



TRABAJO FIN DE GRADO

Grado en Derecho

Facultad de Derecho

Universidad de La Laguna

Curso 2019/2020

Convocatoria: julio

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE
ESPAÑA Y CHINA**

Comparative analysis of the tax systems of Spain and China

Realizado por la alumna D. Jiali ZHENG

Tutorizada por la profesora D. María Mercedes LÓPEZ FAJARDO

Departamento: Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

ABSTRACT

The purpose of this work is to understand and compare the main features of the tax systems of Spain and the People's Republic of China. The first part briefly introduces the situation of these two countries. Next, explains why a tax system is needed, and analyzes its two main components - public expenditures and revenues -. The following is an overview of the overall situation of these two tax systems, with the purpose of determining their basic structure, so as to facilitate the study of comprehensive administration of taxes. Then, the Individual Income Tax and VAT are compared, finally, the conclusions are drawn according to the data researched and processed.

Key Words: Tax System; Public Expenditures; Tax.

RESUMEN

El objeto de este trabajo es conocer y analizar comparativamente, las características principales de los sistemas tributarios de España y de la República Popular China. En la primera parte del trabajo se hace una breve aproximación a los dos países, presentando las magnitudes básicas relacionadas con el objeto del mismo. Seguidamente se expone el motivo por el que se requiere un sistema tributario y se analizan los gastos e ingresos públicos, que suponen sus dos principales componentes. A continuación, se presentan los aspectos generales de los dos sistemas tributarios, con el propósito de identificar la estructura básica de los mismos, facilitando el estudio de su razón principal, que no es otra que la administración íntegra de los tributos, para después comparar el IRPF e IVA de ambos sistemas, finalizando el trabajo con las conclusiones que se derivan de los datos e informaciones investigados y procesados.

Palabras clave: Sistema Tributario; Gasto Público; Tributos.

ÍNDICE

| | |
|--|--|
| | ABREVIATURAS - 5 - |
| <u>INTRODUCCIÓN</u> | - 6 - |
| | ESPAÑA vs CHINA: PRINCIPALES MAGNITUDES - 8 - |
| <u>NECESIDAD DE UN SISTEMA TRIBUTARIO</u> | - 11 - |
| | GASTO PÚBLICO - 12 - |
| | CLASIFICACIÓN DE LOS GASTOS - 13 - |
| | INGRESOS PÚBLICOS - 17 - |
| <u>SISTEMA TRIBUTARIO</u> | - 20 - |
| | CONCEPTO DE SISTEMA TRIBUTARIO - 20 - |
| | FUENTES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO - 20 - |
| | PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO - 22 - |
| | POTESTAD TRIBUTARIA - 24 - |
| | GESTIÓN TRIBUTARIA - 27 - |
| | TRIBUTOS - 29 - |
| | TIPOS DE TRIBUTOS - 29 - |
| | LA DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS - 33 - |
| | IMPORTANCIA RELATIVA DE CADA TRIBUTO - 35 - |
| | ANÁLISIS COMPARATIVO DEL IRPF E IVA EN LOS DOS SISTEMAS - 37 - |
| <u>CONCLUSIONES</u> | - 48 - |
| <u>BIBLIOGRAFÍA</u> | - 49 - |

ABREVIATURAS

| | |
|--------|--|
| AGE | Administración General del Estado |
| CCAA | Comunidades Autónomas |
| CCLL | Corporaciones Locales |
| CE | Constitución Española |
| FMI | Fondo Monetario Internacional |
| IBI | Impuesto sobre Bienes Inmuebles |
| IGIC | Impuesto General Indirecto Canario |
| IRNR | Impuesto sobre la Renta de no Residentes |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| IS | Impuesto sobre Sociedades |
| ISD | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| ITPAJD | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales |
| IVA | Impuesto sobre el Valor Añadido |
| LGT | Ley General Tributaria |
| LIRPF | Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio |
| LIS | Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades |
| LIVA | Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| ONU | Organización de las Naciones Unidas |
| PGE | Presupuestos Generales del Estado |
| PIB | Producto Interior Bruto |
| RPC | República Popular China |

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo (TFG) está conformado por tres capítulos y sus conclusiones, teniendo como objetivo estudiar los aspectos generales de los sistemas tributarios de España y de la República Popular China (RPC), con el fin de compararlos y tener una visión global, aunque no exhaustiva, de las diferencias y similitudes que presentan los dos sistemas. El origen de este TFG está en la curiosidad que tiene esta graduanda en relación a las peculiaridades del sistema tributario de China, su país natal, en comparación con el sistema español, luego de haber cursado cuatro años de estudios de Derecho en la ULL.



En la primera parte, se hace una presentación general de los dos países, mediante datos objetivos, con el propósito de aproximarnos a sus distintas realidades, lo que sirve como base para situarnos en el contexto en que se va a desarrollar el trabajo, facilitando luego la comprensión de los aspectos estructurales organizativos de ambos sistemas tributarios.

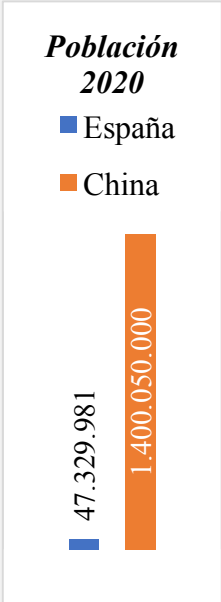
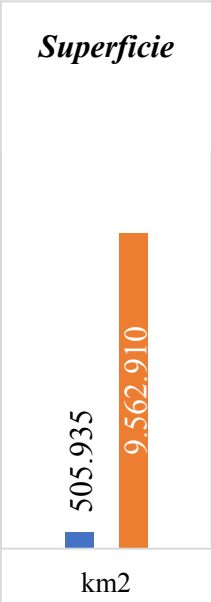
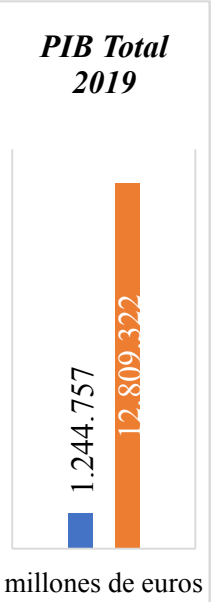
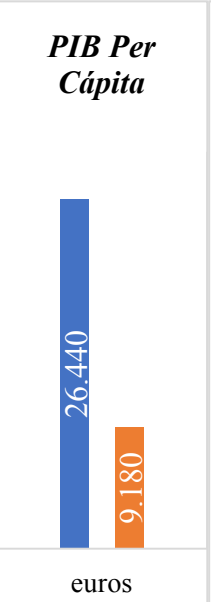
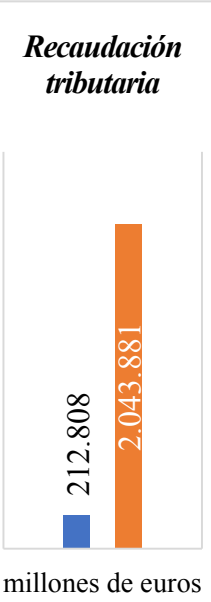
En la segunda parte, se expone el principal motivo por el que se requiere un sistema tributario a partir de lo pautado en la Constitución Española (CE), a continuación, se analizan los gastos e ingresos públicos en dos apartados, el primero se dedica al gasto público, observando los Presupuestos Generales del Estado español y el informe económico financiero nacional de China, para conocer cómo gastan e invierten los dos Estados y los principios rectores de sus políticas públicas. En el segundo, se abordan los ingresos públicos, específicamente los derivados de cada sistema tributario.

En la tercera parte, se desarrolla el cuerpo principal del trabajo, que está dividido en dos secciones. La primera sección se dedica a describir las generalidades de los sistemas tributarios de ambos países, partiendo de una explicación del concepto de sistema tributario, para comparar, a continuación, las fuentes del ordenamiento tributario, sus principios generales, la potestad tributaria y la gestión tributaria. La segunda sección se centra en el objeto del sistema tributario – los tributos –, y se subdivide en cuatro apartados, el primero habla de los tipos de tributos existentes en los dos países; el segundo, se dedica a la distribución territorial de los ingresos tributarios; el tercero, incide en la importancia relativa de cada tributo; para en el cuarto y último, proceder a comparar dos de los tributos más importantes de ambos países, el IRPF y el IVA. El trabajo finaliza con las conclusiones que se derivan de los datos presentados y argumentados, que justifican las principales diferencias y semejanzas de los sistemas tributarios de los dos países.

ESPAÑA vs CHINA: PRINCIPALES MAGNITUDES¹

Cuadro I. Principales magnitudes de España y China

| | <i>España (Europa)</i> | <i>China (Asia)</i> |
|----------------------------------|---|---|
| Posición geográfica |  |  |
| Capital | Madrid | Pekín |
| Sistema político | Monarquía parlamentaria | Asambleas Populares |
| Lengua oficial del estado | Castellano | Chino estándar |
| Moneda | Euro | Yuan chino ² |
| Pertenece a | CoE, EEE, FMI, OTAN, OCDE, ONU, OSCE, UE, etc. | ACD, BRICS, G20, FMI, ONU, OCS, etc. |

| | <i>Población 2020</i> | <i>Superficie</i> | <i>PIB Total 2019</i> | <i>PIB Per Cápita</i> | <i>Recaudación tributaria</i> |
|--|---|---|---|--|---|
| |  |  |  |  |  |

¹ Los datos incluidos en este apartado están disponibles en <https://datosmacro.expansion.com/paises>

² Con el fin de facilitar su comparabilidad, todas las magnitudes monetarias que se exponen a lo largo de este trabajo se expresarán en euros, con el tipo de cambio EUR/CNY de 1 Euro = 7,73 Yuan, que es el tipo medio anual de 2019 (fuente: <https://es.statista.com/estadisticas/606699/media-anual-de-la-tasa-de-cambio-de-euro-al-yuan-chino/>)

España está situada en el sur de Europa, tiene una superficie de 505.935 km² y una población en 2020 de 47 millones de personas. Su territorio, con capital en Madrid, está organizado en 17 comunidades autónomas, conformadas a su vez por 50 provincias, dos ciudades autónomas y más de 8.100 municipios.³ Su forma política es la Monarquía parlamentaria (artículo 1.3 CE.). El castellano es la lengua oficial del Estado, siendo también oficiales las demás lenguas españolas en sus respectivas Comunidades Autónomas (catalán, valenciano, gallego, euskera y el aranés; además, como idiomas no oficiales, el aragonés y el astur-leonés) (artículo 3 CE.). Su moneda es el euro, ocupando en la economía mundial, el puesto número 14 por volumen de PIB en 2019. Su deuda pública en 2019 ascendía al 95,5% de esta magnitud. El PIB per cápita en 2019, fue de 26.440 euros, por lo que se encontraba en el puesto 34 de los 196 países del ranking de PIB per cápita. Su recaudación tributaria en 2019 fue de 212.808 millones de euros.

China está situada en el este de Asia, tiene una superficie de 9.562.910 km², siendo el tercer país con mayor superficie del mundo, con una población en 2020 de 1.400 millones de personas, el país más poblado de la tierra. Está formada por 23 provincias, cinco regiones autónomas, cuatro municipios bajo jurisdicción central y dos Regiones Administrativas Especiales – Hong Kong y Macao –. El sistema de asambleas populares es el sistema político fundamental de China, así como el régimen de gobierno del país.⁴ En las dos Regiones Administrativas Especiales se rige el principio de “un país, dos sistemas”, donde en el seno de la RPC se practica el socialismo, y en las Regiones

³ Disponible en <https://es.wikipedia.org/wiki/España>

⁴ Fuente: <http://www.china.com.cn/ch-zhengzhi/>

Administrativas Especiales, el capitalismo.⁵

China es un país multiétnico y multilingüe, con una gran diversidad, existiendo lenguas de varias familias lingüísticas diferentes sin relación entre sí. Oficialmente reconoce 56 grupos étnicos, el más numeroso de estos es el “Han”, que constituye el 91,51% de la población total. La lengua oficial del Estado es el chino estándar, además existen otras 291 lenguas vivas en la actualidad.⁶

Su moneda es el Yuan chino, siendo la segunda economía mundial por el volumen de su PIB. Su deuda pública en 2018 fue del 50,64% del PIB, el cual en términos per cápita fue en 2019 de 9.180 euros, con lo que se sitúa en el puesto 66 del ranking mundial. Sus ingresos tributarios alcanzaron los 2.043.880,98 millones de euros, aproximadamente el décuplo que los de España.

Las organizaciones internacionales a las que pertenecen ambos países son FMI y ONU. Entre las lenguas oficiales de las dos instituciones tenemos al español y al chino.

Habiéndose expuesto una aproximación a los dos países, a continuación, procedemos a analizar sus sistemas tributarios.

⁵ Fuente: <http://cu.chineseembassy.org/esp/gk/zggk/t991607.htm>

⁶ Disponible en https://es.wikipedia.org/wiki/Lenguas_de_China#cite_note-2

NECESIDAD DE UN SISTEMA TRIBUTARIO

La proclamación de España por su Constitución como un Estado social y democrático de Derecho, tiene su traslación al ámbito tributario en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; un deber que, como dispone el artículo 31.1 de la CE, corresponde a todos:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Para poder financiar el gasto público, es necesario obtener recursos financieros (ingresos), los cuales provienen de dos fuentes principales, los tributos y el endeudamiento.

En esta primera parte del TFG, vamos a centrarnos en el gasto público – la razón del sistema tributario –. La CE (artículo 31.2) también prevé el principio de realización del gasto público:

“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”

Se justifica el gasto público en la obligación de financiar las necesidades y requerimientos del Estado y sus ciudadanos por parte de las autoridades gubernativas, en razón de las políticas y programas que se aprueben por sus respectivos órganos legislativos. Estas necesidades deben estar acordes con los fines constitucionalmente

asignados.⁷ La autorización de los gastos debe mantenerse sujeta al principio de legalidad presupuestaria.⁸

GASTO PÚBLICO

Analizaremos el gasto acudiendo a los Presupuestos Generales del Estado español, los cuales tienen carácter anual, e incluyen la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal. De conformidad con el artículo 134.1 de la CE:

“Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación”,

en cuanto a las CCAA (artículo 135.6 de la CE)

“... adoptarán las disposiciones que procedan para la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias”.

Es decir, si hablamos de gasto público en España, en los Presupuestos Generales del Estado no están incluidos todos los que son, aunque sí la mayoría, ya que quedaría por sumar los gastos propios de las CCAA y Entes Locales. Sin embargo, en este trabajo, por razones de propósito y límites, solo se hará mención a los gastos incluidos en los Presupuestos Generales del Estado.

Para 2019, quedaron prorrogados los presupuestos de 2018, esto sucedió porque de acuerdo con lo establecido en el artículo 134.4 de la CE,

“Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente

⁷ MARTÍNEZ GINER, L.: “El Derecho de los gastos públicos”, en AA.VV. (MARTÍNEZ GINER, L.): *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, 3ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pág. 169.

⁸ *Idem*, pág. 21

prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta aprobación de los nuevos”.

Los presupuestos están sujetos a los principios de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera incluidos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y vienen sustentados por el cumplimiento de tres reglas fiscales: la estabilidad presupuestaria, las limitaciones a la deuda pública y el techo de gasto. Para 2019, el Acuerdo del Consejo de Ministros de 3 de julio de 2017 estableció el objetivo de déficit máximo para el conjunto de las Administraciones Públicas en el 1,3 por ciento del PIB, desglosándose del siguiente modo: el Estado tendría un déficit del 0,3 por ciento; la Seguridad Social del 0,9 por ciento; las Comunidades Autónomas del 0,1 por ciento; mientras que las Corporaciones Locales cerrarían con déficit cero. El objetivo de deuda pública quedó fijado para la Administración Central y la Seguridad Social en un 69,5 por ciento del PIB en 2019. El límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para 2019 se fijó en 125.064 millones de euros, siendo este el techo de gasto que aprobó el Estado, un 4,4 por 100 más respecto al Presupuesto de 2018, incrementándose el nivel de gasto respecto al presupuesto de 2018 en 5.230 millones de euros⁹.

Clasificación de los gastos

Con la misión de cumplir estos objetivos, veamos ahora cuánto y cómo gasta el Estado español. Para ello analizaremos los Presupuestos Generales del Estado

⁹ Fuente: https://www.hacienda.gob.es/CDI/Estabilidad%20Presupuestaria/Aprobación_GNF_2019.pdf

Consolidados 2018-P¹⁰. Para 2019, el gasto total que se recoge en los PGE asciende a 449.739 millones de euros, de los cuales, los 327.909 millones corresponden a operaciones no financieras, y 121.830 millones a operaciones financieras. Antes de conocer los diferentes grupos de gastos, hay que tener en cuenta, que la teoría tradicional del gasto público contempla tres sistemas: la orgánica, la económica y la clasificación por programas. Cada una de estas clasificaciones responde a las siguientes preguntas: la orgánica nos dice quién es el encargado del gasto correspondiente; la económica cuál es su naturaleza; y la clasificación por programas nos indica no sólo la función del gasto, sino cuales son los objetivos que se pretenden alcanzar con cada partida de gasto.¹¹

Desde el enfoque de la clasificación orgánica, dividimos el total de los Presupuestos en cuatro grandes tipos de entes que recogen los PGE, con los importes que se reflejan en el siguiente cuadro:

Cuadro II. Presupuestos Generales del Estado español 2018-P. Clasificación orgánica.

| Entes | Estado | Seguridad Social | Organismos autonómicos | Resto de entidades | TOTAL |
|---|---------|------------------|------------------------|--------------------|---------|
| <i>Presupuestos (Millones de euros)</i> | 277.933 | 149.969 | 38.949 | 7.481 | 474.332 |
| <i>Estructura porcentual</i> | 58,59% | 31,62% | 8,21% | 1,58% | 100% |

En total, suman 474.332 millones, que difiere de los 449.739 millones que antes se mencionaron. Esta diferencia se debe a las transferencias entre entes, que habría que eliminarlas para evitar la duplicación de cantidades.

¹⁰ Fuente: <https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es>

¹¹ MARTÍNEZ GINER, L.: *op. cit.*, pág. 31.

La clasificación por programas nos permite visualizar realmente las políticas de gasto. Como puede verse en el cuadro III, la gran partida de los gastos es la que corresponde a las actuaciones de protección y promoción social, que supera la mitad de los presupuestos y, dentro de esta partida, el peso más importante es el de las pensiones. Los presupuestos destinados a la Sanidad, Educación y Cultura sólo ocupan un 2,08% del total de los gastos, ya que estas partidas corresponden en su casi totalidad a las CCAA.¹²

Cuadro III. Presupuestos Generales del Estado español 2018-P.

Clasificación de gasto por programas.

| Programas de gasto (capítulos 1 a 8) | Presupuestos (Millones de euro) | Estructura porcentual |
|--|------------------------------------|--------------------------|
| 1. <i>Servicios públicos básicos (que incluye Justicia, Defensa, Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias y Política exterior)</i> | 20.180 | 5,48% |
| 2. <i>Actuaciones de protección y promoción social</i> | 203.046 | 55,13% |
| 21. <i>Pensiones</i> | 144.834 | 39,32% |
| 3. <i>Producción de bienes públicos de carácter preferente (abarca Sanidad, Educación y Cultura)</i> | 7.679 | 2,08% |
| 4. <i>Actuaciones de carácter económico</i> | 29.647 | 8,05% |
| 5. <i>Actuaciones de carácter general</i> | 107.771 | 29,26% |
| TOTAL | 368.323 | 100% |

En los presupuestos generales de China, se clasifican los ingresos y gastos en tres grupos:

- 1) Ingresos y gastos públicos generales;

¹² En los Presupuestos Generales de la CA de Canarias de 2019, estas partidas suponen el 54,2% del total de los presupuestos. Fuente: <http://www.gobiernodecanarias.org/hacienda/dgplani/presupuestos/2019/ley/>

2) Ingresos y gastos del fondo del gobierno nacional;

3) Ingresos y gastos derivados de la gestión del capital de propiedad estatal.

En 2019, según el informe económico financiero nacional 2019¹³, los gastos derivados del fondo del gobierno nacional han sido 1.093.350,58 millones (de los cuales, un 68,86% corresponde a cotizaciones sociales) y los gastos por la gestión del capital de propiedad estatal ascendían a 29.586,03 millones.

Cuadro IV. Principales Gastos Públicos Generales de RPC 2019

| Programas de gasto | Gastos (millones de euros) | Estructura porcentual |
|--|-----------------------------------|------------------------------|
| <i>Educación</i> | 451.655,89 | 14,62% |
| <i>Ciencia y tecnología</i> | 123.272,96 | 3,99% |
| <i>Cultura, turismo, deporte y medio de comunicación</i> | 52.173,35 | 1,69% |
| <i>Protección social y empleo</i> | 382.664,94 | 12,38% |
| <i>Sanidad</i> | 217.296,25 | 7,03% |
| <i>Ahorro de energía y protección del medio ambiente</i> | 96.300,13 | 3,12% |
| <i>Comunidad urbana y rural</i> | 332.225,10 | 10,75% |
| <i>Agricultura y silvicultura</i> | 28.719,28 | 0,93% |
| <i>Transporte</i> | 147.658,47 | 4,78% |
| <i>Intereses financieros</i> | 107.865,46 | 3,49% |
| <i>Otros</i> | 1.150.388,10 | 37,23% |
| TOTAL | 3.090.219,92 | 100% |

Como se refleja en el cuadro anterior, los gastos públicos generales ascendían a 3.090.219,92 millones de euros, de los cuales el 46,91% corresponde al gobierno central

¹³ Fuente: http://cz.tj.gov.cn/art/2020/2/11/art_2862_65086.html

y el 53,09% corresponde a los gobiernos regionales. Y se ha destinado a la Educación un 14,62%, que representa el mayor gasto de todos los programas, el segundo gasto mayor fue el de Protección social y empleo, que alcanzó un 12,38%.

INGRESOS PÚBLICOS

Se entiende por ingreso público, toda cantidad de dinero percibida por el Estado y demás entes públicos, cuyo objetivo esencial es financiar el gasto público. De conformidad con el artículo 31.1 de la CE ya mencionado, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se llevará a cabo mediante un “*sistema tributario justo*”, a través del cual deben recaudarse los tributos.

De conformidad con las Leyes de Presupuestos Generales del Estado¹⁴, los gastos públicos se financiarán con el *endeudamiento* y los *derechos económicos* a liquidar durante el ejercicio. Para conocer dichos derechos económicos (ingresos), retomamos los Presupuestos Generales del Estado 2018-P, puesto que contienen una previsión de los ingresos públicos que se esperaban obtener por parte del sistema tributario español. En 2019, sin contar los pasivos financieros (endeudamiento), se prevé obtener 300.903 millones de ingresos en total, que se pueden clasificar de la manera que a continuación se detalle:

¹⁴ En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los últimos años, se han establecido en su respectivo artículo 4 la financiación de los créditos aprobados. Por este artículo, conocemos la estructura de financiación de los gastos públicos.

Cuadro V. Presupuestos Generales del Estado español 2018-P.

Clasificación económica de ingreso.

| Capítulos de ingreso (1 a 8) | Presupuestos (Millones de euro) | Estructura porcentual |
|--|------------------------------------|--------------------------|
| <i>1. Impuestos directos y cotizaciones sociales</i> | 210.025 | 69,80% |
| <i>2. Impuestos indirectos</i> | 47.191 | 15,68% |
| <i>3. Tasas, precios, otros ingresos</i> | 14.644 | 4,87% |
| <i>4. Transferencias corrientes</i> | 12.223 | 4,06% |
| <i>5. Ingresos patrimoniales</i> | 5.966 | 1,98% |
| <i>Operaciones corrientes</i> | 290.049 | 96,39% |
| <i>6. Enajenación inversiones reales</i> | 232 | 0,08% |
| <i>7. Transferencias de capital</i> | 2.918 | 0,97% |
| <i>Operaciones de capital</i> | 3.150 | 1,05% |
| <i>OPERACIONES NO FINANCIERAS</i> | 293.198 | 97,44% |
| <i>8. Activos financieros</i> | 7.705 | 2,56% |
| TOTAL (Capítulos 1 a 8) | 300.903 | 100% |

Una gran parte de los ingresos públicos proceden de tributos y cotizaciones sociales, lo que representa el 90,35% del total de los ingresos públicos del Estado. Para el desglose de las cifras del capítulo 1, los 210.025 se reparten de la siguiente forma: 68.527 millones son impuestos directos (22,77%) y 141.498 millones son cotizaciones sociales (47,02%). Los ingresos tributarios representan el 43,32% del total de los ingresos públicos del Estado.

En cambio, en China, la mayor fuente de financiación han sido los ingresos tributarios, que representan el 56,66% del total de los ingresos públicos (el 82,99% de ingresos públicos generales) y el 15,94% del PIB. Según los datos de la Oficina Nacional de Estadística, los ingresos públicos generales alcanzaron los 2.462.897,8 millones de

euros en 2019, el 3,8% más que el 2018, de los cuales, el 46,91% corresponde al gobierno central. Los ingresos del fondo del gobierno nacional han sido 1.181.953,43 millones de euros, de los que sólo el 4,8% pertenece al gobierno central, mientras que los ingresos derivados de la gestión del capital de propiedad estatal ascendían a 51.228,98 millones, al gobierno central le correspondía un 41,31%. En total, los tres grupos de ingresos suman 3.696.080,21 millones de euros.

En el ámbito tributario, para el estudio jurídico de los gastos públicos, la previsión de los ingresos, y las modificaciones de los tributos, la Ley de Presupuestos desempeña un papel importante, sin embargo, para analizar la juridicidad de los ingresos públicos que derivan del sistema tributario, acudimos al Derecho Tributario, y las leyes propias de carácter permanente.¹⁵

A continuación, procedemos a analizar someramente los sistemas tributarios de España y China.

¹⁵ MARTÍNEZ GINER, L.: *op. cit.*, pág. 167.

SISTEMA TRIBUTARIO

Concepto de sistema tributario

El sistema tributario es el conjunto de instituciones tributarias y tributos que forman, coordinadamente, el ordenamiento vigente en un país, en un momento dado. Sirve, además de para recaudar ingresos públicos, como instrumento de política económica general y para intentar conseguir una mejor distribución de la renta nacional.¹⁶

El “*sistema tributario justo*” (artículo 31.1 de la CE) tiene que inspirarse en “*los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. Estudiaremos los sistemas tributarios desde los distintos aspectos - las fuentes del ordenamiento tributario, los principios del sistema tributario, la potestad tributaria y la gestión tributaria. Posteriormente analizaremos el objeto del derecho tributario – los tributos.

Fuentes del ordenamiento tributario

Las fuentes del ordenamiento tributario español, de conformidad con el artículo 7.1 de la Ley General Tributaria (LGT) son: la Constitución, los tratados o convenios internacionales, las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales, la Ley General Tributaria, la Ley General

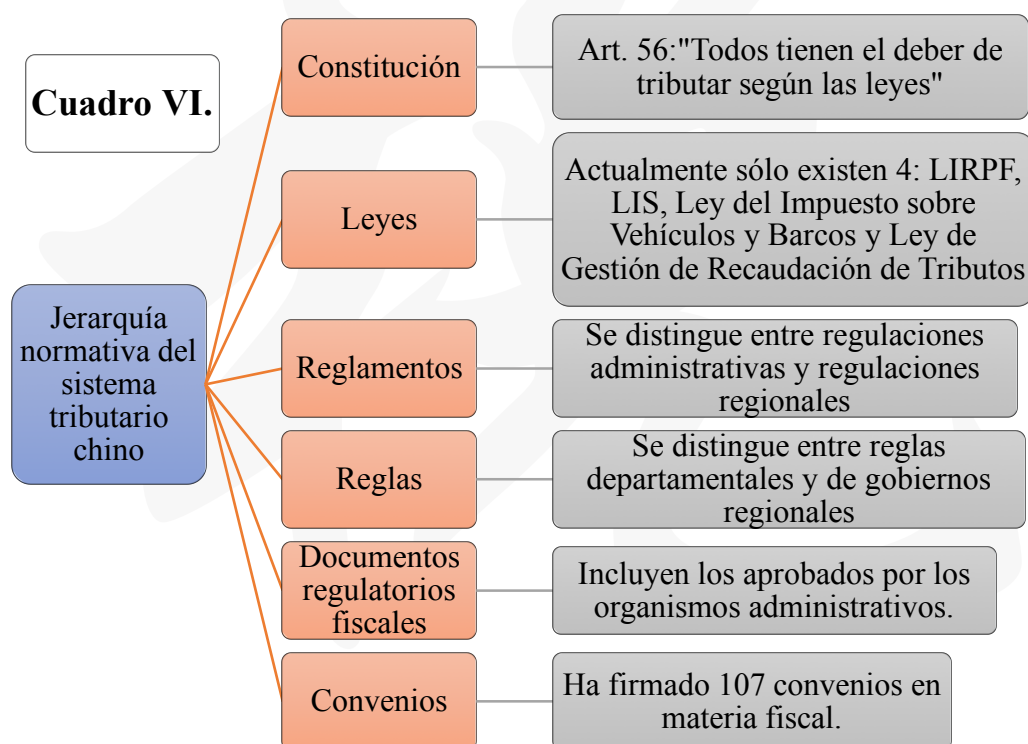
¹⁶ <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/sistema-tributario/sistema-tributario.htm>

Presupuestaria, las leyes reguladoras de cada tributo y los reglamentos que desarrollan las leyes.

Como la exposición de motivos I de la LGT indica:

“La LGT es el eje central del ordenamiento tributario español, donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.”

Las normas jurídicas que componen el sistema tributario chino son las que se reflejan en el cuadro VI.



La Constitución china, que también es la norma suprema en el ordenamiento jurídico chino, sólo dedica un artículo a la materia fiscal, el artículo 56 establece:

“todos los ciudadanos tienen el deber de tributar según las leyes”.

En el rango de ley, sólo han aprobado cuatro leyes:

- 1) Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;

- 2) Ley del Impuestos sobre Sociedades;
- 3) Ley del Impuesto sobre Vehículos y Barcos; y,
- 4) Ley de Gestión de Recaudación de Tributos.¹⁷

Existen asimismo dos reglas temporales con rango de Ley: Reglas temporales de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y Reglas temporales de Impuesto al Consumo. En el escalón siguiente, están los reglamentos y por debajo de estos están las reglas. Por otra parte, China ha firmado con 107 países convenios en materia fiscal, de los cuales han entrado en vigor 101.¹⁸

El actual sistema tributario chino se empieza a diseñar a partir del 24 de noviembre de 1949, año en que se fundó la RPC. La Constitución de la RPC fue aprobada por primera vez por el quinto Congreso Nacional Popular el 4 de diciembre de 1982.¹⁹ La LIRPF inicial fue aprobada en 1980, la LIS en 2007, la Ley del Impuesto sobre Vehículos y Barcos en 2011 y la Ley de Gestión de Recaudación de Tributos en 1992. Desde la Reforma y Apertura de 1978, el sistema tributario experimentó varios cambios importantes, sobre todo, siendo el de 1994 el más extenso, efectivo y de mayor alcance, continuando con su evolución y consolidación hasta la actualidad.

Principios del sistema tributario

El título I de la LGT contiene principios generales y preceptos relativos a las fuentes

¹⁷ http://guoqing.china.com.cn/2014-10/10/content_33725427.htm

¹⁸ Fuente: <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/index.html/> (fecha última consulta: 29 de junio de 2020)

¹⁹ Fuente: <http://www.npc.gov.cn/npc/c505/201803/e87e5cd7c1ce46ef866f4ec8e2d709ea.shtml> (fecha última consulta: 29 de junio de 2020) Página oficial de Congreso Nacional Popular de la República Popular China

normativas y a la aplicación e interpretación de las normas tributarias. El art. 1 de la ley delimita el ámbito de aplicación de la misma, como ley que recoge y establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español. En concreto, el art. 3 de esta ley establece:

“1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

Estos principios son las proposiciones fundamentales a las que ha de someterse la materia tributaria, y siguiendo a Rodríguez Bereijo, tienen una doble proyección: en primer lugar, dan fundamento al tributo y, en segundo lugar, ponen límites a las potestades tributarias.

El sistema tributario chino, carece de una norma que regule las bases y principios que informan el sistema impositivo, sin embargo, existen principios generales que arraigan implícitamente en todas las normas tributarias, y se pueden clasificar en tres grupos²⁰. El primero, el principio de legalidad, este principio aparece recogido en la Constitución china (artículo 56) *“todos tienen el deber de tributar según las leyes”*, y en el mismo sentido, el artículo 3 de la Ley de Gestión de Recaudación de Tributos también establece:

“la creación de tributos y su extinción, la reducción, la exención, la devolución y la recaudación se implementarán de conformidad con la ley”.

²⁰ YIN, W.: “La teoría sobre los principios generales de derecho tributario chino” Disponible en: <https://wenku.baidu.com/view/6973757cc9d376eeaeaad1f34693daef5ef71396.html>

El segundo, el principio de igualdad, que a su vez se puede clasificar en igualdad horizontal e igualdad vertical; la horizontal se traduce en que los ciudadanos que tengan la misma capacidad económica contribuyen de igual manera; la vertical se refiere a que los que tengan mayor capacidad económica contribuyen más, con el fin de conseguir una mejor distribución de la renta nacional.²¹

El tercero, el principio de eficiencia fiscal, supone que el resultado global de la recaudación debe favorecer el bienestar de la sociedad, en concreto, se refleja en dos aspectos, por un lado, la recaudación no debe dañar la eficiencia operativa del mercado y, por otro lado, la presión fiscal debe ser mínima y la gestión debe ser eficiente.²²

Potestad tributaria

En palabras de Calvo Ortega, *“el sistema tributario es un conjunto de principios y normas jurídicas cuyo establecimiento y gestión se atribuye al poder del Estado y se aplica en un territorio concreto.”*²³

En España, el Estado tiene la exclusiva competencia en materia de Hacienda general (artículo 149.1.14ª CE), y respecto al establecimiento de tributos, también corresponde exclusivamente al Estado (artículo 133.1 CE), y las CCAA y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes (artículo 133.2 CE). Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo

²¹ Fuente: http://ctax.org.cn/sssw/swch/201506/t20150602_869047.shtml

²² Fuente: http://ctax.org.cn/sssw/swch/201506/t20150602_869068.shtml

²³ Calvo Ortega, R.: *Curso de Derecho Financiero*. Aranzadi, 2015.

determine. En resumen, la potestad tributaria la tiene el Estado, CCAA y entidades locales, pero la potestad originaria corresponde exclusivamente al Estado.

Respecto a la financiación de las CCAA, existen dos modelos: el régimen común y régimen foral.²⁴ A su vez, dentro del régimen común, Canarias posee un régimen económico y fiscal especial por razones históricas y geográficas, cuya existencia está reconocida en la disposición adicional tercera de la CE y, se ha regulado teniendo en cuenta las disposiciones de la Unión Europea sobre regiones ultraperiféricas.

Ceuta y Melilla son dos ciudades que participan de la financiación autonómica, de conformidad con sus Estatutos de Autonomía y también del régimen de financiación de las Haciendas Locales.

En el régimen foral (aplicable a la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra), el sistema de financiación se caracteriza porque los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra tienen potestad para mantener, establecer y regular su régimen tributario. Ello implica que la exacción, gestión, liquidación, recaudación e inspección de la mayoría de los impuestos estatales (actualmente todos, excepto los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido) corresponde a cada uno de los tres Territorios del País Vasco y a la Comunidad Foral de Navarra. La recaudación de estos impuestos queda en poder de dichos territorios y, por su parte, la Comunidad Autónoma contribuye a la financiación de las cargas generales del Estado no asumidas a través de una cantidad denominada "cupos" o "aportación".

²⁴ Fuente: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/InicioF.shtml>

En el sistema tributario chino, la potestad legislativa corresponde al Congreso Nacional del Pueblo y su Comité Permanente, la Administración General del Estado, el Ministerio de Hacienda, la Administración Estatal de Impuestos y la Administración General de Aduanas, etc.²⁵

Las normas con rango de Ley son aprobadas por el Congreso Nacional del Pueblo. La gran mayoría de las normas tributarias son elaboradas y aprobadas por la Administración General del Estado, como los Reglamentos y las Reglas. Los gobiernos regionales - provincias, regiones autónomas y municipios bajo jurisdicción central - también tienen la potestad para establecer Reglas de acuerdo con las Leyes y Reglamentos.

En cuanto a las dos regiones administrativas especiales – Hong Kong y Macao, el artículo 2 de la Ley Básica de la Región Administrativa Especial de Hong Kong de RPC establece:

“El Congreso Nacional del Pueblo autoriza a la Región Administrativa Especial de Hong Kong a ejercer un alto grado de autonomía, con facultades ejecutivas, legislativas, judiciales independientes y de última instancia, de conformidad con las disposiciones de la presente ley”,

y el artículo 2 de la Ley Básica de la Región Administrativa Especial de Macao de RPC prevé literalmente lo mismo. Y en la materia tributaria, añade

“La Región Administrativa Especial tiene la autonomía para establecer un sistema tributario independiente”,

²⁵ WEI, L.: “La jerarquía legislativa del sistema tributario chino” Disponible en http://www.china.com.cn/guoqing/2014-10/10/content_33725427.htm (fecha de última consulta: 29 de junio de 2020)

por tanto, tienen la potestad originaria para establecer y exigir tributos en la propia región con plena autonomía. Además, para evitar la doble imposición, se han firmado acuerdos con China continental.

Gestión tributaria

Respecto a los órganos de gestión en las Administraciones Tributarias, el artículo 5 de la LGT establece:

“1. ... la Administración Tributaria está integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones de gestión tributaria.

2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público.

En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho y las reclamaciones económico-administrativas.

3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.”

Además, establece la posibilidad de que el Estado y las CCAA suscriban acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos; así como fórmulas de colaboración - para su aplicación - entre las entidades locales, y entre éstas y el Estado o las CCAA.²⁶

Respecto a la gestión tributaria en China, de acuerdo con el art. 5 de la Ley de Gestión Tributaria, la administración general de recaudación de impuestos corresponde a la Agencia Tributaria Estatal perteneciente a la Administración General del Estado (AGE). Las delegaciones del Estado y las Haciendas locales deberán llevar a cabo la gestión de la recaudación conforme con las normas recaudatorias aprobadas por la AGE. En la actualidad, la gestión la están ejecutando la AGE y las administraciones aduaneras.

La gestión de impuestos locales se llevará a cabo de conformidad con las disposiciones de la Ley orgánica del gobierno regional. Las Administraciones Tributarias regionales (provincias, regiones autónomas y municipios bajo jurisdicción central) funcionan bajo la doble dirección de los gobiernos regionales y del gobierno central, predominando el gobierno regional.

Una vez analizadas las fuentes normativas, los principios generales y la estructura fundamental del sistema tributario, se observa que la regulación constitucional en la que se basa el sistema tributario chino es muy genérica y elemental, no dota de una base constitucional suficiente a la legislación tributaria. La relación entre las leyes, reglamentos y reglas no parece equilibrada si atendemos a los criterios fundamentales de las democracias europeas, la separación de poderes y funciones, puesto que salvo algunas

²⁶ SÁNCHEZ GARCÍA, M.: *La Gestión Tributaria. Órganos y procedimientos de gestión*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 184.

leyes son aprobadas por el Congreso Nacional del Pueblo, la gran mayoría de las normas tributarias son elaboradas y aprobadas por la AGE. Si se valora el sistema tributario español con la perspectiva democrática europea pareciera más maduro, sin valorar la efectividad de ambos sistemas, la regulación es mucho más extensa, completa y precisa.

En cuanto a la potestad tributaria, los dos sistemas se parecen, donde el estado central marca la pauta, y los gobiernos regionales actúan conforme a la misma. Incluso los regímenes forales de Navarra y el País Vasco, así como el REF canario tienen similitudes con el principio de “un país, dos sistemas” de RPC, que fueron diseñados con el común propósito de flexibilizar las variantes que sucedan por las razones históricas y geográficas en aquellas regiones.

TRIBUTOS

Tipos de tributos

Según el profesor Alberto Génova, los tributos constituyen el objeto del Derecho Tributario. Se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos, representando estos últimos la mayor fuente de ingresos que percibe el sector público, pudiéndose distinguir entre directos e indirectos. Los principales impuestos actualmente existentes en España son los siguientes:

- I. Impuestos directos: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR); Impuesto sobre Sociedades (IS); Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD); e Impuesto sobre el Patrimonio²⁷.
- II. Impuestos indirectos: Impuestos sobre el Valor Añadido (IVA); Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales (ITPAJD); Renta de Aduanas; e Impuestos Especiales.

En el ámbito de la CA de Canarias, no se aplica el IVA sino el IGIC. En Ceuta y Melilla, tampoco se aplica el IVA sino otro tributo denominado Impuestos sobre la Producción, los Servicios y las Importaciones en Ceuta y Melilla (IPSI).

Además de los anteriores, hay que tener en cuenta la existencia de impuestos locales. Los más importantes son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas, y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.²⁸

Bajo el actual sistema tributario chino existen 18 impuestos²⁹, que se pueden clasificar en tres categorías.³⁰

- I. Impuestos sobre bienes y servicios, que incluyen IVA; Impuesto al Consumo; Impuesto sobre la Compra de Vehículos; e Impuestos Aduaneros.

²⁷ Durante los años 2008 a 2010 fue suprimido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se restablece con carácter temporal en 2011 y 2012 mediante el RD-Ley 13/2011, de 16 de septiembre. Durante los años 2014 a 2019 este impuesto sigue exigiéndose. Para el año 2020 vuelve a exigirse, ya que el RD-Ley 18/2019 de 27 de diciembre extiende el mantenimiento del gravamen al ejercicio 2020. Disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-7-ip-impuesto-patrimonio>.

²⁸ Fuente: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT3_es_ES.html

²⁹ Incluía el Impuesto Comercial, pero fue sustituido por el IVA a partir del 1/5/2016 mediante la aprobación de Medidas de implementación para la prueba temporal de la modificación de Impuesto Comercial a IVA. Y se integró al sistema un nuevo impuesto, el Impuesto de Protección Ambiental. Por lo que se mantiene 18 impuestos actualmente.

³⁰ Fuente: <http://www.chinatax.gov.cn>

- II. Impuestos sobre la renta, se refiere a Impuesto sobre la Renta Empresarial (tanto para empresas nacionales como extranjeras en China) e Impuesto sobre Renta Personal.
- III. Impuestos sobre la propiedad y la conducta, se comprenden Impuesto sobre el Incremento de Valor de la Tierra; Impuesto sobre Bienes Inmuebles; Impuesto sobre el Uso del Suelo Urbano y Municipal; Impuesto sobre el Uso de la Tierra Cultivable; Impuesto sobre la Escritura; Impuesto sobre los Recursos; Impuesto sobre Vehículos y Embarcaciones; Impuesto de Timbre; Impuesto sobre el Mantenimiento y la Construcción Urbana; Impuesto sobre el Tabaco; Impuesto sobre el Tonelaje del Buque; e Impuesto de Protección Ambiental.

Veamos a continuación, de forma comparativa, las características de los principales tributos en los dos sistemas.³¹

³¹ Las informaciones son extraídas de las respectivas normas reguladoras de cada impuesto.

Cuadro VII. Características de los principales tributos en España y China

| Tributo | | Hecho imponible | Tipos impositivos | % sobre ingresos tributarios |
|----------------------------|---------------|--|--|------------------------------|
| IVA | China | Venta e importación de bienes; prestación de servicios de elaboración, reparación e instalación; venta de servicios, activos intangibles o bienes inmuebles. | 13%, 9%, 6%. | 39% |
| | España | Entregas de bienes y prestación de servicios. | 21%, 10%, 4% | 34% |
| IS | China | Obtención de renta por personas jurídicas residentes y no residentes en China. | Residentes: 25%. No residentes: 20%. Incentivos fiscales: 10% y 15% | 24% |
| | España | Obtención de renta por personas jurídicas residentes en España. | General: 25%. Otros: 30%, 20%, 10%, 1%. | 11% |
| Impuesto al consumo | China | Fabricación, producción, importación y venta de determinados bienes de consumo (alcohol, tabaco, gasolina, etc.). | Entre 1% y 45%. (Gasolina: 3,6 cént./l) | 8% |
| IRPF | China | Obtención de renta por personas físicas | Renta sintética: entre 3% y 45 %. | 7% |
| | España | Obtención de renta por personas físicas | Escala general: entre 18,5% y 46,5% | 41% |

Desde principios del siglo XXI, el gobierno chino ha realizado una serie de ajustes y modificaciones a su sistema tributario. Cabe destacar que el Impuesto Agrícola que había existido por más de 2.000 años en China fue abolido en 2006, además eliminaron otros impuestos y se han ido integrando a su sistema tributario otros tipos de impuestos en los años sucesivos.

La distribución territorial de los ingresos tributarios

El artículo 157.1 de la CE prevé:

“Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado...*
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*

...”

Cada CA puede establecer y exigir sus propios impuestos, por la potestad tributaria que le atribuye la CE. Y respecto a la cesión de los impuestos, los más importantes de los impuestos cedidos totalmente son: ISD, Impuesto sobre el Patrimonio e ITPAJD. Por otro lado, la cesión parcial se refiere a que el Estado se cede el 50% de la recaudación a las CCAA, este es el caso del IRPF y el IVA.³²

En China, según las regulaciones de la AGE sobre la implementación del sistema de gestión fiscal de distribución de tributos, los ingresos tributarios se clasifican en:

- a) Ingresos fijos del gobierno central;
- b) Ingresos fijos del gobierno regional; e

³² Disponible en <https://patrimonia.bsm.upf.edu/impuestos-estatales-cedidos-y-parcialmente-cedidos/>

c) Ingresos compartidos.³³

Los ingresos fijos del gobierno central incluyen el Impuesto al Consumo, el Impuesto sobre la Compra de Vehículos y el Impuestos Aduaneros, etc.

Los ingresos fijos del gobierno regional abarcan el Impuesto sobre el Uso del Suelo Urbano y Municipal, el Impuesto sobre el Uso de la Tierra Cultivable, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de la Tierra, el IBI, el Impuesto sobre Vehículos y Embarcaciones, y el Impuesto sobre la Escritura.

Los ingresos compartidos son los siguientes:

- 1) El Impuesto sobre el Valor Añadido: 25% cedido a los gobiernos regionales.
- 2) El Impuesto sobre la Renta Empresarial: la parte recaudada a la Corporación Ferroviaria China (anteriormente el Ministerio de Ferrocarriles), los Bancos Centrales y las compañías petroleras offshore pertenece al gobierno central, y el resto de las recaudaciones se reparte entre el gobierno central y regionales a una tasa del 60% y 40%.
- 3) El Impuesto sobre Renta Personal: a excepción de los rendimientos mobiliarios, el resto se reparte a la misma proporción que el Impuesto sobre la Renta Empresarial.
- 4) El Impuesto sobre los Recursos: la parte recaudada a las compañías petroleras offshore pertenece al gobierno central, y el resto a los gobiernos regionales.
- 5) El Impuesto sobre el Mantenimiento y la Construcción Urbana: la parte recaudada a la Corporación Central de Ferrocarriles, los Bancos Centrales y las compañías de seguros pertenece al gobierno central, y el resto a los gobiernos regionales.

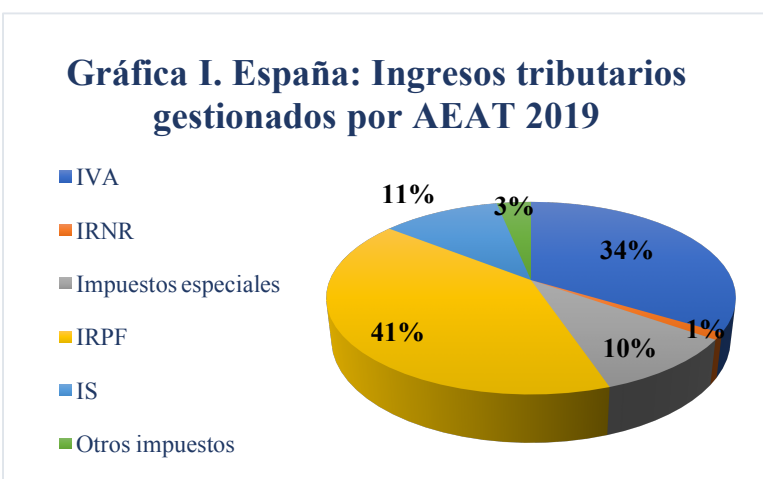
³³ Disponible en <http://www.shui5.cn/article/39/110812.html>

- 6) El Impuesto de Timbre: la recaudación por transacciones de valores pertenece al gobierno central y el resto a los gobiernos regionales.
- 7) El Impuesto Comercial que fue sustituido por el IVA se mantiene la atribución originaria, esto es, la recaudación del área piloto pertenece al área piloto. Y los gastos generados serán asumidos proporcionalmente por el gobierno central y los regionales.

Importancia relativa de cada tributo

Como se señala anteriormente, los ingresos tributarios son una de las más importantes fuentes de financiación del Estado, vemos ahora la importancia relativa de cada uno de los tributos.

Según los informes anuales de recaudación tributaria de la Agencia Tributaria Española. En 2019, los ingresos tributarios netos que gestiona la AEAT por cuenta del Estado, las CCAA y las Corporaciones Locales (CCLL) del territorio de Régimen Fiscal Común han sido 212.808 millones de euros, lo que supone el 2% más que en 2018, y dentro de los cuales el 54,93% corresponde al Estado, el 44,15% a las CCAA y el resto a

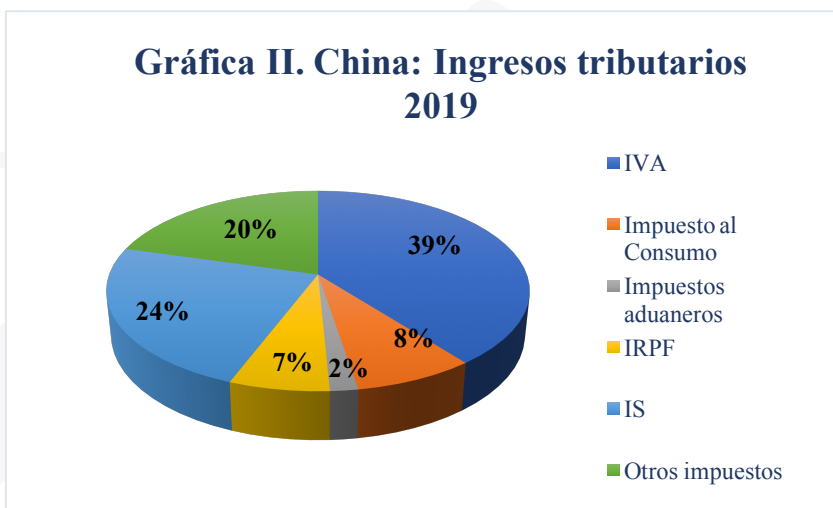


las CCLL. Vemos ahora el peso que tienen los principales impuestos respecto a totales ingresos tributarios (gráfica I). Los ingresos por IRPF

ascendieron a 86.892 millones, lo que supone el 41% de los ingresos tributarios. Los IS alcanzaron la cifra de 23.733 millones, que representaba el 11%, los IVA un 34%, los impuestos especiales el 10%, los IRNR sólo un 1% y el resto de los impuestos un 3%.

En la gráfica II se puede observar que, en China, para el año 2019, la recaudación de los ingresos provenientes de los Impuestos sobre la Renta Empresarial (IS) representaba

el 24% de los ingresos tributarios, los Impuestos sobre la Renta Personal (IRPF) el 7%, los IVA el 39%, los



Impuestos Aduaneros el 2%, los Impuestos al Consumo el 8% y el resto de los impuestos el 20%.³⁴

En este sentido, los principales ingresos tributarios del Gobierno chino provienen de la recaudación del IVA, no llegando los ingresos derivados del IRPF su décima parte. En España, el mayor ingreso tributario deriva de la recaudación del IRPF, es casi 5 veces más que en China en términos porcentuales. Esta diferencia llama la atención, debiendo ser la misma, en mi opinión, a la gran disparidad de Rentas Per Cápita entre los dos países. A este respecto, caben mencionar que, en España, el salario más frecuente fue de 17.000

³⁴ Datos extraídos del Informe económico financiero nacional chino 2019. Fuente: http://cz.tj.gov.cn/art/2020/2/11/art_2862_65086.html

euros para el año 2017, mientras que en China estaba alrededor de 8.900 euros para el año 2019.

Análisis comparativo del IRPF e IVA en los dos sistemas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁵

El actual IRPF en España fue instaurado en 1978, en el ámbito de la reforma fiscal de 1977³⁶, y la ley IRPF vigente fue aprobada en noviembre de 2006³⁷, que ha sido objeto de numerosas modificaciones posteriores.

De la naturaleza jurídica del IRPF, se configura como un impuesto directo, personal, periódico, progresivo, subjetivo y cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas. (artículos 1, 2 y 3 de la LIRPF)

El actual IRPF en China fue establecido en el 1950, pero no entró en vigor hasta 1980 cuando se aprobó la LIRPF de RPC, sin embargo, como estaban exentos los ingresos inferiores a 103,49 euros mensual³⁸, no era relevante, y desde 1994, tras la reforma fiscal, empezó a convertirse poco a poco en uno de los más importantes impuestos en China.³⁹

Hecho imponible

De conformidad con el artículo 6 de la LIRPF:

³⁵ Fuente: Ley 35/2006, de 28 de noviembre (actualizada el 26/02/2020) y LIRPF de RPC (actualizada el 31/08/2019).

³⁶ [https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_sobre_la_renta_de_las_personas_f%C3%ADsicas_\(Espa%C3%B1a\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Impuesto_sobre_la_renta_de_las_personas_f%C3%ADsicas_(Espa%C3%B1a))

³⁷ Fuente: BOE

³⁸ En 1980, el salario medio mensual en China era 8,28 euros.

³⁹ https://www.sohu.com/a/251459107_621014

“1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital.

c) Los rendimientos de las actividades económicas.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.”

A través de la determinación de los distintos elementos que componen la renta, así como la forma en que aparecen articulados, pueden deducirse algunos criterios que delimitan el concepto de renta sometida a gravamen. En ocasiones, también grava las rentas ficticias que no se han obtenido efectivamente, pero el legislador entiende que deben someterse a tributación.⁴⁰

En el sistema chino, no se prevé ninguna renta imputada. Constituye el hecho imponible del IRPF también la obtención de renta, pero las composiciones de la renta son diferentes (artículo 2 de la LIRPF china):

“a) Sueldos y salarios;

b) Remuneración por prestación de servicios;

c) Remuneración por derecho de autor;

d) Ingresos por regalías;

e) Rendimientos por explotación económica;

f) Intereses y dividendos;

g) Rendimientos por arrendamiento de bienes;

h) Ganancias por transmisión de bienes;

i) Ingresos ocasionales.”

⁴⁰ ALIAGA AGULLÓ, E.: “El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, en AA.VV. (ALIAGA AGULLÓ, E. Dir.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 3ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 24.

Sujeto pasivo

El IRPF, como su nombre indica, grava a las personas físicas. En España, como regla general, se ha empleado el criterio de residencia habitual para determinar sujetos pasivos de este impuesto, de acuerdo con el artículo 8 de la LIRPF, se grava la obtención de renta por residentes, con independencia de su lugar de obtención. Y en la LIRPF de RPC se ha configurado como sujetos pasivos las personas físicas tanto residentes como no residentes. Para los residentes (que han habitado en China más de 183 días, durante el año natural), se gravan tanto los ingresos interiores como exteriores (criterio de residencia habitual), y con la posibilidad de deducir las cuotas pagadas en el extranjero. Para los no residentes, se grava los ingresos obtenidos en territorio chino (criterio de territorialidad, sin establecer la deducción por doble imposición).

La aplicación del criterio de residencia junto con el criterio de territorialidad por el sistema chino hace que un mismo hecho puede estar sometido a doble gravamen. Sin embargo, evita con más eficacia que un hecho imponible quede libre de gravamen. Lo ideal sería que todos los países utilizaran el mismo criterio, para evitar, por un lado, la doble imposición y, por otro lado, los paraísos fiscales, pero como la unificación de criterio es una tarea casi imposible, dado las situaciones desiguales que vive cada Estado, lo que se hace habitualmente es firmar convenios para corregir las diferencias. En este sentido, tenemos el Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la RPC para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990.

Tipo impositivo

En el sistema español, a efectos del cálculo del impuesto, se clasifica la renta en general y del ahorro, no solo con el fin de aplicarle diferente escala de tipos de gravamen, sino que se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas (art. 15). Y como se señaló anteriormente, el IRPF es un impuesto cedido parcialmente a las CCAA, a esas dos bases (general y del ahorro) se les aplicará tanto la escala de gravamen estatal como de CA de residencia habitual del contribuyente. La cuota líquida total será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica. Vemos a continuación, los tipos de gravamen general estatal y de Canarias, suponiendo el gravamen total la suma de ambos porcentajes.

Cuadro VIII. Escala general del IRPF en España. 2019

Escala estatal.

| <i>Base liquidable</i> – <i>Hasta euros</i> | <i>Cuota íntegra</i> – <i>Euros</i> | <i>Resto base liquidable</i> – <i>Hasta euros</i> | <i>Tipo aplicable</i> – <i>Porcentaje</i> |
|---|---|---|---|
| 0,00 | 0,00 | 12.450,00 | 9,50 |
| 12.450,00 | 1.182,75 | 7.750,00 | 12,00 |
| 20.200,00 | 2.112,75 | 15.000,00 | 15,00 |
| 35.200,00 | 4.362,75 | 24.800,00 | 18,50 |
| 60.000,00 | 8.950,75 | En adelante | 22,50 |

Escala Autonómica Canaria.

| <i>Base liquidable</i> – <i>Hasta euros</i> | <i>Cuota íntegra</i> – <i>Euros</i> | <i>Resto base liquidable</i> – <i>Hasta euros</i> | <i>Tipo aplicable</i> – <i>Porcentaje</i> |
|---|---|---|---|
| 0,00 | 0,00 | 12.450,00 | 9,00 |
| 12.450,00 | 1.120,50 | 5.257,20 | 11,50 |
| 17.707,21 | 1.725,08 | 15.300,00 | 14,00 |
| 33.007,21 | 3.867,08 | 20.400,00 | 18,50 |
| 53.407,21 | 7.641,08 | 36.592,80 | 23,50 |
| 90.000,01 | 16.240,39 | En adelante | 24,00 |

En el sistema chino, las rentas se clasifican con el objeto de aplicarles diferentes tipos impositivos. Son rentas sintéticas los sueldos y salarios, la remuneración por prestación de servicios, la remuneración por derecho de autor y los ingresos por regalías, a estas rentas se les aplica los tipos progresivos según el cuadro IX. Y a los rendimientos por explotación económicas se les aplica otro cuadro de tipos progresivos que oscilan entre 5% y 35%.

Cuadro IX. Escala para renta sintética en China.

| <i>Clases</i> | <i>Base imponible general - Euros</i> | <i>Tipo aplicable (%)</i> |
|---------------|---------------------------------------|---------------------------|
| 1 | Hasta 4.657,18 | 3,00 |
| 2 | Desde 4.657,18 hasta 18.628,72 | 10,00 |
| 3 | Desde 18.628,72 hasta 38.809,83 | 20,00 |
| 4 | Desde 38.809,83 hasta 54.333,76 | 25,00 |
| 5 | Desde 54.333,76 hasta 85.381,63 | 30,00 |
| 6 | Desde 85.381,63 hasta 124.191,46 | 35,00 |
| 7 | Desde 124.191,46 | 45,00 |

De los cuadros anteriores, observamos que, cualquiera que sea la base, la cuota tributaria del IRPF español es mayor que la del chino, dado que, al sumar escala estatal y autonómica, los tipos impositivos son más elevados.

Respecto de la renta del ahorro en el sistema español, que incluye las ganancias y pérdidas patrimoniales derivados de las transmisiones de bienes, así como los rendimientos de capital mobiliario (salvo algunas excepciones que van a la base imponible general), también se le aplicarán dos escalas, una estatal y otra autonómica, siendo el gravamen total la sumatoria de ambas. Los tipos de gravamen del ahorro (sumatorio de lo estatal y autonómico) son los que se indican en el siguiente cuadro (excepto los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero):

Cuadro X. Tipos de gravamen del Ahorro del IRPF en España 2019.

Escala estatal y de CA.

| <i>Base liquidable del ahorro</i> – <i>Hasta euros</i> | <i>Cuota íntegra</i> – <i>Euros</i> | <i>Resto base liquidable del ahorro</i> – <i>Hasta euros</i> | <i>Tipo aplicable</i> – <i>Porcentaje</i> |
|--|---|--|---|
| 0,00 | 0,00 | 6.000,00 | 19,00 |
| 6.000,00 | 1.140,00 | 44.000,00 | 21,00 |
| 50.000,00 | 10.380,00 | En adelante | 23,00 |

En el sistema chino, a los intereses y dividendos, los rendimientos por arrendamiento de bienes, las ganancias por transmisión de bienes y los ingresos ocasionales se les aplica un tipo fijo de gravamen de 20%. Y a efectos tributarios, es irrelevante la pérdida patrimonial, puesto que, no se procede a compensar las pérdidas de las ganancias patrimoniales.

El Impuesto sobre el Valor Añadido

El nacimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) tuvo lugar el 1985, por la influencia de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, concretamente, por la exigencia del establecimiento de un mercado único en el que, debiendo circular libremente mercancías, capitales y personas.⁴¹ El IVA está regulado actualmente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA). El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, con las exclusiones de Ceuta, Melilla y Canarias.

⁴¹ BAYONA GIMÉNEZ, J.: “El impuesto sobre el valor añadido” en AA.VV. (ALIAGA AGULLÓ, E. Dir.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 3ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 361.

En Comunidad Autónoma de Canarias, por el carácter insular, la lejanía, las especiales condiciones geográficas, geológicas y climáticas, así como la escasez de recursos naturales, han aconsejado históricamente la adopción de un régimen específico en el ámbito de la legislación económica y fiscal española.⁴² En lugar de IVA, se ha creado el Impuesto General Indirecto Canario, la principal diferencia es el tipo impositivo, el tipo general está fijado en un 7%, mucho más bajo que el tipo general del IVA, que está fijado en un 21%. Caben mencionar otras 3 diferencias importantes:

- 1) las operaciones del comercio minorista están exentas de IGIC;
- 2) la existencia de un Régimen Especial del Pequeño Empresario o Profesional;
- 3) las entregas de bienes que se realicen con los territorios excluidos tendrán, la naturaleza de importaciones o exportaciones.

A pesar de que estamos en Canarias, voy a centrarme en el análisis del IVA, porque es de aplicación general, mientras que el IGIC está restringido territorialmente.

Entre las notas que caracterizan la naturaleza de este impuesto se destaca por ser un impuesto plurifásico, que permite a los intermediarios en las fases del proceso de producción y distribución deducir de las cuotas repercutidas aquellas que han soportado, e ingresar en su caso la diferencia, por lo que, grava, en cada fase, exclusivamente el valor que en la misma se haya añadido.⁴³ Esta misma característica la encontramos en el IVA chino, pero con la excepción de los pequeños contribuyentes, a los que se les aplican un tipo fijo de gravamen de 3%, y sin posibilidad de deducir las cuotas soportadas.⁴⁴

⁴² Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

⁴³ *Idem*, pág. 364.

⁴⁴ Artículos 4 y 11 de Reglas temporales de Impuesto sobre el Valor Añadido (China)

En los dos sistemas se prevé el régimen simplificado, que consiste, básicamente, en un régimen de determinación objetiva de las cuotas a ingresar por el impuesto, mediante la aplicación de los signos, índices, módulos y demás parámetros establecidos. A propósito de este trabajo no vamos a extender en este aspecto.

Hecho imponible y sujeto pasivo

En cuanto al hecho imponible de este impuesto, el artículo 4 de la LIVA prevé lo siguiente:

“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”

Y el artículo 1 de la LIVA china establece:

“Son contribuyentes de este impuesto, las entidades y personas que venden bienes o prestan servicios de elaboración, reparación, instalación o venden servicios, activos intangibles, bienes inmuebles, o importan bienes dentro del territorio de la RPC, y se regirán por estas Reglas”.

Observamos que estos hechos pueden agruparse también como “entregas de bienes y prestaciones de servicios”, y el ámbito territorial de aplicación es todo el territorio nacional de RPC, excepto las dos Regiones Administrativas Especiales, que se regirán por las normativas de sus propios sistemas tributarios autónomos. En ambos sistemas, este impuesto se grava tanto a personas físicas como jurídicas.

Respecto al deber de ingreso de la obligación tributaria, la LIVA española fija como sujeto de la misma al “empresario o profesional” que entrega los bienes o presta los

servicios. En la regulación china, no está limitado el sujeto obligado al pago solo a “empresario o profesional”, sin embargo, se prevé umbral de ventas a determinación de los gobiernos regionales, de forma que por debajo del cual estará exenta de IVA.

Por último, comentar que el gravamen efectivo de IVA dependerá de la posible concurrencia de alguna de las causas de exención previstas en sus respectivas normativas. En la LIVA española, se prevé una enorme casuística con la que son establecidas estas exenciones, a modo de ejemplo, son exenciones interiores, entre otras:

- i) Enseñanza en centros públicos o privados autorizados.
- ii) Asistencia a personas físicas por profesionales médicos y servicios sanitarios
- iii) Operaciones y prestaciones de servicios relativas a seguros, reaseguros y capitalización
- iv) Arrendamiento de viviendas y entrega de terrenos rústicos y no edificables, así como segunda y posteriores entregas de edificaciones.

Entre las exenciones relacionadas con el comercio exterior, la entrega de bienes expedidos y transportados fuera del territorio peninsular español e Islas Baleares, ya sea con destino a otros Estados miembros (de UE), o a territorios terceros.

En las Reglas de IVA (chinas) se contemplan diversas exenciones, se destacan entre otras las siguientes:

- i) Comercialización de productos agrícolas de producción propia;
- ii) Libros antiguos y clásicos;
- iii) Importación de instrumentos y equipos destinados directamente a la investigación científica, los experimentos científicos y la enseñanza;

iv) Venta de artículo usado propio.

Tipo impositivo

El cálculo de la cuota devengada requiere que apliquemos a la base imponible el tipo de gravamen que corresponda. A este respecto, tres son los tipos actualmente aplicables en España según los artículos 90 y 91 de la LIVA:

– Un tipo general del 21% aplicable a todas aquellas operaciones sobre bienes o servicios que no tengan fijado un tipo menor.

– Un tipo reducido del 10% aplicable, entre otros, a los siguientes bienes: alimentos para el consumo humano o animal (salvo los alimentos gravados al 4% y las bebidas alcohólicas, que quedan gravadas al tipo general), animales, el agua, medicamentos de uso veterinario, determinados equipos e instrumental médico, etc.

– Un tipo superreducido del 4% aplicable, entre otros, a los siguientes bienes: pan, harinas panificables, quesos, huevos, leche, ciertos productos naturales (frutas, verduras, hortalizas, tubérculos y cereales), libros, periódicos y revistas (que no contengan única o fundamentalmente publicidad), medicamentos para uso humano, etc.

En China, a partir de 1 de abril de 2019, los tipos impositivos de 16% y 10% se ajustaron a 13% y 9%, respectivamente.⁴⁵ Y actualmente tiene 4 tipos impositivos, y se aplican a cada operación de la forma que se detalla en el cuadro XI.

⁴⁵ Disponible en http://www.gov.cn/fuwu/2019-08/12/content_5420594.htm

Cuadro XI. Tipos impositivos generales de IVA en China.

| <i>Operación</i> | <i>Tipo impositivo (%)</i> |
|--|----------------------------|
| Ventas de bienes o importaciones; prestaciones de servicios | 13,00 |
| Ventas o importaciones de los siguientes bienes: productos alimenticios, libros, abonos, piensos, gas, maquinaria agrícola, etc. Ventas de bienes inmuebles. Prestación de los siguientes servicios: transportes, correo, servicios básicos de telecomunicaciones. | 9,00 |
| Servicios financieros, servicios modernos (I+D, servicios de radiodifusión, etc.), servicios básicos (educación, sanidad, cultura, restauración, etc.), ventas de bienes intangibles. | 6,00 |
| Exportaciones | 0,00 |

En resumen, la recaudación de IVA en el sistema chino es parecida al sistema español, sobre todo en cuanto al hecho imponible y la aplicación del impuesto, con las principales diferentes en las causas de exención y los tipos impositivos. Y el sistema chino es menos gravoso tras reducciones sucesivas de impuestos en los últimos años.

CONCLUSIONES

En España, la gran partida de los gastos del gobierno central es la que corresponde a las actuaciones de protección y promoción social, mientras en China, a nivel nacional, las cantidades destinadas a la Educación representan el mayor gasto de todos los programas.

La regulación constitucional en la que se basa el sistema tributario chino es muy genérica y elemental, no dota de una base constitucional suficiente a la legislación tributaria. En cambio, el sistema tributario español parece más maduro, sin valorar la efectividad de ambos sistemas, la regulación es mucho más extensa, completa y precisa.

Los aspectos generales de los dos sistemas tributarios no presentan diferencias significativas. En ambos países, corresponde al estado central marcar la pauta, y los gobiernos regionales actúan conforme a la misma.

Los tributos representan la mayor fuente de ingresos que financian los presupuestos de gastos de los dos países. En los dos sistemas, se han creado un número importante de tributos, teniendo en común el IRPF, IVA, IS y el IBI, entre otros. Existen pequeñas diferencias en la regulación, especialmente en los tipos impositivos, aunque el mayor peso recaudatorio en España recae sobre el IRPF (directo - personas) mientras que en China se centra en el IVA (indirecto - consumidores).

BIBLIOGRAFÍA

BAYONA GIMÉNEZ, J.: “El impuesto sobre el valor añadido” en AA.VV. (ALIAGA AGULLÓ, E. Dir.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 3ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

Calvo Ortega, R.: *Curso de Derecho Financiero*. Aranzadi, 2015.

CAO, Y.: “El impuesto sobre sucesiones”.

MARTÍNEZ GINER, L.: “El Derecho de los gastos públicos”, en AA.VV. (MARTÍNEZ GINER, L.): *Manual de Derecho Presupuestario y de los Gastos Públicos*, 3ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: “El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en AA.VV. (ALIAGA AGULLÓ, E. Dir.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 3ª ed., Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

SÁNCHEZ GARCÍA, M.: *La Gestión Tributaria, órganos y procedimientos de gestión*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

WEI, L.: “La jerarquía legislativa del sistema tributario chino”.

YIN, W.: “La teoría sobre los principios generales de derecho tributario chino”.