestión de los mismos. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales determina que los municipios **EXIGIRÁN**:
 - El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)
 - El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) (Conocido como la contribución, no confundir por tanto con lo que son las contribuciones especiales)
 - Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. (IVTM). (Conocido como Impuesto de Circulación).

- **Imposición municipal voluntaria.** Pueden ser voluntariamente establecidos o suprimidos por cada Municipio. Así, existen en España municipios, en los que se exige el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y otros en los que no. La misma Ley de Haciendas Locales determina que los Ayuntamientos **PODRÁN ESTABLECER Y EXIGIR**:
 - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
 - Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (también llamado Impuesto sobre plusvalías).

La gestión de los impuestos municipales es competencia de los respectivos Ayuntamientos, si bien hay dos cuestiones que corresponden exclusivamente a la Administración del Estado: la gestión catastral del IBI y la gestión censal del IAE (incluso las Diputaciones Provinciales tienen capacidad de recaudar parte del IAE y del IBI)

Es importante destacar que la mayoría de estos impuestos son liquidados por el Ayuntamiento y lo único que hay que hacer o bien pagar en ventanilla o bien domiciliar el pago.

El resto requieren la confección de autoliquidaciones es decir que el sujeto pasivo (ver definición más adelante) sea quien liquide personalmente el impuesto rellenando los modelos que la Hacienda Pública habilita para cada uno de ellos con el fin de determinar su deuda tributaria como ocurre por ejemplo con el IRPF, el impuesto de Sociedades o el IVA.

UNIDAD 4

4. PRINCIPALES CONCEPTOS IMPOSITIVOS.

En todo tributo se dará respuesta a una serie de cuestiones. Cada una de ellas define un elemento tributario.

	EL TRIBUTO	ELEMENTOS TRIBUTARIOS
¿Quién lo exige?	El ente público	Sujeto activo
¿Quién lo paga?	El contribuyente o su sustituto	Sujeto pasivo
¿Por qué se paga?	Ante determinadas circunstancias	Hecho imponible
¿Cuánto se paga?	Cuantificación	Bases, tipos, cuotas y deuda Tributaria
¿Cuándo se paga?	En un periodo concreto	Devengo y periodo voluntario
¿Y si no pago?	Fuera de plazo	Recargos, intereses y multas

A continuación vamos a entrar a fondo en cada uno de los elementos tributarios.

4.1 SUJETO ACTIVO.

Es el ente público que exige el tributo.

En función de quién sea ese sujeto activo, los tributos se clasifican en: Estatales, Autonómicos y Locales (Municipios y Diputaciones).

4.2 DOMICILIO FISCAL.

Al igual que cada uno de nosotros tiene un domicilio particular en el que recibe el correo, se encuentra censado, etc., los sujetos pasivos de los tributos han de tener un domicilio a efectos fiscales (que puede coincidir con el nuestro habitual en caso de la declaración del IRPF por ejemplo). Ese será nuestro domicilio fiscal.

La LGT establece que se considerará domicilio fiscal:

- La residencia habitual, en caso de personas físicas, (si hay dos o más en uno de ellos, donde resida más tiempo). Se considera vivienda habitual a aquella en la que residimos más de 173 días al año
- Y el domicilio social (que será donde radique la actividad de gestión de la empresa) en el caso de las personas jurídicas y de cara al Impuesto de Sociedades

Cada vez que se cambie el domicilio fiscal ha de ser comunicado a la Administración en los modelos oficiales confeccionados para ello. (Declaración Censal Mod. 030 para personas físicas no empresarios y el modelo 036 para las empresas).

4.3 SUJETO PASIVO.

4.3.1 Concepto.

Es sujeto pasivo la persona física o jurídica que, según la ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

También tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias que así se establezca:

- Herencias yacentes: bienes y derechos transmitidos por causa de la muerte, sin distribuir todavía entre los herederos por cualquier causa.
- Comunidades de bienes: agrupaciones de personas físicas.
- Demás entidades sin personalidad jurídica: fondos de inversión, uniones temporales de empresas, fondos de pensiones, comunidades de vecinos, etc.

La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo, queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones exijan para cada tributo.

Como hemos visto es sujeto pasivo tanto el contribuyente, como el sustituto de mismo. Por tanto, es importante saber distinguir entre cada uno de ellos, porque aquél a quien se considere sujeto pasivo, en cada caso, es el que se obliga con la Hacienda Pública.

4.3.2 Contribuyente.

Es contribuyente la persona física o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible del impuesto. Es la persona que realiza el presupuesto de hecho de la norma.

Ejemplo 1:

En el I. Sociedades, el hecho imponible es la obtención de renta. Una empresa recibe una renta por su actividad y eso le obliga a pagar el impuesto sobre esa renta (carga tributaria). Es, por tanto, el contribuyente. Al año siguiente está obligado a presentar la declaración del IS y a ingresar en Hacienda la cuota que le corresponda. Es, por tanto, también el sujeto pasivo.

Ejemplo 2:

En el IVA, el hecho imponible es el consumo de un bien o servicio. Un consumidor al comprar un bien se le obliga a pagar, sobre el precio de venta, el IVA correspondiente (carga tributaria). Es, por tanto, el contribuyente. Pero en ningún momento está obligado a presentar ninguna declaración, ni a ingresar la cuota en Hacienda. Por tanto, no es sujeto pasivo.

Nunca perderá la condición de contribuyente quién, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas. Lo normal es que esa misma persona sea la obligada a cumplir la prestación tributaria fundamental (como en el ejemplo del IRPF). Pero ese sencillo esquema se altera cuando se interpone la figura del “sustituto”.

4.3.3 Sustituto del contribuyente.

Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la ley, y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir las prestaciones materiales (ingresar la cuota en Hacienda) y formales (presentar declaraciones) de la obligación tributaria.

De esta definición se desprende que el sustituto:

- Debe estar determinado por la ley.
- En los supuestos de sustitución se dan dos presupuestos de hecho:
 - El hecho imponible del que nace la obligación tributaria lo realiza el contribuyente.
 - Otro presupuesto de hecho del que nace la obligación del sustituto de ingresar a la Administración Tributaria las cuotas del impuesto en lugar del contribuyente sustituido por mandato legal.

El sustituto tiene la facultad de cobrar al contribuyente la cantidad correspondiente antes de su ingreso en Hacienda, bien reteniendo el importe de la obligación con ocasión de los pagos que realice el contribuyente, bien repercutiendo la cantidad correspondiente.

Ejemplo:

En el ejemplo anterior del IRPF. Al trabajador que recibe una renta por su trabajo (contribuyente), el empresario le retiene todos los meses una parte de ese sueldo y lo ingresa directamente en Hacienda. En este caso, el empresario es el sustituto del contribuyente y, por tanto, el sujeto pasivo.

Veamos un ejemplo numérico: La nómina de un trabajador de una empresa es de 1.000 euros. La obligación del empresario es la de retenerle el 2% de su salario, por lo tanto, pagará al trabajador una vez practicada la retención 980 euros.

Salario Bruto – retención $(2\%/1000) = 1000 - 20 = 980$ euros

Los 20 euros, retenidos por el empresario, serán ingresados por éste en el Tesoro Público.

Por el hecho de la retención tenemos los siguientes sujetos:

- **Trabajador:**

- Recibe la renta, por lo que realiza el hecho imponible, y le descuentan del sueldo la retención, por lo que sufre la carga tributaria. Es el contribuyente
- No tiene la obligación de ingresar lo retenido en Hacienda, ni de presentar ninguna declaración por la retención. No es el sujeto pasivo.

- **Empresario:**

- No recibe la renta, por lo que no realiza el hecho imponible, ni paga el impuesto puesto que se lo descuenta al trabajador de su salario. No es el contribuyente.
- Tiene la obligación de presentar una declaración por la retención y de ingresar lo retenido al trabajador a Hacienda, en sustitución del trabajador. Es el sujeto pasivo.

Al año siguiente, el trabajador, por haber obtenido prestaciones por la realización de un trabajo por cuenta ajena, tiene la obligación de liquidar el IRPF. Dicho trabajador tendrá que pagar a Hacienda un porcentaje legalmente establecido de sus ingresos. Pero tendrá la posibilidad de descontar aquellas cantidades que le han sido retenidas por parte del empresario y que ya ha ingresado en el Tesoro Público. Para ello deberá presentar una declaración y hacer el ingreso a Hacienda.