

## TEMA 5. IMPOSICIÓ: ASPECTES GENERALS

### 5.1. Concepte i classes d'ingressos públics

El sector públic necessita disposar dels recursos suficients per poder fer front a les despeses que es deriven del compliment de les seves funcions. Els ingressos obtinguts pel sector públic es poden classificar d'acord amb diferents criteris, entre els quals es pot fer esment a la classificació en funció del grau de voluntarietat, o segons la procedència de la font econòmica.

a) Segons el criteri del grau de voluntarietat, es poden diferenciar els següents tipus d'ingressos:

\* **Gratuits:** Voluntaris i sense contrapartida, com les transferències. De fet, en els pressupostos, són conceptes importants els ingressos per loteries, o bé les transferències que es reben de la Unió Europea.

\* **Contractuals:** Quan es deriven de la participació dels ens públics en l'economia privada, raó per la qual obtenen una contraprestació econòmica. Per exemple, la venda de béns o de serveis (beneficis de les empreses públiques, ingressos per la venda d'entrades en museus, etc.) i els ingressos per arrendament del patrimoni públic. També inclouran les vendes de patrimoni i els interessos percebuts per l'Estat.

\* **Coactius:** Quan son derivats de la sobirania de l'Estat per a imposar exaccions als ciutadans, bé sigui pel seu poder penal (multes) o bé sigui pel seu poder fiscal, és a dir, els tributs, que s'enumeren a continuació:

- Taxes: aplicades per la utilització d'un domini públic, la prestació d'un servei públic o d'una activitat que beneficiï especialment al subjecte que les paga. En principi, el criteri en l'aplicació d'aquest concepte és que no han d'excedir el benefici o utilitat obtingut per aquell que paga.
- Contribucions especials: s'imposen a un subjecte o a un col·lectiu pel benefici que obtenen, o per l'augment de valor que registra el seu patrimoni, com a conseqüència de la realització de determinades obres o inversions públiques o bé per la prestació de determinats serveis públics (urbanització, sanejament, etc.). El seu import hauria de representar un gravamen proporcional per als beneficiaris a la millora que obtenen en el seu patrimoni.
- Multes, expropiacions sense indemnització, etc., que no responen a consideracions de tipus fiscal, sinó que s'imposen per evitar la realització de comportaments i fets antijurídics
- Impostos: Definits a l'apartat 5.2

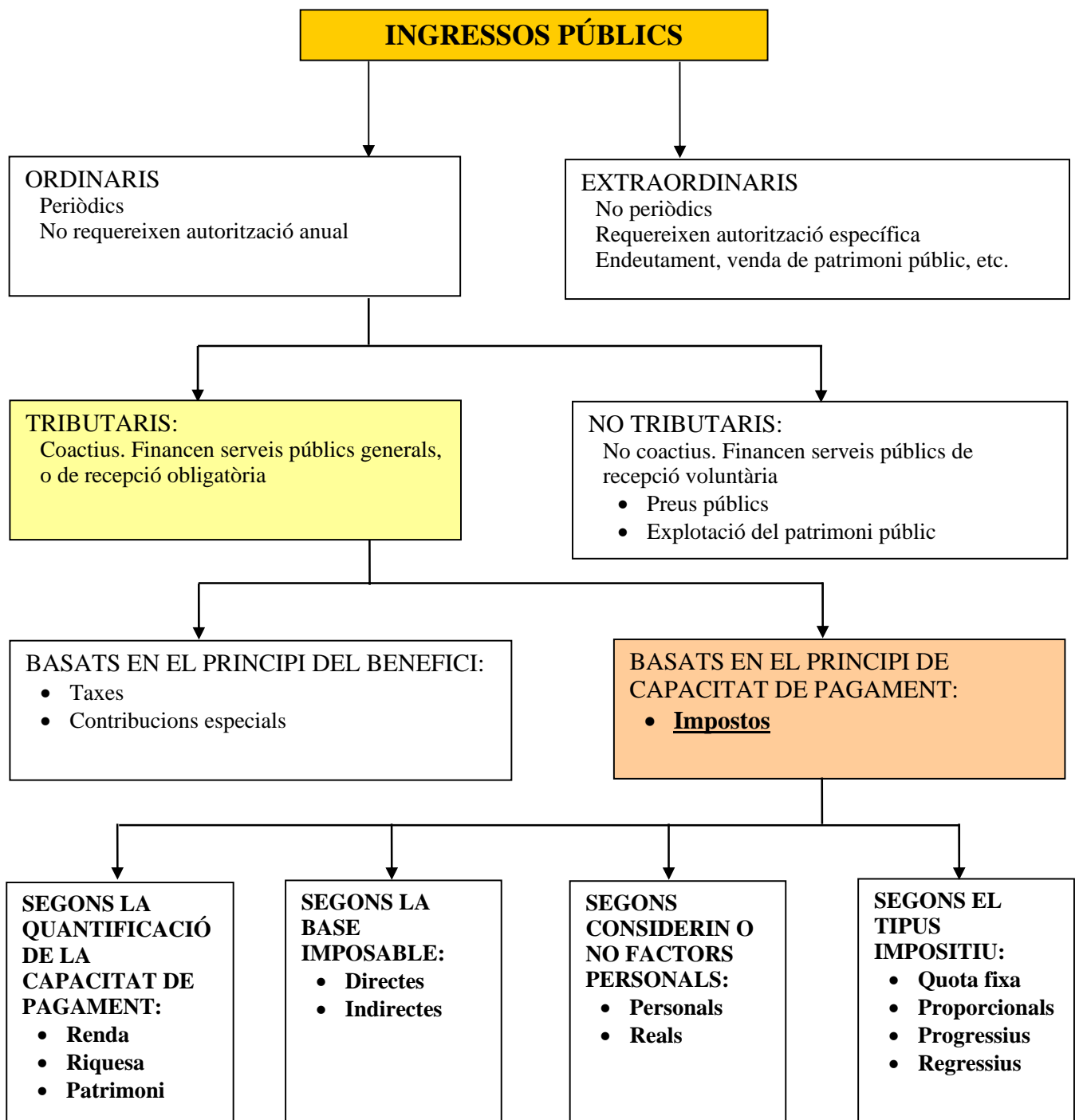
b) El criteri de classificació dels ingressos públics segons la font econòmica –elaborat per Neumark–, distingeix entre:

\* **Ingressos procedents de la pròpia economia pública:** són els que provenen d'altres institucions públiques, siguin del propi país o d'altres països o institucions internacionals.

\* **Ingressos de l'economia privada:** recursos que provenen del sector privat, com a receptor dels serveis prestats pel sector públic, diferenciant-se en:

- Ingressos amb contraprestació directa
- Ingressos coactius

Altra classificació sistemàtica dels diferents conceptes mitjançant els quals l'Estat obté els seus ingressos és la que reflecteix l'esquema següent:



Font: J. Ruiz Huerta; J. Loscos. Hacienda Pública

## 5.2. L'impost. Concepte i elements

Els impostos són aquells ingressos que tant el govern central com altres nivells territorials del govern reben del sector privat, amb caràcter coactiu i sense contraprestació directa, i que es basen en la renda –percebuda o gastada–, la riquesa, o en determinats actes de consum o de transmissió dels contribuents. Les característiques diferencials més importants dels impostos en relació a la resta de tributs són el fet de que no existeixi cap contraprestació concreta i directa per part de l'Estat, com a contrapartida al pagament dels impostos, i, d'altra, el seu caràcter coactiu, és a dir, que el sector Públic determina de forma unilateral el concepte –i la quantitat– pel qual els agents privats estan obligats a pagar.

Com s'ha vist en l'apartat anterior, els impostos no són l'única font d'ingressos del sector Públic, però se situen de manera molt destacada com el concepte principal del que procedeix el finançament de les despeses públiques. Així, es comprova que durant els darrers exercicis els impostos i cotitzacions socials –que, a efectes pressupostaris es comptabilitzen també com a impostos directes– representen de l'ordre del 90% dels ingressos totals no financers de les Administracions Públiques, mentre que els recursos per vendes de producció –que inclouen ingressos per prestació de serveis i preus públics–, els derivats de rendes de la propietat i els obtinguts per transferències sumen aproximadament el 10% (vegeu quadre).

### RECURSOS NO FINANCIEROS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

En millones de euros

Conceptos	2001	2002	2003	2004	2005 (P)
Recursos por ventas de la producción	8.472	9.221	9.570	10.191	10.623
Impuestos sobre la producción y las importaciones	74.937	81.693	89.909	99.918	110.004
Rentas de la propiedad	9.206	7.283	6.474	5.976	5.812
Impuestos corrientes sobre la renta, el patrimonio, etc.	68.151	76.098	78.819	85.546	99.037
Cotizaciones sociales:	88.364	94.540	101.847	109.055	117.415
- Efectivas	82.832	88.549	95.486	102.188	110.027
- Imputadas	5.532	5.991	6.361	6.867	7.388
Otras transferencias corrientes	5.126	6.279	6.848	6.164	6.426
Transferencias de capital:	4.234	5.007	5.383	7.180	6.838
<b>Total</b>	<b>258.490</b>	<b>280.121</b>	<b>298.850</b>	<b>324.030</b>	<b>356.155</b>
<i>PIB utilizado</i>	<i>680.678</i>	<i>729.206</i>	<i>782.531</i>	<i>840.106</i>	<i>905.455</i>

(P) Provisional

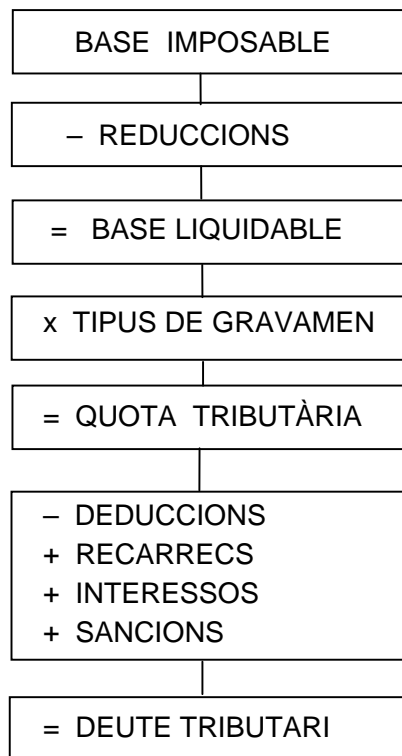
Fuente: Intervención General de la Administración del Estado

La Llei 58/2003 General Tributària, en l'article 3, estableix que l'ordenació dels tributs ha de basar-se en la capacitat econòmica de les persones que els han de satisfer i en els principis de justícia, generalitat, igualtat, progressivitat, equitativa distribució de la càrrega tributària i no confiscatorietat. Igualment, en l'article 1, s'afegeix que han de ser els mitjans per recaptar els recursos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques, però també han de servir com instruments de la política econòmica general, atendre la realització dels principis i finalitats establerts en la Constitució, com són les exigències d'estabilitat i progrés socials i de procurar una millor distribució de la renda nacional.

Com a primera qüestió, cal definir els conceptes bàsics més rellevants de la imposició, tal com els expressa la Llei General Tributària, seguint les pautes generalment acceptades en aquesta matèria:

- Subjecte passiu: és l'obligat tributari que, segons la llei, ha de complir l'obligació tributària principal, així com les obligacions formals inherents a la mateixa, sigui com contribuent o com substituït del contribuent (art. 36.1 LGT).
- Obligat tributari: persones físiques o jurídiques i entitats a les quals la normativa tributària imposa el compliment d'obligacions tributàries. Entre altres, són obligats tributaris: els contribuents, els substituïts del contribuent, els obligats a realitzar pagaments fraccionats, els que han de practicar retencions o ingressos a compte, els obligats a repercutir o a suportar la repercussió, els obligats a suportar retencions o ingressos a compte i els successors (art. 35 LGT).
- Contribuent: subjecte passiu que realitza el fet imposable (art. 36.2 LGT).
  - El subjecte passiu i el contribuent poden o no coincidir, en funció de si la figura obligada a acomplir les prestacions tributàries és la mateixa que la figura obligada a suportar la càrrega tributària.
- Substituït del contribuent: és la persona física o jurídica o l'entitat que, per imposició de la llei i en lloc del contribuent, està obligada a complir l'obligació tributària principal, així com les obligacions formals inherents a la mateixa (p.e. els obligats a retenir i ingressar els impostos pels pagaments de sous o de serveis professionals, per interessos bancaris, etc.). El concepte s'aplica especialment a aquells que estan obligats per llei a detreure, amb ocasió dels pagaments que realitzin a altres persones, el gravamen tributari corresponent, assumint l'obligació d'efectuar l'ingrés en el Tresor (art. 36.3 LGT)
- Fet imposable: és el pressupost de naturalesa jurídica o econòmica fixat per la llei per a configurar cada tribut i la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària (art. 20 LGT)
- Exempció tributària: situació en la qual, malgrat que es produeix el fet imposable, la llei eximeix del compliment de l'obligació tributària, per raons objectives o subjectives (art. 22 LGT)
- Base imposable: és la magnitud dinerària o d'altra naturalesa que resulta de la medició o valoració del fet imposable. Per tant, comporta la quantificació del fet imposable (art. 50 LGT). Es pot efectuar per diferents procediments, que són determinats per la llei pròpia de cada tribut: Estimació directa (a partir de declaracions o de documents presentats, o bé de dades de llibres o de registres), Estimació objectiva (en funció de signes, índex o mòduls) y Estimació indirecta (a partir de dades i antecedents disponibles, dades econòmiques representatives de l'activitat, elements que acreditin l'existència de béns o de rendes, etc.)
- Base liquidable: resultat d'aplicar a la base imposable les reduccions que estableixi la llei pròpia de cada tribut (art. 54 LGT)
- Tipus de gravamen: xifra, coeficient o percentatge que s'aplica a la base liquidable per a determinar la quota tributària (art. 55 LGT)
- Quota tributària: Resultat d'aplicar el tipus de gravamen (que pot ser un tipus variable o fix) a la base liquidable. La quota pot també correspondre a una quantitat fixa o a una aplicació conjunta d'ambdós criteris (art. 56 LGT)
- Deute tributari: Quota o quantitat a ingressar que resulti de l'obligació tributària, determinada tal com s'ha indicat en el paràgraf anterior, disminuïda per les deduccions que puguin correspondre i augmentada pels eventuais recàrrecs, interessos i sancions (art. 58 LGT).

En resum, el procés es pot sintetitzar en els passos següents:



### 5.3. Tipologia dels impostos

Existeixen una considerable varietat de figures impositives, les quals es poden classificar d'acord amb diversos criteris, per exemple:

a) En funció de la tipologia del fet imposable, els impostos es poden diferenciar en:

\* Impostos personals, que són aquells que tenen en compte la situació personal del contribuent, ajustant-se a la seva capacitat de pagament.

\* Impostos reals, són els que prenen com a fet imposable un fet o activitat, sense tenir en compte la situació individual del contribuent.

b) Distinció entre impostos directes i indirectes. Pot establir-se segons dos criteris, el criteri administratiu i el criteri de capacitat de pagament:

\* Segons el criteri administratiu, els impostos directes impliquen que es dona una relació directa entre el contribuent -com obligat a suportar la càrrega tributària- i l'administració, situació en la qual les figures de subjecte passiu que ha d'acomplir amb les obligacions fiscals- i contribuent coincideixen.

Els impostos indirectes comporten que no existeix una relació directa entre administració i contribuent. Corresponen al cas en el qual les figures de contribuent i subjecte passiu no coincideixen.

\* El segon criteri per diferenciar impostos directes i indirectes es basa en el fet de tenir o no en compte la capacitat de pagament del contribuent. En aquest sentit, si la figura tributària pren en consideració les circumstàncies personals del contribuent, es tractarà d'un impost directe (aplicat directament sobre els individus, famílies o empreses), mentre que si no té en compte aquest aspecte correspon a un impost

indirecte (que recau sobre béns i serveis i, per tant, es pagat pels contribuents en el moment d'utilitzar-los o d'adquirir-los).

c) Impostos en funció del tipus de quota. Es poden diferenciar:

\* Impostos de quota fixa, cas en el qual la quota es la mateixa per tots els subjectes passius

\* Impostos de quota proporcional, quan la quota augmenta de forma proporcional als increments de la base imposable. El tipus impositiu és un únic percentatge.

\* Impostos de quota progressiva, cas en el qual la quota augmenta de forma més que proporcional als increments de la base imposable. El tipus és un percentatge que va creixent a mesura que augmenta la base imposable.

Per exemple:

BASE IMPOSABLE	QUOTA FIXA	QUOTA PROPORCIONAL	QUOTA PROGRESSIVA
100	10	10 (tipus 10%)	10 (tipus 10%)
200	10	20 (tipus 10%)	30 (tipus 15%)
300	10	30 (tipus 10%)	60 (tipus 20%)

Un altre criteri de classificació, força exhaustiu, que respon a un altre punt de vista, és el definit per l'OCDE, que estableix les següents formes possibles d'imposició:

1. Impostos sobre la renda, beneficis i guanys de capital:

- Impostos sobre la renda, beneficis i guanys de capital de les persones físiques
- Impostos sobre la renda, beneficis i guanys de capital de les societats

2. Contribucions a la Seguretat Social:

- A càrrec dels empleats
- A càrrec dels empresaris
- A càrrec dels treballadors independents o de persones que no ocupen un lloc de treball

3. Impostos sobre les nòmines i la mà d'obra

4. Impostos sobre el patrimoni i la propietat:

- Impostos regulars sobre la propietat immobiliària
- Impostos regulars sobre els actius nets
- Impostos sobre la propietat, herències o donacions
- Impostos sobre les transaccions immobiliàries
- Impostos sobre les transaccions financeres i de capital
- Altres impostos periòdics o no periòdics sobre el patrimoni i la propietat

5. Impostos sobre béns i serveis:

- Impostos sobre la producció, vendes, transferències, lloguers i lliurament de productes i prestació de serveis:
  - De tipus general:
    - Impost sobre el valor afegit
    - Impostos sobre les vendes

- Sobre productes i serveis específics:
  - Sobre consum de productes específics
  - Beneficis dels monopolis fiscals
  - Drets de Duanes i compensació de gravamens interiors
  - Taxes a l'exportació
  - Impostos sobre els béns d'equip
  - Impostos sobre serveis determinats
  - Altres impostos sobre les transaccions i intercanvis internacionals
- Impostos sobre l'ús de béns o la realització d'activitats lligades a béns específics:
  - Sobre la tinença i ús de vehicles
  - Sobre altres (animals domèstics, etc.)

#### **5.4. Principis de la imposició**

Els principis en els quals es fonamenten els mecanismes d'imposició han de respondre a uns objectius o finalitats últimes de diferents tipus:

- De caràcter ètic: - justícia o equitat
- De tipus econòmic: - eficàcia en l'assignació de recursos  
- estabilitat econòmica  
- desenvolupament econòmic
- De caràcter operatiu: - eficiència tècnica

D'acord amb aquests plantejaments, seguint els criteris de F. Neumark, es pot establir un conjunt sistemàtic i exhaustiu de 18 principis que es dedueixen del objectius indicats, i que poden ser agrupats en tres grans blocs, que es corresponen en bona mesura amb el que s'ha exposat abans:

\* Polític-socials (distribució interindividual de l'impost):

1. Generalitat: que siguin sotmesos tots aquells que tinguin capacitat de pagament (encara que poden existir mínims exempts)
2. Igualtat: davant de situacions iguals s'ha de rebre el mateix tracte impositiu
3. Proporcionalitat: la càrrega fiscal ha d'ésser proporcionada amb la capacitat de pagament, és a dir, l'impost ha d'ésser relativament igual d'onerós per tothom
4. Redistribució: ha de contribuir a minvar les diferències de Renda. Això porta a un criteri de progressivitat fiscal

\* Polític-econòmics:

- D'ordre econòmic:

5. Evitar el dirigisme fiscal: no s'ha d'afavorir ni perjudicar a sectors concrets de la vida econòmica
6. Minimitzar la intervenció en la esfera privada i en la lliure disponibilitat econòmica dels individus
7. Evitar distorsions a la competència i tendir a afavorir-la: neutralitat fiscal en relació a productes, empreses, etc.

- Relatiu al procés econòmic:

8. Suficiència: el sistema fiscal ha de cobrir les necessitats del sector públic de forma estable
9. Capacitat d'adaptació (complementari amb l'anterior): El sistema fiscal ha de permetre obtenir augments en els ingressos públics en situacions de necessitats extraordinàries
10. Flexibilitat activa: possibilitat d'intervenció conscient en el sistema amb objectius d'estabilitat
11. Flexibilitat passiva: igual que en el cas anterior, però de manera quasi-automàtica
12. Afavorir el desenvolupament: influència positiva en el creixement econòmic

\* Tècnic-tributaris:

13. Congruència i sistematització: sense contradiccions quant a l'estructura i composició del sistema tributari
14. Transparència: claredat en les normes; que siguin el més fàcilment comprensibles
15. Factibilitat o practicabilitat: que puguin ser aplicables amb la major facilitat possible
16. Continuïtat: vigència sostinguda del sistema fiscal. Canvis solament mitjançant reformes generals i sistemàtiques
17. Economicitat: despeses mínimes en recaptació, gestió i inspecció
18. Comoditat: màximes facilitats per al contribuent

Aquest conjunt de criteris constitueix un ampli ventall de requisits desitjables per al sistema impositiu referents a aspectes força diversos i el compliment dels quals en la seva totalitat resulta complex. Tanmateix, representen una referència prou exhaustiva dels principis desitjables per a una bona imposició. Des d'una consideració més simplificada, això es pot resumir en quatre aspectes o trets principals:

\* Simplicitat: El sistema impositiu ha d'ésser el més senzill possible, perquè pugui ser fàcilment entès i assumit pels contribuents.

\* Adequació: Els impostos han d'ésser cobrats en el moment i en la forma que pugui crear menys disturbis als subjectes passius. El sistema de retencions, per exemple, permet ajustar el pagament de l'impost sobre la renda al ritme de percepció de les rendes, de manera que el contribuent no hagi d'afrontar de cop el pagament de quantitats elevades.

\* Economia: Els costos de gestió i de recaptació han d'ésser tan reduïts com sigui possible. Per exemple els impostos indirectes sobre productes tenen uns costos d'aquest tipus molt més baixos que els impostos sobre la propietat, ja que aquests darrers requereixen una valoració permanent de les bases de tributació per part de l'administració.

\* Equitat: Aquest criteri comporta que la càrrega impositiva ha d'ésser distribuïda de tal manera que representi el mateix sacrifici a tots els contribuents, encara que no hi ha cap procediment objectiu per a determinar com aplicar aquest principi. A efectes pràctics, el criteri que s'adopta de forma generalitzada és el de progressivitat en els impostos directes, cosa que significa que les rendes més altes han de pagar més que els nivells més baixos, no solament en termes absoluts, sinó també en una proporció més elevada. Aquest criteri es fonamenta en la disminució progressiva de la utilitat marginal del consum. Així, si els increments de renda proporcionen una utilitat cada vegada més reduïda, es justifica un impost progressiu, ja que la quantitat d'utilitat que redueix pot ser similar pels contribuents de renda baixa pagant menys part de la seva renda i pels contribuents de renda alta pagant més part de la seva renda.



## **5.5. Elements per a l'anàlisi econòmica dels impostos. Incidència impositiva**

Per avaluar els efectes econòmics dels impostos, un aspecte important que cal analitzar és la seva incidència, ja que moltes vegades no són els mateixos els subjectes que paguen formalment els impostos i els que realment suporten les seves conseqüències. D'acord amb això, es poden diferenciar els següents aspectes:

\* **Evasió**: suposa que el contribuent no compleix amb les seves obligacions tributàries i, per tant, no paga cap import del que estigui obligat a assumir. Òbviament, es un primer aspecte que cal valorar, ja que comporta una modificació molt greu quant als efectes de l'aplicació de l'impost i pel que fa als principis que han de regir-le.

\* **Percussió** (o incidència formal): la percussió de l'impost recau sobre el subjecte passiu contribuent, el qual està obligat per llei a liquidar el seu import. Malgrat això, els seus efectes poden ser de vegades només aparents, ja que el seu cost pot ser traslladat.

\* **Translació**: el contribuent percutit per l'impost tractarà, en la mesura que li sigui possible, de transferir-ne a altres agents el gravamen que representa, sigui incorporant-le com un augment dels preus de venda dels seus productes finals, o bé com una reducció del preu de compra (o de les quantitats) dels factors o dels productes que utilitza. Lògicament, el grau de translació serà variable, en funció de la capacitat que es tingui per fer-ho, i podrà ser solament parcial o fins i tot arribar a referir-se a la totalitat de l'impost.

En general, la introducció o augment d'un impost provocarà un increment del preu relatiu del producte o factor que és gravat en relació als que no ho són. En conseqüència, això suposarà que els productors tendixin a fer servir menys el factor gravat, i els consumidors a consumir menys el producte gravat. Per tant, com a resultat dels canvis que provoca en els preus relatius, un impost pot donar lloc a variacions en la utilització del capital i el treball en les indústries, i a canvis en els models de consum.

\* **Incidència efectiva**: suposa valorar qui suportar la càrrega de l'impost en darrera instància, quan aquesta ja no pot ser traslladada. Es a dir, és el cost que implica l'impost, bé sigui per la via del pagament directe, o per la via de pagar un preu més alt pels productes o factors adquirits (o rebre'n un preu més baix, si els venem), o bé per la via de rebre conseqüències negatives de l'aplicació de l'impost. Per exemple, un impost sobre una mercaderia pot reduir la seva demanda, i provocar atur, amb la qual cosa els aturats estarien suportant part de la incidència efectiva de l'impost.

Un cas especial de la incidència és la capitalització –pròpia dels impostos que graven els rendiments del capital mobiliari o immobiliari– i que suposa una reducció del valor dels capitals invertits quan els seus rendiments han de suportar un gravamen que fa baixar la seva rendibilitat neta. En sentit contrari també pot suposar un augment del valor, quan s'estableix una reducció o exempció per a un determinat tipus d'inversions.

Com a darrera qüestió es pot fer una referència al concepte d'il·lusió fiscal. Es considera que es genera il·lusió fiscal quan el contribuent no té una percepció clara i transparent del pagament de l'impost i, com a conseqüència, o pensa que no paga impostos per un determinat concepte o creu que paga una quantitat inferior a la que realment paga. Els impostos que poden generar més fàcilment il·lusió fiscal són els indirectes, ja que en aquestes figures, per definició, el contribuent no té una relació directa amb l'administració i, per tant, com que no fa l'ingrés dinerari pel concepte de tributació, no aprecia la disminució de la renda disponible que l'hi ha representat el pagament de l'impost.