GOBIERNO DE ESPAÑA

MINISTERIO DE EDUCACIÓN, CULTURA Y DEPORTE

aula MENTOR

Impuesto de Sociedades

AULA MENTOR

aulamentor.es

ISBN: 978-84-369-5461-6
Nipo: 030-13-093-9

Autoria:

Roberto Muñoz Rodríguez

Edición y maquetación:

Cristina Prada Díez

Coordinación pedagógica:

Cristina Prada Díez

Diseño gráfico de portada:

Almudena Bretón

Foto de portada: Almudena Bretón

IMPUESTO DE SOCIEDADES

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO DE SOCIEDADES... 5
1.1 Introducción..... 6
1.2 Los ingresos públicos. Financiación fiscal de la administración..... 7
1.3 Los impuestos..... 10
1.4 Principales conceptos impositivos..... 14
1.5 Marco normativo del impuesto de sociedades actualizado a primavera de 2013..... 29
1.6 Cuestiones finales a tener en cuenta..... 35

2. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES..... 37
2.1 Introducción..... 38
2.2 Estructura del impuesto sobre sociedades..... 38
2.3 Estructura del gasto contable por impuesto sobre sociedades..... 38
2.4 Estudio de las diferencias entre el impuesto de sociedades y la contabilidad..... 39
2.5 Estudio de las diferencias entre el criterio fiscal y contable..... 42
2.6 Cuestiones finales a tener en cuenta..... 55

3. NATURALEZA Y ÁMBITO DE APLICACIÓN..... 57
3.1 Introducción..... 58
3.2 Periodo impositivo y devengo del impuesto..... 58
3.3 El sujeto pasivo..... 60
3.4 Supuestos de exención..... 62
3.5 Quienes están obligados a la presentación de la declaración del impuesto de sociedades..... 63
3.6 Cuestiones finales a tener en cuenta..... 65

4. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO I..... 66
4.1 Introducción..... 67
4.2 El hecho imponible..... 67
4.3 Determinación de la base imponible del impuesto de sociedades..... 68
4.4 Correcciones a la base imponible..... 68
4.5 Consideraciones finales a tener en cuenta..... 92

IMPUESTO DE SOCIEDADES

5. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO II..... 93
5.1 Introducción..... 94
5.2 Imputación temporal de ingresos y gastos..... 94
5.3 Compensación de bases imponibles negativas..... 97
5.4 Cuota íntegra: tipos de gravamen..... 98
5.5 Cuota líquida: deducciones y bonificaciones..... 99
5.6 Cuota diferencial: liquidación..... 108
5.7 Cuestiones finales a tener en cuenta..... 108

6. RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA. DEUDA TRIBUTARIA..... 109
6.1 Introducción..... 110
6.2 Retenciones y pagos a cuenta..... 110
6.3 Pagos fraccionados..... 114
6.4 Deuda tributaria..... 119
6.5 Extinción de la deuda tributaria..... 125
6.6 Consideraciones finales a tener en cuenta..... 128

7. INCENTIVOS FISCALES PARA PYMES..... 129
7.1 Introducción..... 130
7.2 Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión..... 130
7.3 Modelo 200. Presentación de autoliquidación del impuesto de sociedades..... 135
7.4 Consideraciones finales a tener en cuenta..... 141

Unidad de Aprendizaje 1

INTRODUCCIÓN AL IMPUESTO DE SOCIEDADES

ÍNDICE

1.1 INTRODUCCIÓN 6

1.2 LOS INGRESOS PÚBLICOS. FINANCIACIÓN FISCAL DE LA ADMINISTRACIÓN 7

1.3 LOS IMPUESTOS 10

1.4 PRINCIPALES CONCEPTOS IMPOSITIVOS 14

1.5 MARCO NORMATIVO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES ACTUALIZADO A PRIMAVERA DE 2013 29

1.6 CUESTIONES FINALES A TENER EN CUENTA 35

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 el tema nos vamos a dedicar a presentar todos y cada uno de los conceptos fiscales para que, de aquí en adelante sirva como herramienta para mejorar el aprendizaje y la comprensión en la materia.

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

1.1.1 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 para el sostenimiento del gasto público.

Por tanto, la Hacienda Pública decide establecer el Impuesto de Sociedades para que dichas personas jurídicas (que más adelante matizaremos exactamente quienes son) manifiesten su capacidad económica y contribuyan en los gastos públicos.

El Impuesto de Sociedades (en adelante IS) viene regulado principalmente 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 (en adelante, TRLIS), y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba su Reglamento (en adelante RIS).

Además de gran cantidad de Decretos gubernamentales que han complementado y ampliado dicha normativa principal y a la que haremos mención al final del tema.

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 comenzamos a analizar el TRLIS, 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. 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, es decir, grava la renta de la sociedad sin intermediarios.
- ✓ 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, es decir de la persona jurídica.
- ✓ 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. Por ejemplo, desde una Sociedad Anónima hasta una empresa pública.
- ✓ Tributo de devengo periódico, es decir, regularmente establecido en el tiempo, al establecerse cortes temporales, periodos impositivos, para autoliquidar las obligaciones con la Hacienda pública. El artículo 2 del TRLIS 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 entender el IS como el resto de la fiscalidad nacional e internacional.

1.2 LOS INGRESOS PÚBLICOS. FINANCIACIÓN FISCAL DE LA ADMINISTRACIÓN

1.2.1 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, del poder de sanción (multas y penas), o 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).
- ✓ 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.

Algunas de estas normas, que como podéis comprobar, tienen muchos años, ya que 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.

1.2.2 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

1.2.2.1 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:

1. Que el interesado tenga que solicitar o recibir obligatoriamente ese servicio o actividad.
2. 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.

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:
  - o La prestación de un servicio público.
  - o 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.

Por ejemplo, el pago de la visita a un museo de titularidad estatal es un precio público. También lo es el pago a un Ayuntamiento por la utilización de unas instalaciones deportivas (piscinas, etc).

1.2.2.2 Contribuciones especiales

Def. 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.

Por ello, 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 qué contribución exigir en cada caso.

Ej. **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.

1.3 LOS IMPUESTOS

1.3.1 CONCEPTO

Def. 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 dinero 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.

En resumen 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.

1.3.2 CLASES DE IMPUESTOS

1.3.2.1 Impuestos personales y reales

En los impuestos personales se grava la renta total o el patrimonio en su conjunto, de 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 significa "cosa"). Ejemplo: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

1.3.2.2 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.

1.3.2.3 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.

1.3.2.4 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.

1.3.2.5 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 (gestionados por los Municipios o por 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 CCAA 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 Patrimonio. (IP).
- ✓ 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. (Por ejemplo la posibilidad de incrementar el precio de las gasolinas en 2 céntimos con el fin de financiar la sanidad). 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 pero en algunos aspectos. El resto de CCAA lo que hacen es participar de la recaudación de determinados impuestos estatales.

Los dos impuestos principales son:

- ✓ Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (ISD).
- ✓ 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.

C.- Impuestos locales o municipales:

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

- ✓ **Imposición Municipal Obligatoria:** Son impuestos creados por el Estado 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 regulares 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. (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)

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

El resto requieren la confección de autoliquidaciones es decir que el sujeto pasivo, es decir aquella persona física o jurídica sobre la que la ley carga el peso de realizar la liquidación, 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.

1.4 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.

1.4.1 SUJETO ACTIVO

Def. 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).

1.4.2 DOMICILIO FISCAL

Al igual que cada uno de nosotros tiene un domicilio particular en el que recibe el correo, se encuentra censado…, 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). A este domicilio se le llama domicilio fiscal.

La LGT establece que se considerará domicilio fiscal:

- ✓ La residencia habitual en caso de personas físicas (si se tienen dos o más domicilios, figurará en el que resida más tiempo).
- ✓ 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. 030-036).

1.4.3 SUJETO PASIVO

1.4.3.1 Concepto

Es sujeto pasivo la persona natural 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, 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.

1.4.3.2 Contribuyente

Es la persona natural 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.

En el Impuesto de 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.

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.

IMPORTANTE

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".

1.4.3.3 Sustituto del contribuyente

Es 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 las prestaciones 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.

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, y por tanto, 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.

Ej. Imaginemos que el trabajador ha de pagar un 10% de su renta, que son los 1.000 euros anteriores:

RENTA * 10%= 1000 * 10% = 100 EUROS

Pero realmente su deuda será:

100 EUROS – 20 EUROS (RETENIDAS) = 80 EUROS

Que será lo que el trabajador ingresará en el Tesoro Público.

Por el hecho de la declaración anual del IRPF, tenemos el siguiente sujeto:

- **Trabajador:**

  - Recibe la renta, por lo que realiza el hecho imponible, y tiene que pagar a Hacienda los 100 euros, soporta la carga tributaria. Es el contribuyente.

  - Tiene la obligación de ingresar los 80 euros que debe todavía y presentar la declaración anual del IRPF. Es el sujeto pasivo.

Ej. En el supuesto anterior del IVA. Habíamos dicho que el consumidor es el contribuyente del impuesto, pero como no tiene la obligación de ingresarlo en Hacienda, ni de hacer ningún tipo de declaración, no es el sujeto pasivo. En cambio, el empresario que vende al consumidor el bien, es el que está obligado a ingresar la cuota de IVA que le ha cobrado y a presentar la declaración de IVA en sustitución del consumidor. Es, por tanto, el sujeto pasivo.

Veamos un ejemplo numérico: Un consumidor compra una camisa de marca por valor de 100 euros. El empresario que vende la camisa, le cobra su valor más un 21% de IVA, por lo que al consumidor la camisa le cuesta:

PRECIO DE VENTA + 21%/PRECIO DE VENTA = 100 + 21 = 121 EUROS

Los 21 euros de IVA cobrados los debe ingresar el empresario a Hacienda.

IMPORTANTE

En los supuestos de IVA intervienen los siguientes sujetos:

✓ ***Consumidor:***

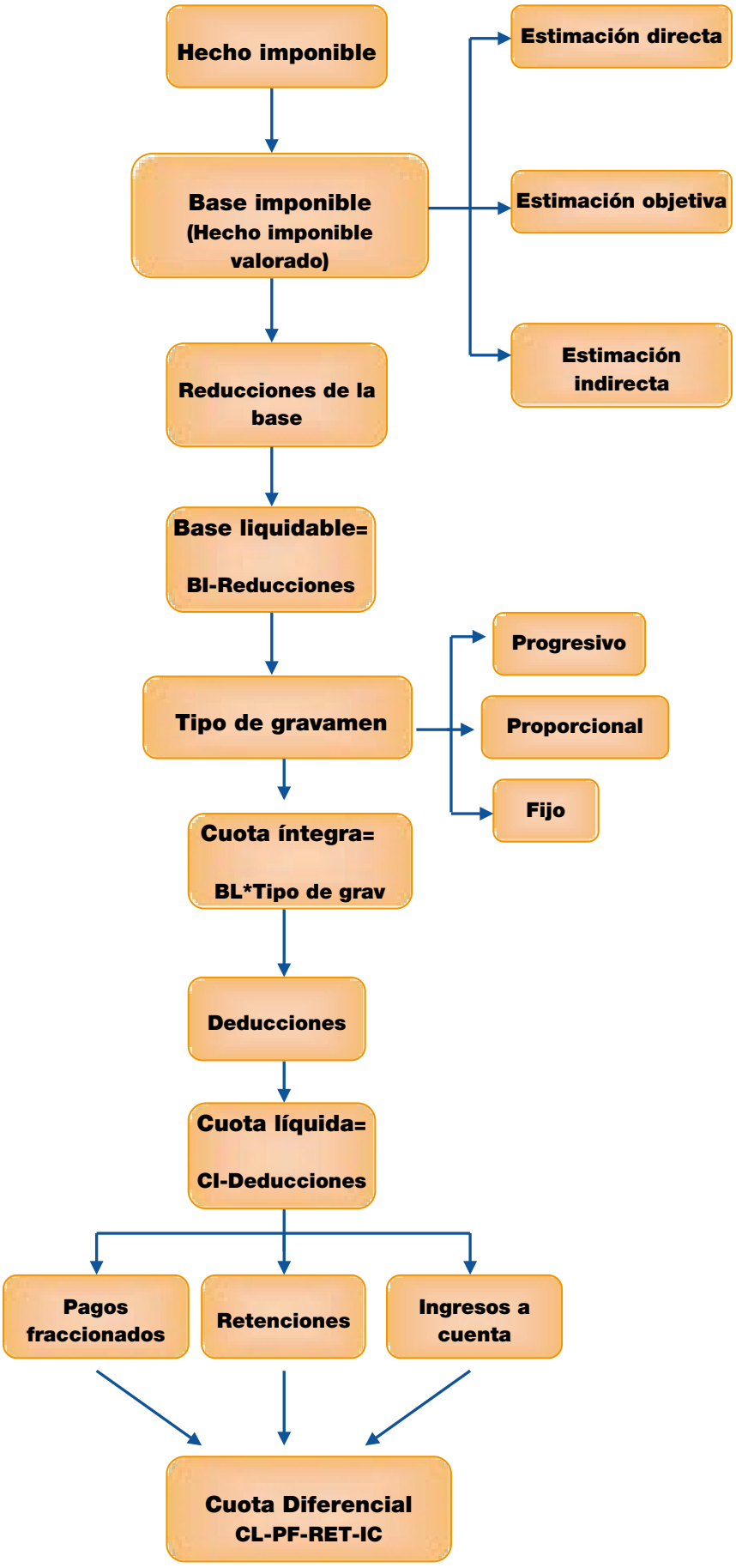
- *Compra el bien, por lo que realiza el hecho imponible, y es el que paga el IVA, por lo que sufre la carga tributaria. Es el contribuyente.*
- *No tiene que hacer el ingreso a Hacienda ni presentar declaración. No es sujeto pasivo.*

✓ ***Empresario:***

- *No compra el bien, por lo que no realiza el hecho imponible, ni es el que paga el IVA. No es el contribuyente.*
- *Tiene que presentar la declaración de IVA y hacer el ingreso a Hacienda en sustitución del consumidor. Es el sujeto pasivo.*

1.4.4 LIQUIDACIÓN DE UN IMPUESTO. ESQUEMA GENERAL

La Liquidación de un impuesto sigue prácticamente el siguiente esquema:


Hecho imponible
Base imponible (Hecho imponible valorado)
Estimación directa
Estimación objetiva
Estimación indirecta
Reducciones de la base
Base liquidable= BI-Reducciones
Tipo de gravamen
Progresivo
Proporcional
Fijo
Cuota íntegra= BL*Tipo de grav
Deducciones
Cuota líquida= CI-Deducciones
Pagos fraccionados
Retenciones
Ingresos a cuenta
Cuota Diferencial CL-PF-RET-IC