



SISTEMA TRIBUTARIO EN ESPAÑA

El sistema tributario español se basa en los siguientes principios:

- **Principio de igualdad y generalidad.**
- **Principio de capacidad económica.**
- **Principio de progresividad.**
- **Principio de no confiscatoriedad.**
- **Principio de legalidad.**

La norma suprema que regula la fiscalidad en España es la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

Por lo que respecta a la tributación en sí, **en España tenemos 3 tipologías tributarias** en función del órgano competente en cada materia fiscal, tal y como desglosamos a continuación:

TRIBUTACIÓN del ESTADO:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (una parte está cedida a las Comunidades Autónomas).
- Impuesto de la Renta de No Residentes.
- Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Impuestos Especiales.
- Aranceles sobre las importaciones.
- Impuestos sobre las primas de seguros.
- Impuestos sobre el Juego.

TRIBUTACIÓN de las COMUNIDADES AUTÓNOMAS:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (cada Comunidad Autónoma tiene fijado un tipo de gravamen).
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
- Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
- Tributos sobre el Juego.

- Igit, (Impuesto general indirecto canario).

TRIBUTACIÓN LOCAL (Ayuntamientos):

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Impuestos sobre Actividades Económicas.
- Impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana.
- Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.
- Impuesto sobre gastos suntuarios.

Una vez realizada esta radiografía de la fiscalidad en España y de todas las ramificaciones existentes, vamos a analizar uno por uno los impuestos más relevantes del panorama tributario español.

➤ **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS:**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) es un tributo de carácter personal y directo, cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas (CCAA) que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Los contribuyentes de este Impuesto son las personas físicas con residencia fiscal en España.

Se regula en la **Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, y **Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo**.

Los contribuyentes por IRPF aplicarán dos escalas, la estatal y la autonómica, a la vez que el mecanismo del Impuesto divide las rentas en dos escalas (la base imponible general y la base imponible del ahorro).

BI del ahorro: la conforman las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales con periodo de permanencia superior a un año, así como determinados rendimientos de capital mobiliario, tales como participación en fondos propios de entidades, cesión a terceros de capitales propios, operaciones de capitalización, así como contratos de seguro de vida o invalidez.

Base liquidable	Tipo Estatal aplicable	Tipo autonómico aplicable	Tipo Total
Euros	Porcentaje	Porcentaje	Porcentaje
Hasta 6.000,00	9,50	9,50	19,00
Los siguientes 44.000,00	10,50	10,50	21,00

En adelante (a partir de 50.000 euros)	11,50	11,50	23,00
---	-------	-------	-------

BI General: comprende los rendimientos del trabajo, rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas, imputaciones de rentas, transparencia fiscal internacional, cesión de derechos de imagen, instituciones de inversión, entre otros.

Base liquidable	Tipo Estatal aplicable	Tipo autonómico aplicable	Tipo Total
Euros	Porcentaje	Porcentaje	Porcentaje
Hasta 12.450,00	9,50	Tipo de cada CCAA	19,00
Los siguientes 7.750,00	12,00	Tipo de cada CCAA	24,00
Los siguientes 15.000,00	15,00	Tipo de cada CCAA	30,00
Los siguientes 24.800,00	18,50	Tipo de cada CCAA	37,00
En adelante (a partir de 60.000 euros)	22,50	Tipo de cada CCAA	45,00

La estructura y gravámenes del IRPF en España es la siguiente:

- **Rendimientos del trabajo:** todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, fijas o variables, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria por cuenta ajena.

La retención a practicar será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se abonen el tipo de retención expresado en número enteros.

- Determinación de la base para calcular el tipo de retención:
 Retribuciones totales anuales: Fijas y variables, dinerarias y en especie, y atrasos imputables a ejercicios anteriores (-) Minoraciones (Reducciones por irregularidad (30%); Gastos deducibles (Seguridad Social, mutualidades de funcionarios, colegios de huérfanos y derechos pasivos); Reducción por rendimientos del trabajo; Pensionistas y más de dos hijos (600€); Desempleados (1.200€); Pensiones compensatorias al cónyuge).

- La cuota de retención se obtiene efectuando las siguientes operaciones: Escala x Base de retención (-) Escala x Mínimo personal y familiar.

➤ **Rendimientos de capital inmobiliario:** son aquellos que se generan del arrendamiento de inmuebles rústicos y urbanos (no afectos a actividad económica), así como los rendimientos derivados de la constitución o cesión de derechos o facultad de uso o disfrute sobre inmuebles.

NO se incluirán en estos rendimientos aquellos derivados de la titularidad de bienes inmuebles a disposición del propietario (viviendas distintas a la habitual) o usufructuario, que tributarán por imputación (1,1% del valor catastral del inmueble).

Gastos deducibles:

- 1) Gastos necesarios para la obtención de los ingresos (debidamente justificados).
- 2) El importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo.

Cuando el inmueble arrendado esté destinado a la vivienda habitual del arrendatario, el rendimiento neto se reducirá en un 60%, a menos que el arrendatario tenga una edad comprendida entre los 18 y 35 años, en cuyo caso la reducción será del 100%. En el caso de viviendas vacacionales, no existirá esta reducción.

➤ **Rendimientos de capital mobiliario:** rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad; cesión a terceros de capitales propios; los procedentes de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. Tendrán también esta consideración los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas; la cesión del derecho a la explotación de imagen; la presentación de asistencia técnica; los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor, así como los procedentes de la propiedad intelectual no afecta a la actividad económica del contribuyente.

Estarán exentos los primeros 1.500 euros procedentes de rendimientos de capital mobiliario.

En cuanto a los gastos deducibles, serán exclusivamente los siguientes:

- 1) Gastos de administración y depósito de valores negociables;
- 2) En el caso de arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, los gastos necesarios para su obtención, así como el importe del deterioro sufrido.

Los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años, se reducirán en un 40%.

➤ **Rendimientos de actividades económicas:** son aquellos que, procediendo del trabajo personal y/o del capital, supongan por parte del sujeto la ordenación por

cuenta propia de los medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Existen los siguientes métodos:

- Estimación directa:
 - Normal: se aplica a actividades profesionales o empresariales desarrolladas por personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas. Se podrán deducir una serie de gastos: de Seguridad Social, contratos de seguro, gastos de personal, compras consumidas afectas a la actividad, suministros... siempre que estén contabilizados, debidamente justificados y sean necesarios para el desarrollo de la actividad.

La base a liquidar sigue el siguiente esquema: Ingresos + Autoconsumo - Gastos
 - Simplificada: lo conformarán las actividades empresariales a las que no les sea de aplicación la modalidad de Estimación Objetiva. Permite la deducción íntegra de las amortizaciones. Al igual que en la estimación directa normal, serán deducibles todos los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad.
- Estimación Objetiva: se aplicará a determinadas actividades empresariales, entre las podemos destacar una gran parte del comercio minorista tales como, peluquerías, transporte de viajeros, talleres de reparación de vehículos, restaurantes, cafeterías, bares, taxi, etc.

En todos ellos, deben realizarse cuatro pagos fraccionados, en los plazos del 1 al 20 de: Abril, Julio, Octubre y Enero del año siguiente.

- **Ganancias y Pérdidas Patrimoniales**: son las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que se encuentre sujeto a otras normas tributarias (Impuesto de Sucesiones y Donaciones), o tengan la consideración de otro rendimiento.

Supuestos de no sujeción: división de cosa común, disolución de sociedad conyugal de gananciales y disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

El cálculo del rendimiento gravable seguirá el siguiente esquema:

- (+) Valor de transmisión (-) Gastos inherentes a la transmisión
- (-) Valor de adquisición (+) Gastos y Tributos inherentes a la adquisición (-) Importe de los derechos de suscripción enajenados
- (=) Ganancia o pérdida patrimonial

Exenciones: donaciones entregadas a entidades sin fines lucrativos; transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años.

➤ **Base liquidable**

- Base liquidable general = (+/-) BI General (-) Reducciones (+) Ganancias patrimoniales no justificadas = (+/-) Base Liquidable General.
- Base liquidable del ahorro = (+) BI Ahorro (-) Exceso de reducciones por pensiones compensatorias no aplicadas en la parte general = (+) Base liquidable del ahorro.

➤ **Mínimo personal y Familiar:** con carácter general será de 5.050 euros anuales. Por descendientes será de 1.800 euros anuales por el primero, 2.000 euros anuales por el segundo, 3.600 euros anuales por el tercero, 4.100 euros anuales por cuarto y siguientes. Por ascendientes será de 900 euros anuales por cada mayor de 65 años o con discapacidad.

➤ **Deducciones:** Deducción por inversión en vivienda habitual, (para viviendas adquiridas antes del 31-12-12); deducciones en actividades económicas; deducciones por donativos; deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla; Deducción por actuaciones para la protección del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial; Deducción por cuenta ahorro-empresa; deducción por doble imposición internacional; deducción por maternidad y deducción por alquiler para aquellas viviendas arrendadas con anterioridad al 31-12-14. Así mismo, cada Comunidad Autónoma tiene sus propias deducciones para los habitantes de dicha Comunidad.

➤ **IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas. Está regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

De los 28 Estados pertenecientes a la UE, sólo existe este impuesto en España y Francia.

Es un impuesto cedido a las comunidades autónomas, de manera que éstas obtienen el total de la recaudación, y se encargan de su gestión y pueden regular su mínimo exento, su tarifa y sus deducciones.

La base imponible será el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, entendiendo por patrimonio neto el conjunto de los bienes y derechos con contenido económico de los que sea titular el sujeto pasivo, una vez se le reste el valor de las cargas y gravámenes que recaigan sobre los bienes, así como las deudas u obligaciones personales de las que deba responder.

El mínimo exento general es de 700.000 euros.

➤ IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste, es decir, es el tributo por el que se somete a gravamen a los contribuyentes sujetos a la denominada obligación real. Está regulado en 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.

Son contribuyentes por este impuesto:

- ✓ Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo, salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- ✓ Las personas físicas con nacionalidad extranjera que sean residentes en España por su cargo o empleo, como miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, funcionarios en activo que ejerzan aquí cargo o empleo oficial, siempre a título de reciprocidad.
- ✓ Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.

Hecho imponible: obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto. Son obtenidas en territorio español:

- ✓ Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- ✓ Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, cuando se trate de actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español.
- ✓ Los rendimientos del trabajo, cuando deriven de un trabajo prestado en territorio español.
- ✓ Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español.
- ✓ Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.
- ✓ Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España.
- ✓ Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.
- ✓ Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

- ✓ Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.
- ✓ Rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.
- ✓ Las ganancias patrimoniales cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español o de otros bienes muebles o inmuebles situados en territorio español.

Sujeción al impuesto:

- ✓ **Con establecimiento permanente:** Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

Tipo de gravamen aplicable: A la base imponible se aplicará el tipo de gravamen del 30%, excepto cuando la actividad del establecimiento permanente fuese la de investigación y explotación de hidrocarburos, en cuyo caso el tipo será del 35%.

- ✓ **Sin establecimiento permanente:** Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre las mismas.

Tipo de gravamen aplicable: El tipo de gravamen general será del 24%.

Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el IRPF, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8%.

Será del 2% para los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada.

El tipo del 19% se aplicará cuando se trate de:

- Dividendos y rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades;
- Intereses y rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios;
- Ganancias de patrimonio generadas por la transmisión de elementos patrimoniales.

El tipo de gravamen aplicable a los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español, o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro, o a un establecimiento permanente

situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro será del 10% cuando concurren una serie de requisitos, entre los que destacamos:

- Que ambas sociedades sean residentes fiscales en la UE
- Que ambas sociedades sean asociadas
- Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

➤ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. El IS viene regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba su Reglamento.

La exigencia no es uniforme en todo el territorio nacional, ya que nos encontramos con regímenes especiales por razón del territorio: el Concierto Económico con el País Vasco, el convenio con Navarra y los convenios con Canarias, Ceuta y Melilla.

El esquema liquidatorio del IS es el siguiente:

(=) (Resultado contable)	(-) Deducciones por doble imposición
(+/-) Ajustes de carácter fiscal	
(+) Imputación de regímenes especiales	(-) Bonificaciones
(-) Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	(-) Otras deducciones
(=) Base imponible	(-) Pagos fraccionados
(x) Tipo impositivo	(-) Retenciones e ingresos a cuenta
(=) Cuota íntegra	
(=) Cuota diferencial a ingresar o devolver o compensar	

Tipos de gravamen:

- 1) **Tipo del 33%:** entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos.
- 2) **Tipo del 30%:** entidades de crédito.
- 3) **Tipo del 25%:**
 - Mutuas de seguros generales, las entidades de previsión social y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la

Seguridad Social que cumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la materia.

- Sociedades de garantía recíproca y sociedades de reafianzamiento inscritas en el Registro Especial del Banco de España.
 - Sociedades cooperativas de crédito y las cajas rurales.
 - Los colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
 - Entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.
 - Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
 - Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.
 - La entidad de derecho público “Puertos del Estado”, y las autoridades portuarias.
- 4) **Tipo del 20%:** sociedades cooperativas fiscalmente protegidas.
- 5) **Tipo del 15%:** Entidades de nueva creación excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con BI positiva y el siguiente.
- 6) **Tipo del 10%:** Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.
- 7) **Tipo del 1%:**
- Sociedades de inversión de capital variable (con un mínimo de 100 accionistas);
 - Fondos de inversión de carácter financiero (con un mínimo de 100 partícipes);
 - Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria (mínimo de 100 socios o partícipes);
 - El fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- 8) **Tipo del 0%:** Fondos de pensiones.
- 9) **Tipo especial para entidades de reducida dimensión:** la normativa establece dos tramos de gravamen para estas empresas: El tipo de gravamen será el 25% para los primeros 120.202,41 euros de base imponible, y el 28% para el resto de la base imponible para períodos impositivos que se inicien a partir del 01-01-2015. Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, el tipo de gravamen que aplicarán las empresas de reducida dimensión será el 25%

- 10) **Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.** En los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos periodos sea inferior a 5 millones de euros, y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán al tipo fijo del 25% para el resto de la base imponible, excepto si deben tributar a un tipo diferente del general.

Deducciones: entre otras, deducción por doble imposición interna y por doble imposición internacional. Deducción por actividades de I+D; Deducción por inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales; Deducción por inversiones en la edición de libros; Deducciones por inversión para la protección del medio ambiente; Deducción por gastos de formación profesional; Deducción por inversiones para la movilidad reducida; Deducción por la creación de empleo para discapacitados; Deducción por reinversión en beneficios extraordinarios.

➤ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en España es un impuesto que constituye la base del sistema español de imposición indirecta. Fue creado en 1986, por exigencia de la Comunidad Económica Europea, sustituyendo al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, y fue objeto de reforma a nivel comunitario en 1992 para adaptarlo al denominado mercado interior dentro de la Unión Europea.

Se regula en la Ley 37/1998, de 28 de diciembre, y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

El IVA tiene un carácter neutral hacia las empresas (como así prevé la Sexta Directiva), al no suponer para ellos ni gasto ni ingreso. La neutralidad se rompe cuando se produce el consumo final de los bienes.

El IVA grava las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.
- La adquisición intracomunitaria de bienes.
- Las importaciones de bienes.

Esquema liquidatorio:

1. Delimitar si está dentro del marco del IVA
 - a. Espacial: si la operación se ha efectuado en el TAI (territorio de aplicación del impuesto)
 - b. Subjetivo: si es realizada por empresario o profesional dentro del ejercicio de su actividad
2. Delimitación del Hecho imponible.
3. Determinar si la operación está o no exenta.

4. Cuantificar la Base imponible.
 5. Determinar el tipo impositivo:
 - a. 4%: superreducido: alimentos de primera necesidad; libros periódicos y revistas; medicamentos para uso humano; vehículos para personas con minusvalías; prótesis; viviendas de promoción pública...
 - b. 10%: reducido:
 - i. Entregas de bienes: productos para nutrición humana o animal; agua; medicamentos para uso animal; primera transmisión de edificios aptos para su uso como vivienda; entregas de objetos de arte; gas licuado envasado...
 - ii. Prestaciones de servicios: transporte de viajeros y equipajes; hoteles y restaurantes; exhibición de películas y obras teatrales; espectáculos deportivos; servicios de peluquería; suministro y recepción de radiodifusión y televisión digital; servicio de albañilería...
 - c. 21%: General
 6. Determinar el sujeto pasivo de la operación
 7. Liquidar el impuesto
- ✓ Operaciones No Sujetas: La ley deja fuera de gravamen determinadas operaciones, tales como los servicios médicos, determinadas actividades educativas, culturales y deportivas, también las operaciones financieras y de seguro.
- ✓ Operaciones Exentas:
- En operaciones interiores: servicios postales; asistencia hospitalaria; prestaciones de servicios de asistencia social; servicios de educación y enseñanza; servicios de entidades sin fines lucrativos; operaciones de seguros, reaseguros y capitalización; operaciones financieras; loterías y apuestas del Estado; determinadas operaciones inmobiliarias, tales como entregas de terrenos rústicos, segundas y ulteriores entregas de edificaciones (que estarán sujetas a ITP), operaciones de Juntas de Compensación.
 - Exenciones en exportaciones: entregas de bienes expedidos fuera de la UE por el transmitente o por un tercero en su nombre; entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la UE por el adquirente no establecido o por un tercero que actúa en su nombre; bienes que se adquieren en el TAI, se realizan trabajos sobre ellos y posteriormente se exportan; bienes que se importan, se realizan trabajos y posteriormente se reexportan.
 - Operaciones asimiladas a las exportaciones: operaciones relativas a buques destinados a la navegación marítima internacional; operaciones relativas a aeronaves de navegación internacional; entregas de bienes y prestaciones de servicios a embajadas y

consulados a título de reciprocidad; transportes de viajeros y sus equipajes.

- Operaciones relativas a zonas francas: entregas de bienes destinados a ser introducidos en zona franca; entregas de bienes que se encuentren en zona franca mientras se encuentren en dicha zona.
- Exenciones en entregas de bienes con destino UE: entregas de bienes cuando el adquirente sea otro sujeto pasivo del IVA en un EM distinto de España o bien una persona física que no actúe como empresario o profesional; entregas de medios de transporte nuevos con destino a otro EM cuando al adquirente le sea de aplicación alguno de los supuestos de no sujeción; supuestos de autoconsumo intracomunitario con destino a otro EM.
- Exenciones en las adquisiciones Intracomunitarias de Bienes:
 - Exenciones técnicas: se equiparan a entregas interiores e importaciones.
 - Exenciones en operaciones triangulares.
- Exenciones en importaciones: encontramos 4 exenciones:
 - Exenciones dirigidas a facilitar la libre circulación de personas (traslado, matrimonio...).
 - Exenciones en importaciones con carácter gratuito y escasa entidad económica.
 - Exenciones de regímenes aduaneros especiales.
 - Exenciones técnicas: evitan la discriminación de productos procedentes del exterior o la doble imposición.
- ✓ Devengo: momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la deuda tributaria.
- ✓ Base imponible:
 - Regla general: la BI en las operaciones interiores está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas procedentes del destinatario o terceras personas.
 - Regla especial:
 - Contraprestación no dineraria: se tomará como base la que se hubiera fijado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes
 - Transmisiones por precio único: si en una misma operación y por precio único se transmiten bienes de distinta naturaleza, la base para cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de cada bien transmitido, salvo que uno de los bienes sea accesorio al otro.

- Autoconsumo de bienes: la base la conformará la de su adquisición o la de su transmisión en el momento de la entrega, dependiendo de si ha sufrido alteración o no.
- Operaciones Vinculadas: la BI será el valor normal de mercado.
- BI en las importaciones:
 - Regla general: Valor en aduana. A éste se le añaden una serie de partidas, que son: impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del TAI, así como los que se devenguen con motivo de la importación. Gastos accesorios, como comisiones y gastos de embalaje, transporte y seguro.
 - Reglas especiales:
 - Régimen de perfeccionamiento activo: la BI será la contraprestación de los trabajos.
 - Salida de Depósitos Fiscales: la BI será la que corresponda a la última entrega realizada dentro del depósito.
- ✓ Repercusión del IVA:
 - Características generales:
 - Es obligación del sujeto pasivo, para su posterior deducción por el sujeto repercutido.
 - Se exceptúa de la obligación de repercutir en el caso de importaciones y de inversión del sujeto pasivo.
 - Requisito: Consignación separada en factura de cuota, base y tipo.
 - Modificación de cuotas repercutidas:
 - Incorrecta fijación de cuotas.
 - Modificación de BI.
 - Plazo: cuatro años.
 - No se modifica si:
 - Aumento de cuotas a particulares
 - Se descubre por la Administración y es constitutivo de infracción.
- ✓ Devoluciones:
 - Régimen General de devoluciones:
 - Se aplica cuando las cuotas soportadas no hayan podido ser deducidas durante el ejercicio por exceder de las cuotas repercutidas.
 - Se solicitará al tiempo de presentar la última declaración-liquidación del ejercicio.
 - La devolución se efectuará en el plazo de seis meses, debiendo abonarse intereses de demora de oficio en caso de no cumplirse con este plazo.

- Devolución a exportadores y otros operadores económicos:
 - La devolución se solicita con cada declaración-liquidación, sin necesidad de esperar al final del ejercicio
 - Existe límite a la devolución, formado por el resultado de aplicar sobre el volumen de las operaciones del periodo el tipo general.
- Devoluciones a no establecidos:
 - Tiene que tratarse de empresario o profesional establecido en la UE o en un país en el que haya reciprocidad de trato con los profesionales españoles.
 - Sólo puede hacer en el TAI operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo o servicios de transporte y accesorios exentos.

➤ IMPUESTOS ESPECIALES

Los IIEE gravan el consumo sobre determinados bienes. Son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno, de determinados bienes.

Los más importantes son los siguientes:

1. Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas:
 - El impuesto sobre la cerveza.
 - El impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas.
 - El impuesto sobre productos intermedios.
 - El impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas.
2. El impuesto sobre hidrocarburos.
3. El impuesto sobre las labores del tabaco.
4. El impuesto sobre la electricidad.

Los impuestos especiales se regulan en España, internalizando las normas armonizadoras de la Unión Europea, por la **Ley 38/1992, de 28 de diciembre**, y **Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio**.

➤ TRIBUTACIÓN DE COMERCIO EXTERIOR

Tendrá la consideración de importación de bienes la entrada en el interior del país de un bien procedente de un país tercero, Canarias, Ceuta y Melilla.

Los tributos que inciden sobre el comercio exterior pueden clasificarse en cuatro grupos:

- a) Derechos de aduana o aranceles: pueden ser a la importación o a la exportación. Se les denomina también derechos arancelarios. El montante de estos derechos suele ser distinto en función de la clase de mercancías de que se trate. El país de origen de mercancía también puede dar lugar a diferencias impositivas.

- b) Exacciones de efecto equivalente a derechos arancelarios: se trata de unos gravámenes sobre el comercio exterior de mercancías que no son verdaderos derechos de aduana, si no que su efecto es encarecer el precio de las mercancías que entran o salen del TAU (territorio aduanero de la unión), con el objeto de restringir el volumen de intercambios comerciales. También puede tratarse de la contrapartida que la Administración aduanera exige a los operadores económicos por los servicios que presta.
- c) Derechos reguladores (antidumping): tributos que tienen por objeto alterar el precio de los productos presentados para su importación, ya sea por tratarse de algún tipo de mercancías que tienen un precio regulado en el país de importación, o como reacción a alguna práctica comercial prohibida que posibilita unos precios de importación anormalmente bajos.
- d) Derechos compensadores: son los tributos que tienen la finalidad de asegurar que los productos que se importan sean sometidos a la misma presión fiscal indirecta que la que habrían soportado dichos productos si hubieran sido elaborados u obtenidos en el interior del país de importación. Son los que dan lugar a los “ajustes fiscales en frontera”.

➤ OBLIGACIONES FISCALES Y CONTABLES

- ❖ Expedición de factura: los empresarios y profesionales deben expedir y entregar factura por cada uno de sus servicios profesionales que realicen en el desarrollo de su actividad.
- ❖ Obligaciones de identificación: toda persona, física y jurídica, tendrán un NIF para sus relaciones de naturaleza o trascendencia tributaria.
- ❖ Obligaciones registrales:
 - IRPF: Llevanza de libros de contabilidad exigidos en el Código de Comercio, y los libros de registro de ingresos y gastos, libro registro de bienes de inversión, libro registro de ventas en ingresos (para actividades empresariales), y libro de provisiones de fondos y suplidos.
 - IS: Libro inventario y de cuentas anuales, libro diario, libro de actas, libro registro de acciones nominativas (para las SA y SCA), libro registro de socios (SL).
 - IVA: Libro registro de facturas expedidas, libro registro de facturas recibidas, libro de bienes de inversión, libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.
- ❖ Obligaciones censales: El inicio de actividades económicas origina un conjunto de obligaciones fiscales, entre ellas las de carácter censal, exigidas en el ámbito estatal para las personas o entidades que las desarrollan. Quienes vayan a realizar actividades u operaciones empresariales o profesionales o abonen rendimientos

sujetos a retención deben solicitar, antes del inicio, su inscripción en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. Este censo forma parte del Censo de Obligados Tributarios. También se integrarán en este censo, **las personas o entidades no residentes** en España. De igual forma, **las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido** quedarán integradas en este censo cuando sean sujetos pasivos de dicho impuesto.