

Conceptes bàsics de fiscalitat

Fernando Álvarez Gómez

PID_00152627

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. Els principis de la imposició	7
1.1. Principis impositius de Neumark	7
1.2. El principi del benefici i de capacitat de pagament	11
1.2.1. El principi del benefici	12
1.2.2. El principi de capacitat de pagament	12
2. Fonts de l'ordenament tributari. El poder tributari	14
3. Classificació dels ingressos fiscals	16
3.1. Els ingressos tributaris	16
3.2. Els impostos	17
4. Principals conceptes impositius	19
5. Infraccions i sancions tributàries	21
5.1. Classes d'infraccions	22
5.2. Classificació de les sancions tributàries	23
5.3. Extinció de les sancions	23
6. Obligacions fiscals	24
6.1. Portar els llibres comptables	24
Resum	26
Bibliografia	27

Introducció

Aquest mòdul pretén introduir-vos en l'estudi de les diferents vies d'obtenció d'ingressos públics que permeten finançar l'activitat del sector públic, posant especial atenció o èmfasi en l'anàlisi dels impostos.

L'Administració pública, per a fer front als seus compromisos de despesa i desenvolupar les seves funcions, necessita disposar de prou recursos suficients. La característica principal del sector públic és que, a banda de poder disposar de recursos procedents de la venda dels seus béns i serveis, dels rendiments del seu capital i de les variacions patrimonials igual que el sector privat, disposa d'un poder coactiu que li permet obtenir recursos mitjançant l'exacció de tributs. Com veurem, aquests tributs poden adoptar la forma d'impostos, taxes o contribucions especials.

Els impostos poden ser classificats segons diversos criteris, però els més utilitzats són els que distingeixen els impostos personals dels reals; els directes dels indirectes; els objectius dels subjectius; i els progressius dels regressius i proporcionals.

En tot cas, qualsevol sistema fiscal ha d'intentar complir una sèrie de principis que garanteixin el compliment de la finalitat per a la qual va ser dissenyat. Sens dubte, l'obra d'F. Neumark segueix essent un referent per a entendre'n la importància. Veurem els principis fonamentals de suficiència, igualtat, flexibilitat i transparència, entre d'altres.

Objectius

L'estudi d'aquest mòdul us permetrà entendre amb claredat els aspectes següents:

- 1.** Els conceptes fonamentals de l'estructura de qualsevol impost: fet imposable, subjecte passiu, base imposable, base liquidable i tipus impositiu.
- 2.** Els diferents **principis de la imposició** (pressupostaris i fiscals, politico-socials i ètics, politicoeconòmics, politicotributaris i tecnicotributaris), i la seva relació amb les cinc finalitats: justícia, eficàcia en l'assignació de recursos, estabilitat i desenvolupament econòmics, i eficàcia de la tècnica tributària.
- 3.** Els **principis del benefici i de la capacitat de pagament** com a rectors de la distribució de la càrrega dels impostos entre els contribuents.
- 4.** La diferència entre **impostos progressius, proporcionals i regressius**, i els conceptes d'incidència i translació impositiva.

1. Els principis de la imposició

Les institucions públiques han de complir una finalitat, que podem resumir en la idea general de "satisfer les necessitats públiques". Però per a complir aquesta finalitat han de disposar dels recursos indispensables, és per això que l'"activitat financera" del sector públic s'entén com el conjunt d'accions que du a terme el sector públic per a obtenir els ingressos i fer les despeses necessàries per a assolir els seus objectius. En aquest mòdul farem referència a la primera part de l'activitat financera esmentada: els ingressos públics, i més concretament els ingressos via impostos. I deixarem per als mòduls següents el detall de les diferents figures impositives.

L'article 2 de l'LGT defineix els tributs en general com els ingressos públics que consisteixen en prestacions pecuniàries exigides per una administració pública com a conseqüència de la realització del supòsit de fet al qual la llei vincula el deure de contribuir, amb la finalitat primordial d'obtenir els ingressos necessaris per al sosteniment de les despeses públiques.

En tot cas, creiem que no és possible entendre el sistema fiscal d'un país sense conèixer els principis impositius que l'inspiren, com afirma Fuentes Quintana:

"Si els principis de la imposició tenen algun significat, aquest no és cap altre que el de servir per a assolir valoracions compartides sobre les finalitats que s'atribueixen al sistema tributari en un espai històric concret. Per tant, la seva construcció i la seva validesa són sempre hipotètiques: si el sistema tributari pretén aconseguir aquesta o aquella finalitat, llavors ha de complir aquest o aquell principi. Ateses els finalitats canviant a les quals els impostos han pretès servir, es comprenen els canvis consegüents registrats en els principis de la tributació".

1.1. Principis impositius de Neumark

La millor i més completa monografia sobre els principis impositius la trobem en l'obra de Fritz Neumark. Aquest autor agrupa els seus 18 principis en quatre grans grups. Distingeix entre:

1) Principis pressupostaris i fiscals. Són els que en realitzar-los van en interès del creditor fiscal.

a) Suficiència. El sistema tributari s'ha d'estructurar de manera que els ingressos tributaris permetin la cobertura duradora de les despeses. En paraules de Neumark: "Exigeix que la totalitat del sistema fiscal d'un país, sota el supòsit d'un equilibri financer vertical racional, s'estructuri quantitativament i quali-

tativament, de manera que els ingressos tributaris permetin en tot àmbit polític la cobertura duradora de les despeses que aquest hagi de finançar tributàriament.

b) Capacitat d'adaptació en la política de cobertura. En cas necessari, i a curt termini, el sistema tributari ha de subministrar els ingressos necessaris per a cobrir noves despeses de caràcter permanent o de caràcter únic i extraordinari. Per tant, som davant un principi complementari de l'anterior. Tots dos principis es refereixen a un mateix objectiu: la capacitat de finançament del sistema, encara que amb enfocaments diferents: mentre que el principi de suficiència es refereix a una capacitat automàtica de finançament en condicions normals, el de capacitat d'adaptació es refereix a una capacitat discrecional de finançament en condicions extraordinàries.

2) Principis politicosocials i ètics. El seu paper és distribuir els tributs entre les diferents economies individuals, de manera que el repartiment del gravamen sigui satisfactori des del punt de vista ètic.

a) Principis de justícia en la distribució

- **Generalitat.** Totes les persones naturals i jurídiques amb capacitat de pagament s'han de sotmetre a l'impost, cap persona no es pot excloure d'un impost general i personal sinó és per motius basats en les finalitats de l'Estat.
- **Igualtat.** Les persones en la mateixa situació han de rebre el mateix tracte impositiu, i s'ha de concedir un tracte tributari desigual a les persones que estiguin en situacions diferents.
- **Capacitat de pagament personal (proporcionalitat).** Les càrregues fiscals s'han de fixar en proporció als índexs de capacitat de pagament, de manera que la imposició resulti igualment onerosa, en termes relatius, a cada contribuent.

b) Contribució dels impostos

- **Redistribució.** La imposició ha d'alterar la distribució primària de la renda provocada pel sistema econòmic, disminuint les diferències de renda mitjançant la progressivitat.

3) Principis politicoeconòmics. Són els principis destinats al compliment de les tres finalitats de caràcter econòmic: l'eficàcia en l'assignació de recursos, l'estabilitat i el desenvolupament econòmic.

a) Respecte a la defensa del sistema econòmic

- **Evitar el dirigisme fiscal.** És necessari evitar que, mitjançant mesures impositives assistemàtiques i fragmentàries, s'afavoreixin determinats sectors

i s'alterin els fonaments de l'economia de mercat, utilitzant instruments poc d'acord amb el funcionament d'aquest sistema i, en conseqüència, amb efectes poc desitjables per a l'economia nacional.

- **Minimitzar la intervenció tributària en l'esfera privada.** Els impostos han de minimitzar les intromissions en l'esfera privada i personal dels subjectes i restringir tant com sigui possible la llibertat econòmica. En tot cas, aquest principi s'ha de subordinar als principis de justícia, als pressupositaris i fiscals i als d'estabilització i creixement.
- **Neutralitat respecte a la competència.** L'impost ha d'evitar qualsevol conseqüència involuntària que perjudiqui la competència i ha de suprimir les imperfeccions d'aquesta. Els impostos han de contribuir a apropar el comportament real dels mercats al model de competència perfecta.

b) Respecte a la utilització dels impostos en la instrumentalització de la política econòmica d'estabilització i creixement

- **Flexibilitat discrecional (activa).** La política tributària ha d'estar en condicions de regular la política conjuntural variant l'estructura o els procediments tributaris.
- **Flexibilitat automàtica (passiva o incorporada).** El sistema tributari s'ha d'estructurar de manera que contribueixi a esmorteir automàticament les fluctuacions de l'activitat econòmica a curt termini sense danyar el creixement a llarg termini.
- **Estimular el creixement econòmic.** Els impostos no han de frenar el creixement, al contrari, han d'incentivar que la taxa de creixement efectiva s'apropi al seu valor potencial.

4) Principis juridicotributaris. Són els destinats a atendre la finalitat operativa d'assegurar l'eficàcia tècnica o operativa del sistema tributari.

- **Congruència i sistematització.** Les mesures tributàries han d'atendre la consecució de les seves diferents finalitats i no han d'oferir buits ni contradiccions en la seva composició i estructura.
- **Transparència fiscal.** Les normes tributàries han de ser intel·ligibles, de manera que els contribuents puguin conèixer la seva certesa, i la claredat i la precisió ha de regnar en l'establiment dels drets i deures que originin. El terme *transparència tributària* presenta dues accepcions: la certesa del deute tributari individual, i la comprensibilitat i claredat de les normes juridicotributàries generals.
- **Factibilitat.** Els impostos han de respondre, pel que fa al disseny i a les pretensions, als valors d'un ciutadà mitjà, de manera que siguin compren-

sibles per a ell, la qual cosa ajudarà a la seva practicabilitat, i respectuosos amb les atribucions dels òrgans encarregats de la seva exacció, la seva recaptació i el seu control, fet que en facilita l'aplicabilitat.

- **Continuïtat de les normes fiscals.** Les normes fiscals han de tenir vigència continuada i les seves modificacions s'han de fer en el marc de reformes generals i sistemàtiques.
- **Economicitat.** L'estructura del sistema tributari i la composició dels seus elements s'han de fer de manera que les despeses que ocasioni a l'Administració o als contribuents la seva gestió, recaptació i inspecció no sobrepassin el mínim imprescindible per a assolir els principis politicoeconòmics i politicosocials de la imposició.
- **Comoditat.** El contribuent ha de gaudir de totes les facilitats possibles per a complir les seves obligacions fiscals.

Per tant, un sistema fiscal ha de complir tota una sèrie de principis impositius. Si bé no hi ha un acord generalitzat entre els diferents autors sobre com ha de ser el disseny d'un sistema fiscal òptim, la majoria d'autors consideren que un sistema tributari ha d'intentar complir al màxim una sèrie de principis impositius. No n'hi ha prou a recaptar impostos, sinó que és important considerar com es recapten i quines conseqüències es deriven per als ciutadans i per al conjunt de la societat.

Els professors Alvira i García consideren que l'acord general entre els experts en finances contemporanis ens permet establir en l'actualitat els principis tributaris següents que ha de complir un sistema tributari: generalitat, igualtat, proporcionalitat respecte a la capacitat de pagament, justícia, suficiència, flexibilitat, transparència i comoditat. Definim aquests principis de la manera següent:

- **Generalitat.** "Totes les persones naturals i jurídiques amb capacitat de pagament s'han de sotmetre a l'impost, cap persona no s'ha d'excloure d'un impost general i personal sinó és per motius basats en les finalitats de l'Estat."
- **Igualtat.** "Les persones en la mateixa situació han de rebre el mateix tracte impositiu, i s'ha de concedir un tracte tributari desigual a les persones que estan en una situació diferent."
- **Proporcionalitat del gravamen sobre la capacitat de pagament.** "Les càrregues fiscals s'han de fixar en proporció amb els índexs de capacitat de pagament, de manera que la imposició resulti igualment onerosa, en termes relatius a cada contribuent."

- **Redistribució.** "La imposició ha d'alterar la distribució primària de la renda provocada pel sistema econòmic, disminuint les diferències de renda mitjançant la progressivitat."
- **Principi de suficiència.** "La seva formulació es pot establir com la necessitat del sistema tributari d'estructurar-se de tal manera que els ingressos tributaris ordinaris permetin la cobertura duradora de les despeses."
- **Flexibilitat.** "La flexibilitat es pot definir com la relació entre els percentatges de variació dels ingressos públics respecte als percentatges de variació de la renda nacional."
- **Afavorir el desenvolupament.** "El sistema tributari s'ha d'orientar tant en la seva totalitat com en els elements que integren la seva estructura, per a no obstaculitzar el desenvolupament i exercir una influència positiva en les forces que el condicionen."
- **Transparència.** "Les normes tributàries han de ser intel·ligibles i la claredat i precisió han de regnar en l'establiment dels drets i deures que originin."
- **Comoditat.** "El contribuent ha de gaudir de totes les facilitats possibles per a complir les seves obligacions fiscals."

1.2. El principi del benefici i de capacitat de pagament

L'equitat és un principi bàsic en el disseny de l'estructura fiscal, ja que, en gran manera, la seva acceptació social depèn d'aquest principi. Sembla haver un acord generalitzat sobre el fet que el sistema fiscal hauria de ser equitatiu, és a dir, cada contribuent hauria d'aportar la seva "part justa" al cost de l'Administració. Tanmateix, no sembla haver un acord sobre com s'hauria de definir el terme *part justa*. Així, podem identificar dues visions del concepte de justícia impositiva: el principi del benefici i el principi de capacitat de pagament.

Segons el **principi del benefici**, un sistema fiscal és equitatiu si cada ciutadà contribueix a les càrregues públiques en funció dels beneficis que rep del sector públic. Per tant, són els beneficis derivats per cada individu dels serveis públics els que han de determinar les seves aportacions via impostos.

Segons el **principi de capacitat de pagament**, un sistema fiscal és equitatiu si cada contribuent paga impostos en funció de la seva capacitat de pagament, amb independència dels beneficis que obtingui del sector públic. La seva capacitat de pagament està determinada per algun índex representatiu, ja sigui riquesa, renda o consum.

1.2.1. El principi del benefici

L'enfocament del benefici té l'avantatge d'interrelacionar el costat dels ingressos i el costat de les despeses: és a dir, preveu l'activitat del sector públic en termes de beneficis i costos per al ciutadà individual, i pretén ser una aplicació del comportament del mercat als procediments d'assignació del sector públic. Així es produiria l'equitat pel doble fet que: a) el canvi de poder adquisitiu per al bé econòmic és voluntari, i b) els pagaments s'efectuen d'acord amb els beneficis rebuts.

En tot cas, l'aplicació actual del principi del benefici en els sistemes fiscals té un paper molt residual, la seva aplicació es veu molt restringida per la naturalesa inherent del consum col·lectiu. Les autoritats fiscals no coneixen l'avaluació individual que cada contribuent fa dels serveis públics.

En definitiva, el principi de benefici està subjecte a moltes limitacions en la seva aplicació pràctica i només hi ha alguns tributs (taxes, preus públics, contribucions especials, etc.) que estan basats en aquest principi, però amb escassa importància recaptadora.

1.2.2. El principi de capacitat de pagament

En el principi de capacitat de pagament és el sacrifici d'utilitat, de satisfacció de benestar subjectiu que s'experimenta en pagar els impostos el que constitueix el centre de la seva teoria. Així, l'equitat impositiva presenta dues accepcions: l'equitat **horitzontal** i l'equitat **vertical**. L'equitat horitzontal implica que els contribuents amb una mateixa capacitat de pagament han de suportar la mateixa càrrega fiscal (tractament fiscal igual als que són iguals). L'equitat vertical requereix que els contribuents que tinguin una capacitat de pagament diferent suportin una càrrega fiscal diferent (tractament fiscal diferent dels que són diferents).

El compliment del principi de la capacitat de pagament implica que la càrrega fiscal s'haurà de distribuir d'acord amb l'equitat horitzontal i la vertical, i això comporta dues qüestions importants: en primer lloc, serà necessari conèixer la capacitat de pagament dels individus, i en segon lloc requerirà analitzar com tractar de manera diferent persones amb una capacitat econòmica diferent.

En resposta a la primera qüestió s'han utilitzat normalment tres **mesures de la capacitat de pagament**: la renda, la riquesa i el consum. Sigui quin sigui l'índex utilitzat, sorgeix una segona qüestió: com cal diferenciar tributàriament les capacitats de pagament diferents. La resposta clàssica a aquesta qüestió defensa que el sacrifici suportat amb el pagament dels impostos ha de ser igual per a tothom.

Aquesta resposta condueix a una tercera qüestió: la interpretació de la noció d'**igualtat de sacrifici**. En aquest sentit s'han donat tres interpretacions:

- 1) **Sacrifici absolut igual**: la pèrdua de benestar en termes absoluts ha de ser igual per a tots els ciutadans.
- 2) **Sacrifici proporcional igual**: la pèrdua de benestar amb relació al benestar anterior a l'impost ha de ser la mateixa per a tots els ciutadans.
- 3) **Sacrifici marginal igual**: tots els individus després d'haver pagat l'impost han de tenir el mateix nivell de benestar.

Segons el que s'ha exposat, la teoria del sacrifici proporcional aporta un suggeriment respecte a l'estructura dels tipus, en proposar que el sacrifici dels individus pel pagament de l'impost sigui "proporcional" a la renda de què disposen. És a dir, que una persona amb una renda alta hauria de suportar una pèrdua d'utilitat més elevada pel pagament dels impostos que una altra persona amb una renda més baixa. Això s'aconseguiria per mitjà de tipus de gravamen progressius aplicats a la base de la renda subjecta al pagament de l'impost.

2. Fonts de l'ordenament tributari. El poder tributari

En l'estudi del sistema fiscal espanyol, com en el de qualsevol ordenament jurídic, hi ha una prelación de les fonts del dret que el regulen, i que són les següents:

1) **Constitució espanyola**, com a norma jurídica suprema, constitueix la primera de les fonts de l'ordenament tributari, i al mandat taxatiu per a l'establiment del sistema fiscal es refereix l'article 31.1, que diu:

"Tothom ha de contribuir al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressivitat que, en cap cas, no té un abast confiscador."

Més endavant, en l'article 133.1 diu:

"La potestat originària per a establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant una llei."

2) **Els tractats i convenis internacionals**, després de la Constitució espanyola, els tractats internacionals amb clàusules de naturalesa tributària representen la següent font de l'ordenament, segons el que estableix l'article 96.1 de la Constitució:

"Els tractats internacionals vàlidament subscrits, una vegada publicats oficialment a Espanya, formen part de l'ordenament intern. Les seves disposicions només es poden derogar, modificar o suspendre en la forma que preveuen els mateixos tractats o d'acord amb les normes generals del dret internacional."

3) **Les normes comunitàries**, en virtut del Tractat d'adhesió d'Espanya a la CEE (actualment UE), les normes comunitàries assoleixen la condició de font del dret espanyol. Aquestes normes comunitàries són de tres tipus:

a) **Decisions**: són vinculants en la seva totalitat per a aquells als quals s'adrecen, siguin estats membres o persones físiques o jurídiques. Tenen efecte des del moment de la seva notificació.

b) **Directives**: obliguen tot estat membre quant al resultat a assolir, i deixen a les instàncies nacionals la competència quant a la forma i els mitjans per a aconseguir-ho. No són directament aplicables, ja que són les autoritats nacionals les que les han de transformar en dret intern. Com és lògic, d'especial interès en matèria tributària són les directives comunitàries relatives a l'harmonització fiscal.

c) **Reglaments:** són normes d'aplicació general, obligatòries en la seva totalitat i aplicables directament a tots els estats membres. S'han de publicar en el *Diari Oficial de la Comunitat Europea*, i entren en vigor en la data que aquest especifiqui o, en absència d'aquesta data, vint dies després de la seva publicació.

4) **La Llei.** Dins l'ordenament jurídic intern i atenent el principi de legalitat, la llei és la primera de les fonts i eix central del dret tributari. LLGT, en l'article 7.1, assenyalava com a fonts normatives per als tributs:

a) La mateixa **Llei general tributària**, Llei 58/2003, de 17 de desembre, que té com a finalitat formular un compendi de principis bàsics i normes generals que, continguts en regles jurídiques comunes a tots els tributs, determinin els procediments per al seu establiment i la seva exacció.

b) Les lleis pròpies de cada tribut:

- Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats.
- Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques.
- Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit.
- Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.

c) Els reglaments dictats, en especial els de:

- **Gestió:** Reial decret 939/1986, de 25 d'abril, pel qual s'aprova el Reglament general de la inspecció dels tributs
- **Recaptació:** Reial decret 1684/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament general de recaptació
- **Procediment de reclamacions** economicoadministratives

Exemples de reglaments de recaptació

- Reial decret 1777/2004, de 30 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost de societats (RIS).
- Reial decret 439/2007, de 30 de març, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques (RIRPF).
- Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre el valor afegit (RIVA).
- Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions (RISD).

d) Ordres ministerials.

3. Classificació dels ingressos fiscals

La gran varietat d'ingressos de què pot disposar el sector públic fa necessari classificar-los d'acord amb algun criteri. En aquest cas diferenciarem entre ingressos tributaris i ingressos no tributaris, segons que derivin o no del poder coactiu de les administracions públiques.

3.1. Els ingressos tributaris

L'article 2.2 de l'LGT classifica els **ingressos tributaris** en **taxes**, **contribucions especials** i **impostos**.

1) Les **taxes** són una exacció de caràcter coactiu la finalitat de les quals és cobrir el cost d'un determinat servei públic; així, el seu fet imposable consisteix en la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic, la prestació de serveis o la realització d'activitats en règim de dret públic que es refereixin al tributari obligat, o l'afectin o el beneficiïn, de manera particular quan els serveis o les activitats no siguin de sol·licitud o recepció voluntària per als tributaris obligats o no els presti o dugui a terme el sector privat.

2) Les **contribucions especials** tenen l'origen en el finançament de les hisendes locals i s'apliquen quan, com a conseqüència d'alguna obra municipal, se'n beneficien especialment determinats veïns, o quan es creu que hi ha hagut un augment en el valor del terreny i dels edificis a causa de les obres municipals. Per tant, el seu fet imposable consisteix en l'obtenció per l'obligat tributari d'un benefici o d'un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització d'obres públiques o de l'establiment o ampliació de serveis públics.

3) Els **impostos** són ingressos coactius que es recapten sense que hi hagi una contraprestació directa i el seu fet imposable és constituït per negocis, actes o fets que posen de manifest la capacitat econòmica del contribuent.

Neumark defineix l'impost com "l'obligació coactiva i sense contraprestació d'efectuar una transmissió de valors econòmics (diners, en general) a favor de l'estat o d'altres ens públics amb facultats delegades d'aquell per un subjecte econòmic i segons les normes jurídiques generals, i les condicions d'aquesta prestació les fixa normalment de manera autoritària (unilateral) el creditor d'aquesta".

Com a **ingressos no tributaris**, podríem esmentar els ingressos patrimonials, l'alienació d'actius, les transferències o l'endeutament.

3.2. Els impostos

La doctrina utilitza diferents criteris per a classificar els impostos, atenent de manera fonamental les peculiaritats que en cada cas presenti el fet imposable. Així, les agrupacions d'impostos més importants són:

1) Impostos personals i reals. Classificació que gira entorn de l'element subjectiu del fet imposable.

a) Impostos personals: aquells en què està establert el fet imposable amb referència a una persona determinada, com ara l'IRPF.

b) Impostos reals: els que graven manifestacions de la riquesa, amb independència de la persona a la qual correspongui, com ara l'impost sobre béns immobles (IBI).

2) Impostos objectius i subjectius. Classificació que atén la influència que, a l'hora de quantificar el deute tributari, tinguin les circumstàncies pròpies i personals del subjecte passiu.

a) Impostos objectius: aquells en què no es tenen en compte les circumstàncies personals del subjecte passiu per a fixar la quantia del deute tributari, com ara l'IVA.

b) Impostos subjectius: aquells en què les circumstàncies personals dels subjectes passius obligats a pagar són determinants per a determinar l'obligació concreta que s'hagi de satisfer, com ara l'IRPF.

3) Impostos directes i indirectes. Classificació que pren com a criteri de partida la forma de manifestació de la capacitat econòmica del contribuent.

a) Impostos directes: aquells que graven la riquesa per si mateixa. Graven la possessió d'un patrimoni o l'obtenció d'una renda, quan reflecteixen directament la capacitat econòmica de l'individu, com ara l'impost sobre el patrimoni.

b) Impostos indirectes: aquells que sotmeten a tributació manifestacions mediantes o indirectes de la capacitat econòmica del contribuent, com ara l'IVA.

4) Impostos instantanis i periòdics. Classificació que atén l'aspecte temporal de l'element objectiu del fet imposable.

a) Impostos instantanis: aquells que tenen un fet imposable que apareix com un fet aïllat, de producció no periòdica, com ara l'impost sobre successions.

b) Impostos periòdics: aquells el fet imposable dels quals es prolonga indefinidament en el temps de manera periòdica, i presenten un fet imposable durador, com ara l'IRPF.

5) **Impostos progressius, regressius i proporcionals.** Classificació que atén la relació entre l'obligació a pagar i la base imposable, o la relació entre el tipus marginal i el tipus mitjà de gravamen.

a) Impostos progressius: aquells en què la quantitat que es paga en concepte d'impost expressada en percentatge de la renda creix en augmentar la base imposable.

b) Impostos regressius: aquells en què el percentatge esmentat decreix en elevar-se la base imposable.

c) Impostos proporcionals: aquells en què la quantitat que es paga en concepte d'impost expressada en percentatge de la renda no varia en augmentar la base imposable.

També es pot preveure la distinció entre impostos progressius, regressius i proporcionals, segons el **tipus marginal** i el **tipus mitjà de gravamen**:

El tipus mitjà (TMe) s'obté dividint l'obligació tributària total (T) entre la base imposable (Y).

$$TMe = T / Y$$

El tipus marginal (TMg) s'obté dividint la variació que experimenta l'obligació tributària total entre la variació que experimenta la base imposable.

$$TMg = \Delta T / \Delta Y$$

Així, si l'estructura de tipus de gravamen és:

Estructura de tipus de gravamen		
Progressiva	El tipus marginal ha de ser superior al tipus mitjà en créixer la base imposable	$T' > T^*$
Proporcional	El tipus marginal ha de ser igual al tipus mitjà en augmentar la base imposable	$T' = T^*$
Regressiva	El tipus marginal ha de ser inferior al tipus mitjà en créixer la base imposable	$T' < T^*$

4. Principals conceptes impositius

Els impostos són la font principal de recursos de les administracions públiques i representen gairebé el 90% dels seus ingressos.

L'impost és una operació unilateral en la qual no hi ha d'haver necessàriament una relació directa entre la quantia pagada i les prestacions públiques rebudes. Es tracta també d'un ingrés coactiu però consentit per part dels ciutadans, ja que ha de ser aprovat pel Parlament mitjançant una llei.

Qualsevol impost té un conjunt d'elements, dels quals assenyalarem els següents:

1) **Subjecte passiu:** l'article 20.2 de l'LGT el delimita en la persona física o jurídica obligada per llei a complir les obligacions tributàries, sigui com a contribuent o com a substitut d'aquest.

L'obligació principal del subjecte passiu consisteix en el pagament del deute tributari. Així mateix, queda obligat a formular totes les declaracions i comunicacions que s'exigeixin per a cada tribut. També estan obligats a portar i conservar els llibres de comptabilitat, registres i altres documents, que en cada cas estableixi; a facilitar la pràctica d'inspeccions i comprovacions, i a proporcionar a l'Administració les dades, els informes, els antecedents i els justificants que tinguin relació amb el fet imposable.

Subjectes passius en els impostos

Aprofundint una mica més en el concepte, podem incloure com a subjectes passius en els impostos que així ho estableixin:

- Les **herències jacents:** béns i drets transmesos a causa de mort, que encara no han estat distribuïts entre els seus hereus, i que són susceptibles de generar una renda.
- Les **comunitats de béns.**
- Altres **entitats mancades de personalitat jurídica** que constitueixin una unitat econòmica o un patrimoni separat susceptibles d'imposició.

2) **Fet imposable:** l'article 20 de l'LGT el defineix com aquella circumstància que, d'acord amb la llei, origina el naixement de l'obligació tributària. Per exemple, l'obtenció de rendes o la propietat d'un patrimoni.

Fet imposable vs. objecte imposable

És convenient diferenciar el que s'entén per fet imposable de l'anomenat *objecte imposable*, així per exemple en l'IRPF seria objecte imposable l'obtenció d'una renda, però això no significa que totes les formes d'obtenció de renda produeixin el pressupòsit de fet que conté la Llei de l'IRPF com a constitutives del fet imposable.

Exemple

En el cas d'Espanya, per exemple, en l'IRPF són subjectes passius les persones físiques que obtinguin una renda.

3) Base imposable: és la quantificació econòmica del fet imposable. L'article 54 de l'LGT no estableix una definició pròpia de la base imposable, sinó que es limita a establir tres **mètodes de càlcul** per a determinar-la:

a) El mètode **directe**, que obté la base imposable mitjançant la diferència entre els ingressos reals imputables i les despeses reals deduïbles.

b) El mètode **objectiu o indiciari**, que obté la base imposable mitjançant càlculs aproximatius basats en índexs materials de l'activitat.

c) El mètode d'**estimació indirecta**, que obté la base imposable mitjançant l'aplicació de criteris objectius o comparatius amb altres activitats similars.

4) Base liquidable: l'article 54 de la LGT la defineix com el resultat d'aplicar a la base imposable les possibles reduccions establertes en la llei de cada impost.

5) Tipus de gravamen: és la proporció o quantitat que s'aplica sobre la base liquidable a l'efecte de calcular el gravamen. La proporció pot ser fixa, i donar lloc a una quota tributària proporcional (descomptant en tot cas els mínims exempts quan n'hi hagi), o creixent, i en resulta una quota tributària progressiva.

6) Quota tributària: és la quantia de l'impost per a una base determinada i, segons l'article 56 de l'LGT, es pot determinar:

a) En funció del tipus de gravamen aplicable a cada tribut.

b) Directament en una quantitat fixa, establerta en les lleis tributàries.

c) Per aplicació conjunta de tots dos mètodes.

7) Deute tributari: és el resultat de reduir la quota tributària amb possibles deduccions i d'incrementar-la amb possibles recàrrecs, interessos de demora, recàrrecs de constrenyiment i sancions pecuniàries. L'article 58 LGT indica que "és constituïda per la quota o quantitat que s'hagi d'ingressar que resulti de l'obligació tributària principal o de les obligacions de fer pagaments a compte".

8) Exempció tributària: segons l'article 22 LGT, es produeix quan una norma tributària considera que, tot i que s'hagi realitzat el fet imposable, aquest no genera obligació tributària, sigui per raó del subjecte que l'ha realitzat (raons subjectives) o per raó del mateix fet (raons objectives). L'exempció tributària es pot incloure dins el conjunt més ampli format pels beneficis fiscals. Així, una exempció total que anul·li l'efecte del fet imposable constitueix un benefici total, ja que no genera deute tributari, mentre que si l'exempció és parcial (bonificació, deducció, etc.), es practica la liquidació del tribut amb la reducció de la càrrega tributària corresponent a aquesta.

5. Infraccions i sancions tributàries

Segons l'article 183 de l'LGT, són infraccions tributàries les accions o omissions doloses o culposes amb qualsevol grau de negligència que estiguin tipificades i sancionades com a tals per aquesta llei o una altra.

El títol IV de l'LGT desenvolupa la potestat sancionadora i estableix els elements de les infraccions i sancions. Així, assenyala que són subjectes actius de les infraccions les persones físiques o jurídiques, o les entitats que hi estiguin subjectes, que facin accions o omissions tipificades com a infraccions en les lleis, sempre que en siguin responsables. En concret:

- Els subjectes passius dels tributs, siguin contribuents o substituïts.
- Els retenidors i els obligats a ingressar a compte.
- Els obligats a subministrar informació o a prestar col·laboració a la Hisenda pública: notaries, registres, etc.
- El representant legal dels subjectes passius que no tinguin capacitat d'obrar.

Per la seva part, l'article 179 de la LGT estableix que les accions o omissions tipificades en les lleis no donen lloc a responsabilitat tributària:

- Quan les duguin a terme els que no tinguin capacitat d'obrar en l'ordre tributari.
- Quan es presenti una força major.
- Quan derivin d'una decisió col·lectiva, per als que haurien salvat el seu vot o no haurien assistit a la reunió en què es va adoptar.
- Quan s'hagi posat la diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries.
- Quan siguin imputables a una deficiència tècnica dels programes informàtics d'assistència facilitats per l'Administració tributària per al compliment de les obligacions tributàries.
- Quan regularitzi la seva situació tributària de manera voluntària, és a dir, abans que hi pugui haver un requeriment administratiu sense perjudici del qual siguin exigibles els recàrrecs per presentació fora de termini.

5.1. Classes d'infraccions

L'LGT qualifica les infraccions tributàries com a lleus, greus i molt greus, en funció de dos **críters**: l'ocultació i l'ús de mitjans fraudulents.

Ocultació de dades: s'entén que hi ha ocultació de dades a l'Administració tributària quan no es presentin declaracions o es presentin declaracions en què s'inclouguin fets o operacions inexistents o amb imports falsos, o en què s'ometin totalment o parcialment operacions, ingressos, rendes, productes o qualsevol altra dada que incideixi en la determinació del deute tributari i la incidència del deute derivat de l'ocultació en relació amb la base de la sanció sigui superior al 10%.

Utilització d'usos fraudulents: es produeix quan hi ha anomalies substancials en la comptabilitat i en els llibres o registres establerts per la normativa tributària; ús de factures, justificants o altres documents falsos o falsejats, sempre que la seva incidència representi un percentatge superior al 10% de la base de sanció; la utilització de persones o entitats interposades.

Són infraccions **lleus**:

L'incompliment d'obligacions o deures tributaris exigits a qualsevol persona, sigui o no subjecte passiu, per raó de la gestió dels tributs, quan no constitueixin una infracció greu, i no actuïn com a element de graduació de la sanció. Com veiem, es defineixen per exclusió.

Són infraccions **greus o molt greus**:

Deixar d'ingressar, dins els terminis assenyalats reglamentàriament, la totalitat o part del deute tributari. Excepte si:

- 1) es regularitza voluntàriament fora de termini;
- 2) és procedent l'aplicació del període de recaptació executiu o de constrenyiment.
 - a) No presentar, presentar fora de termini amb el requeriment previ de l'Administració o de manera incompleta les declaracions o els documents necessaris perquè l'Administració pugui practicar la liquidació dels tributs que no s'exigeixen per autoliquidació.
 - b) Gaudir indegudament de beneficis fiscals, exempcions, desgravacions o devolucions, o obtenir-los també indegudament.
 - c) Incloure-hi despeses o no incloure-hi ingressos, o tractar de justificar resultats negatius que afectin declaracions actuals o futures, pròpies o de tercers.

d) Les societats sotmeses al règim de transparència fiscal quan determinin bases imposables o declarin quantitats que s'imputaran als socis, que no corresponguin amb la realitat, en la part en què aquestes entitats no estan subjectes a l'impost de societats.

5.2. Classificació de les sancions tributàries

Les sancions tributàries s'estableixen en l'article 185 de l'LGT, en què es classifiquen com a:

1) Pecuniàries

a) De quantia fixa: s'apliquen a infraccions que no causen un perjudici econòmic a la Hisenda pública.

b) Proporcional: s'apliquen a infraccions que causen perjudici econòmic a la Hisenda pública i consisteixen en un percentatge aplicat a la base de la sanció.

2) **Especials (no pecuniàries)**. Es regulen com a sancions accessòries en cas que la infracció tributària es qualifiqui com a greu o molt greu i poden consistir en:

a) **Pèrdua**, durant un termini de fins a cinc anys, de la possibilitat d'obtenir subvencions o ajuts públics, i de gaudir de beneficis o incentius fiscals.

b) **Prohibició** per a contractar amb l'Administració pública que ha imposat la sanció durant un termini de cinc anys.

c) Quan la infracció la cometin persones o autoritats que exerceixin professions oficials com a conseqüència de la vulneració dels deures de col·laboració, es pot imposar com a sanció accessòria la **suspensió** de l'exercici de professions oficials, ocupació o càrrec públic per un termini de fins a 12 mesos.

5.3. Extinció de les sancions

Les sancions queden extingides en les situacions següents:

- Per **pagament** o **compliment** de la sanció.
- **Prescripció** (termini general de 4 anys).
- **Mort** de l'infractor. En morir la persona física, les sancions no es transmeten; tanmateix, a la dissolució o liquidació de les societats, les infraccions es transmeten als socis o partícips, que respondran solidàriament, i fins al límit del valor de la quota de liquidació que els hagi correspost, per la liquidació de l'empresa.

6. Obligacions fiscals

Tota societat ha de complir les obligacions fiscals que estableix i defineix l'LGT. Segons la forma jurídica que adquireixi la societat empresarial, ha de complir les obligacions fiscals següents:

Autònoms	Societats civils i comunitats de béns	Societats mercantils
Abans de l'inici de l'activitat		
Declaració censal	Declaració censal	Declaració censal
IAE	IAE	IAE
	ITP	ITP
Una vegada iniciada l'activitat		
IRPF	IRPF	IS
IVA	IVA	IVA
Altres impostos		
IBI	IBI	IBI
DAOT	DAOT	DAOT

DC: Declaració censal
 IAE: Impost sobre activitats econòmiques
 ITP: Impost sobre transmissions patrimonials
 IRPF: Impost sobre la renda de les persones físiques
 IS: Impost sobre societats
 IVA: Impost sobre el valor afegit
 IBI: Impost sobre béns immobles
 DAOT: Declaració anual d'operacions amb tercers

6.1. Portar els llibres comptables

La legislació tributària, en establir els llibres que han de portar obligatòriament els empresaris, distingeix entre persones físiques i societats, i respecte de les persones físiques imposa diferents obligacions segons el règim fiscal al qual estiguin subjectes i l'activitat que duguin a terme. Vegem amb una mica més de detall cada cas:

1) Persones físiques

a) Empresaris inclosos en el règim d'estimació objectiva per signes, índexs o mòduls: a aquests empresaris no se'ls exigeix cap llibre o registre comptable, l'article 67.4 del Reglament de l'IRPF estableix que: "Han de conservar, numerades per ordre de dates i agrupades per trimestres, les factures emeses i les factures o justificants rebuts, així com els justificants dels signes, índexs o mòduls".

b) Empresaris inclosos en el règim d'estimació objectiva per coeficients: l'article 67.5 del RIRPF els obliga a portar:

- llibre registre de vendes i ingressos
- llibre registre de compres i despeses
- llibre registre de béns d'inversió

c) Professionals inclosos en el règim d'estimació objectiva per coeficients o en estimació directa: els articles 67.3 i 67.5 del RIRPF assenyala que aquests professionals estan obligats a portar:

- llibre registre de vendes i ingressos
- llibre registre de compres i despeses
- llibre registre de béns d'inversió
- llibre registre de provisions de fons suplerts

d) Empresaris que exerceixen una activitat mercantil, inclosa en el règim d'estimació directa: l'article 67.1 del RIRPF estableix que aquests empresaris estan obligats a portar la comptabilitat ajustada al que disposa el Codi de comerç, i també els registres auxiliars establerts o els que s'estableixin a efectes de l'impost sobre societats (IS). Per tant, si prenem com a referència l'article 25 del Codi de comerç i els articles 280.2 i 281 del Reglament de l'IS, tindrem la llista de llibres següents:

- Llibre d'inventaris i comptes anuals
- Llibre diari
- Llibre major
- Registre auxiliar de compres
- Registre auxiliar de vendes i ingressos
- Registre auxiliar de cobraments i pagaments
- Registre auxiliar de despeses

Portar el llibre major

Cal indicar que la Direcció General de Tributs sol considerar que el fet de portar el llibre major eximeix de l'obligació de portar els registres auxiliars que esmenta l'article 281 del RIS.

e) Societats mercantils: el RIS estableix l'obligatorietat de portar els llibres que hem comentat en l'apartat anterior, més un nou llibre, el d'actes, segons el que estableix l'article 26 del Codi de comerç.

Resum

Conèixer els principis tributaris d'un sistema fiscal és bàsic per a poder valorar les finalitats que persegueix. Sens dubte, les finalitats canviant als quals els impostos han pretès servir justifiquen els canvis registrats en els principis de la tributació.

En l'actualitat podem enumerar com a principis fonamentals: generalitat, igualtat, proporcionalitat, suficiència, transparència i comoditat.

Sota el principi del benefici, es considera just que els serveis públics siguin finançats pels usuaris, però la seva aplicació pràctica presenta dificultats a l'hora de conèixer les preferències dels consumidors i, per tant, les quantitats que estan disposats a pagar per fer-los servir.

El principi de capacitat de pagament considera que un sistema fiscal és just si els contribuents amb la mateixa capacitat de pagament suporten la mateixa càrrega fiscal (equitat horitzontal) i si contribuents amb diferent capacitat de pagament suporten una càrrega fiscal diferent (equitat vertical).

L'índex de pagament més utilitzat en la majoria de sistemes fiscals és la renda, seguida del consum i, finalment, de la riquesa.

Els impostos es poden classificar segons diversos criteris, però els més utilitzats són els que distingeixen els impostos personals dels reals; els directes dels indirectes; els objectius dels subjectius; i els progressius dels regressius i proporcionals.

El coneixement i el compliment de les obligacions fiscals és determinant per a evitar les infraccions tributàries que tipifica la Llei general tributària.

Bibliografia

Albi, E. (2008). *Sistema fiscal español I*. Barcelona: Ariel.

Álvarez, F.; Corona, J. E.; Díaz, A. (2007). *Economía pública: una introducción*. Barcelona: Ariel.

Alvira, F.; García, J.; Delgado, M. L. (2000). *Sociedad, impuestos y gasto público* (pàg.104-111). Madrid: Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS).

Gómez, J. M.; Yagüe, J. A. (2008). *Contabilidad y fiscalidad*. Madrid: Pirámide.

Neumark, F. (1994). *Principios de la imposición* (2a. ed.). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

