

---

# Ingressos públics

---

PID\_00244383

Encarnación Perán Moral

---

Temps mínim de dedicació recomanat: 3 hores





# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>1. Tipologies d'ingressos públics</b> .....	7
1.1. Segons la seva procedència .....	7
1.2. Segons la seva voluntarietat .....	7
1.3. Classificació dels ingressos segons la seva naturalesa econòmica .....	8
<b>2. Els tributs</b> .....	10
2.1. Taxes .....	10
2.2. Preus públics .....	11
2.3. Contribucions especials .....	11
2.4. Els impostos .....	11
<b>3. Elements de l'impost</b> .....	13
<b>4. Tipologia d'impostos</b> .....	16
<b>5. El principi impositius</b> .....	18
5.1. El principi d'equitat impositiva .....	19
5.1.1. El principi de benefici .....	19
5.1.2. El principi de la capacitat econòmica .....	21
5.1.3. La mesura de la progressivitat impositiva .....	23
5.2. Principi d'eficiència .....	24
<b>6. La incidència impositiva</b> .....	26
<b>7. El dèficit i el deute públic com a fonts de finançament del sector públic</b> .....	28
<b>Resum</b> .....	30
<b>Bibliografia</b> .....	31



## **Introducció**

El sector públic, com qualsevol altre agent econòmic que desenvolupi una activitat, necessitarà dotar-se d'una font d'ingressos suficient que li permeti fer front a les seves obligacions de despeses. Com qualsevol empresa, abans de fer front a una obligació de despesa, haurà de tenir els recursos econòmics suficients per a efectuar el pagament que comportarà la despesa, o bé saber d'on els obtindrà en un període de temps curt per a poder assumir el pagament.

Les activitats que duen a terme les administracions públiques tenen un gran impacte en els circuits i les estructures econòmiques. En el mateix sentit, els ingressos de les administracions públiques tindran conseqüències econòmiques i socials.

La importància qualitativa i quantitativa d'aquests recursos i les seves repercussions en el funcionament de l'economia justifiquen l'anàlisi detallada i en profunditat de les fonts d'ingressos de què pot disposar l'administració pública per a finançar les despeses i els impactes, així com dels efectes que poden provocar en els sistemes econòmics, el teixit empresarial i els ciutadans.

El sector públic, per a desenvolupar la seva activitat, per a fer les despeses que al portaran a acomplir els seus objectius, necessitarà reunir els recursos necessaris, de manera que haurà de dotar-se d'un sistema d'ingressos suficient per a poder fer front a les despeses necessàries.



## 1. Tipologies d'ingressos públics

La transcendència i la magnitud dels ingressos públics ha fet que, al llarg de la història, diversos pensadors de l'àmbit de la hisenda pública hagin fet classificacions dels ingressos públics atenent diferents criteris. Els dos més rellevants en la teoria hisendística han estat les classificacions de Seligman (1895), que fa una classificació dels ingressos públics segons el grau d'obligatorietat, i de Neumark (1974), que ho fa en funció de la procedència i la contraprestació. Aquestes dues classificacions són complementàries i permeten definir amb rigor la totalitat d'ingressos de què disposen les administracions públiques per a dur a terme les activitats que se'ls encomana.

### 1.1. Segons la seva procedència

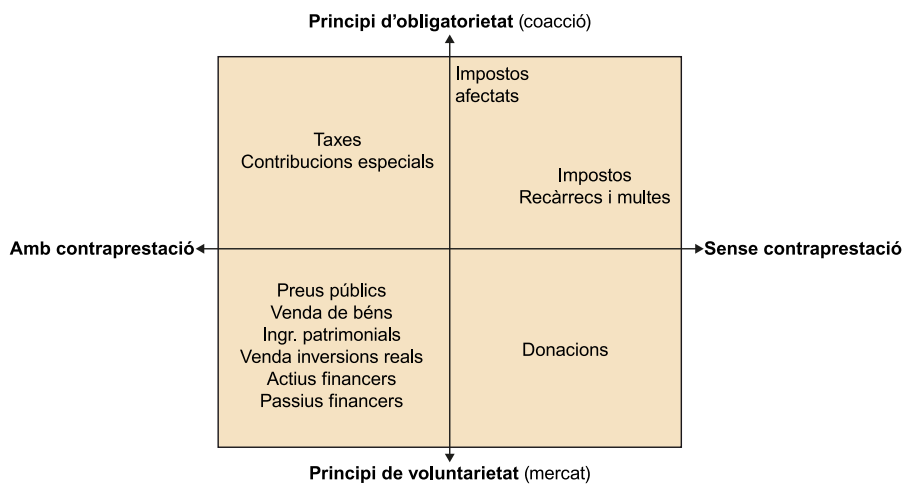
Aquesta classificació definida per Neumark, classifica els ingressos públics en:

- **Ingressos procedents del sector privat:**  
Inclou els ingressos procedents del sector privat, ja sigui per coacció o no. Per exemple, inclourà els ingressos procedents de la venda d'un producte del sector públic al sector privat, que no implica cap tipus de coacció, i també inclourà els ingressos que genera el pagament d'una multa per part d'un conductor que ha comès una infracció de trànsit. Alhora, aquest ingressos es poden classificar en:
  - **Ingressos amb contraprestació:** són els ingressos públics provinents del sector privat a canvi dels quals l'individu o agent econòmic del sector públic percebrà una compensació directa i concreta.
  - **Ingressos sense contraprestació:** són els ingressos públics provinents del sector privat que es destinaran al finançament de béns i serveis en sentit genèric, sense tenir en compte si l'individu que fa el pagament es beneficia del servei.
- **Ingressos procedents del sector públic:**  
Inclou els ingressos procedents d'altres administracions públiques, per exemple, la transferència de diners entre l'Estat i la Generalitat, o de la Unió Europea a un ajuntament. Habitualment, aquest tipus d'ingressos no tenen cap contraprestació directa.

### 1.2. Segons la seva voluntarietat

Aquesta classificació de Seligman separa els ingressos en funció de la voluntarietat de l'agent econòmic que els suporta.

- **Ingressos voluntaris:** aquests ingressos funcionen segons el principi de mercat; són ingressos que el sector públic podria obtenir com qualsevol altre agent econòmic del sector privat. Entre aquest tipus d'ingressos hi ha:
  - Venta de béns i serveis.
  - Ingressos patrimonials.
  - Actius i passius financers.
  - Preus públics (es considera tribut, però és voluntari).
- **Ingressos coactius:** són els ingressos que l'administració pública obté pel seu poder de coacció, per la sobirania fiscal que li confereix la llei.
  - Tributs: Impostos, taxes, contribucions especials, recàrrecs i multes.



### 1.3. Classificació dels ingressos segons la seva naturalesa econòmica

Per últim, una classificació complementària segons el criteri de la naturalesa econòmica:

- **Ingressos corrents:** són ingressos que en primer lloc hauran de destinar-se a cobrir les despeses corrents que genera l'activitat general de l'administració pública.
  - Tributs lligats a la producció i la importació, a la renda i al patrimoni
  - Les cotitzacions socials
  - Altres transferències corrents
- **Ingressos de capital:** són ingressos que en primer lloc hauran de destinar-se a cobrir les despeses de capital.
  - Tributs al capital
  - Transferències de capital
- **Ingressos financers:** són ingressos que es destinaran a finançar el conjunt de les despeses.
  - Emissió de deute
  - Crèdits



- Altres passius financers

## 2. Els tributs

Els tributs són el concepte d'ingrés més important del sector públic. Es tracta d'un ingrés de pagament obligatori que s'origina en la realització d'un acte jurídic o econòmic per part d'un agent econòmic privat, i on l'Estat exerceix la seva competència de sobirania fiscal. Els tributs tenen la finalitat principal d'obtenir recursos per al sosteniment de les despeses públiques, però també podran ser utilitzats com a instruments de la política econòmica, ja que poden generar impactes significatius en el comportament dels agents econòmics que intervenen en l'economia.

Seguint amb la classificació de Neumark, els tributs es classifiquen en taxes, preus públics, contribucions especials i impostos.

### 2.1. Taxes

Les taxes són ingressos de caràcter coactiu d'obligat pagament que generen una contraprestació directa per part de l'administració cap a l'administrat, contraprestació que ha originat el pagament de la taxa. El servei o contraprestació que ha originat el pagament de la taxa no pot ser prestat pel sector privat, sinó que és una competència exclusiva del sector públic. Es tracta, a més, d'un benefici individual, divisible i exclouïble, encara que signifiqui un cert benefici en el conjunt de la societat en generar economies externes positives.

Els recursos que obté l'administració pel cobrament de les taxes haurà de ser destinat forçosament a finançar el servei prestat que les ha originat, es tracta d'un ingrés afectat. La quantitat de la taxa no pot ser superior al cost que representa la prestació del servei a l'individu en concret que l'ha sol·licitat. És un tribut que es regeix pel principi del benefici: tributen els individus que es veuen beneficiats directament pel servei prestat, cosa que implica que les taxes només es poden aplicar en els casos en què es pot identificar clarament qui és el ciutadà que s'ha beneficiat directament del servei prestat.

Aquests ingressos quedaran comptabilitzats en el capítol 3 del pressupost d'ingressos.

Són activitats susceptibles de sotmetre's a la figura tributària de les taxes l'expedició i renovació del DNI i del permís de conduir. En aquests casos el servei és un servei prestat a títol individual per l'usuari que sol·liciti la renovació o l'expedició dels documents, però també genera un benefici per al conjunt de la societat, ja que permet la regulació i la identificació dels ciutadans. També estarà subjecta a taxes la utilització privativa d'espais públics com les terrasses dels bars o els guals. En aquests casos, la tributació ve justificada per la utilització privativa de l'espai públic, l'usuari tributa per a compensar el perjudici que genera en el conjunt de la societat.

## 2.2. Preus públics

Aquest tipus de tributs són de caràcter voluntari i estan basats, com les taxes, en el principi del benefici. Tanmateix, l'activitat que origina el pagament del tribut no és d'obligada prestació per part del sector públic, ni d'obligada percepció pel ciutadà. Els serveis finançats amb preus públics podrien ser aprovisionats pel sector privat, però el sector públic decideix prestar-los per qüestions d'eficiència i equitat.

Els preus públics s'assimilen als preus de venda en el mercat dels serveis produïts pel sector privat. Els ingressos obtinguts per a aquest concepte han de cobrir com a mínim el cost del servei que financen, i seran ingressos afectats, de manera que s'hauran de destinar a finançar els serveis que els han originat.

Alguns exemples d'activitats finançades amb preus públics són: entrades de museu, el bitllet del transport públic o les matricules universitàries.

Aquests ingressos estan comptabilitzats en el capítol 3, juntament amb les taxes.

## 2.3. Contribucions especials

A diferència de la resta de tributs anteriorment comentats, les contribucions especials són ingressos de capital, encara es comptabilitzin en el capítol 3 del pressupost d'ingressos.

Les contribucions especials són de pagament obligatori i responen al benefici obtingut per un individu per la realització d'una inversió pública que incrementa substancialment el valor d'un bé immoble. Els recursos que l'administració pública obté d'aquesta font s'hauran de destinar al finançament de la inversió que els ha originat i no podran ser superiors al 75% del cost de l'obra.

Per exemple, s'aplicaran contribucions especials en finançar les inversions dels ajuntaments en la millora dels serveis d'urbanització d'una zona delimitada, com ara asfaltar els carrers o l'enllumenat públic. Aquestes noves infraestructures milloraran el benestar dels veïns i incrementaran el valor dels seus habitatges. Les contribucions especials recuperen una part del benefici que obtenen els propietaris de l'increment del valor dels habitatges i es destina a finançar les obres que han originat l'increment del valor.

## 2.4. Els impostos

Els impostos són el concepte d'ingrés més important de l'administració. En el seu conjunt, representen el 84,7% dels ingressos no financers de l'Estat el 2016.

El pes dels impostos en el conjunt dels ingressos del sector públic i la incidència en l'activitat econòmica del sector privat justifiquen un estudi al detall d'aquesta figura dels ingressos públics.

Els impostos són ingressos públics de caràcter coactiu provinents del sector privat i destinats a finançar el conjunt de la despesa pública, sense que hi hagi relació directa entre el contribuent que paga l'impost i l'individu que rep el servei pagat amb els ingressos de l'impost. Habitualment es destinen a finançar els béns públics.

Tot i tenir la definició que dóna la legislació vigent sobre els impostos, cal una anàlisi des de la vessant positiva. Des d'aquesta perspectiva, un impost és:

- **Una operació unilateral.** És una transferència monetària sense contraprestació d'agents econòmics del sector privat al sector públic. Els impostos tenen com a missió principal finançar la despesa pública que genera la prestació de béns públics la qual cosa justifica que no hi hagi cap relació directa entre els individus que paguen els impostos i els individus que reben els serveis dels béns públics, a diferència de la resta de tributs, que sí que mantenen una relació directa entre benefici percebut i pagament del tribut.
- **Ingrés de caràcter coactiu.** L'existència de consumidors insolidaris que consumeixen béns públics purs fa impossible el finançament d'aquests béns, i esdevé impossible identificar el consumidor perquè assumeixi el finançament d'aquests béns i serveis. Així, amb el pagament coactiu, obliga tots els contribuents que tinguin capacitat econòmica per pagar, siguin o no consumidors de béns i serveis públics, al pagament dels impostos.
- **Són transferències obligatòries però consentides pels ciutadans.** Els impostos han d'estar regulats per llei, i per tant aprovats pel poder legislatiu en representació de tots els ciutadans.

### 3. Elements de l'impost

Els elements que formen un impost són:

1) **Subjecte actiu:** és l'ens que té la competència, la sobirania fiscal, per a exigir el compliment de l'obligació tributària. A Espanya, aquesta competència és de l'Estat, que, en algunes circumstàncies, ha delegat en les comunitats autònomes i les corporacions locals.

2) **Subjecte passiu:** En determinats impostos, el subjecte passiu pot ser diferent del contribuent. Així, el subjecte passiu és la persona física o jurídica que per llei està obligada al compliment de l'obligació tributària a favor del subjecte actiu, mentre que el contribuent és qui ha de suportar la càrrega tributària, és qui veure reduïda la seva renda pel pagament de l'impost. En aquest cas en que el subjecte passiu i el contribuent són dos agents econòmics diferents, el subjecte passiu és un intermediari en el pagament de l'impost. En determinats impostos, com els impostos directes, aquestes dues figures coincideixen; en d'altres, com els impostos indirectes, no coincideixen, són dos figures diferents per la definició legal de l'impost.

3) **Fet imposable:** és la circumstància o fet que, segons la llei, origina l'obligació de tributar. Cal distingir les operacions no subjectes de les operacions exemptes.

- **Operacions no subjectes:** són les operacions que el legislador expressa que no generen fet imposable i que, per tant, no generen cap tributació. Per exemple, seran operacions no subjectes les herències rebudes per un individu davant l'impost sobre la renda.
- **Operacions exemptes:** són aquelles que, tot i estar subjectes a l'impost, el legislador, per motius tècnics, polítics o socials, decideix que no generen obligació tributària. Són operacions exemptes les activitats educatives o les sanitàries en l'impost sobre el valor afegit (IVA).

4) **Base imposable:** és la quantificació econòmica del fet imposable, expressada en termes monetaris. Per als impostos de tipus unitari, la base imposable estarà expressada en unitat de productes. Per exemple, per a l'impost sobre els hidrocarburs, la base imposable són els litres de producte venut; en aquest cas no hi ha expressió monetària. Per a quantificar la base imposable hi ha dos mètodes:

- **Mètode directe:** aquest mètode determina la base imposable a partir de les dades reals que consten en documents, declaracions o la comptabilitat

del subjecte passiu. És el mètode més acurat i el que més s'aproxima a la realitat, però també és més complex i costós per a l'administració.

- **Mètode objectiu:** aquest mètode determina la base imposable a partir de paràmetres o índex representatius del fet gravat. Els costos de gestió i administració són molt més baixos, però la base imposable no s'ajusta tant a la realitat. Per aquest motiu, aquest mètode ha de tenir un caràcter voluntari, que siguin els subjectes passius els qui decideixin si es volen acollir o no a aquest mètode d'estimació de la base imposable.

**5) Base liquidable:** és el resultat d'aplicar les minoracions i/o reduccions a la base imposable. Aquestes reduccions i/o minoracions hauran d'estar establertes en la legislació que reguli l'impost.

**6) Tipus de gravamen:** és la quantia o percentatge que s'aplica a la base liquidable per calcular la quota íntegra. El tipus de gravamen pot ser:

- **Quantia fixa per unitat física de la base liquidable.** Són els anomenats impostos unitaris.
- **Percentatge sobre la base liquidable.** Són els anomenats impostos *ad valorem*. El percentatge pot ser alhora:
  - **Fix:** es tracta d'un tipus impositiu definit com un percentatge sobre la base liquidable, un únic valor, que no varia en variar la base liquidable. Els tipus impositius amb percentatge fix generen el que s'anomenen impostos proporcionals, en què la quota íntegra incrementa proporcionalment a la base imposable.
  - **Variables:** tipus impositiu que augmenta en augmentar la base imposable. Aquests tipus impositius originen impostos progressius, en els quals la quota íntegra incrementa més que el que seria proporcional a l'increment de la base imposable. Habitualment, els tipus impositius augmenten per trams o intervals de la base liquidable.

Hi ha altres conceptes respecte del **tipus impositiu** a tenir en compte:

- **Tipus impositiu legal o nominal:** és el tipus impositiu que estableix la llei, el que s'aplica a la base liquidable per a obtenir la quota íntegra segons la normativa vigent de l'impost.
- **Tipus mig:** és el tipus impositiu que afecta tota la base liquidable, es **calcula** com el percentatge que representa la quota íntegra sobre la base liquidable.
- **Tipus marginal:** és el tipus impositiu legal que afecta l'última unitat de la base liquidable.

- **Tipus mig efectiu:** es calcula com el percentatge que representa la quota líquida sobre la base imposable i mesura la pressió fiscal que realment suporta el contribuent.
- **Tipus marginal efectiu:** mesura l'increment de la quota líquida derivat d'un increment unitari de la base imposable.

7) **Quota íntegra:** És el resultat d'aplicar el tipus impositiu a la base liquidable.

8) **Quota líquida:** És el resultat d'aplicar a la quota íntegra les deduccions que contempla la normativa de l'impost.

9) **Retencions i pagaments a compte:** són pagaments avançats dels subjectes passius a l'administració. Aquests pagaments tenen la funció de corregir els desajustos temporals que es produeixen entre el moment en què es produeix el fet imposable i el moment en què es liquida l'impost. Les retencions a l'origen són també útils per a evitar l'evasió fiscal.

10) **Quota diferencial:** és la diferència entre la quota líquida i les retencions i pagaments a compte. La quota diferencial pot ser negativa quan les retencions i pagaments a compte són superiors a la quota líquida final, un cop es fa la liquidació de l'impost.

11) **Deute tributari:** és la quantitat monetària que cal ingressar a l'administració pública en el moment de la liquidació de l'impost. S'obté com la suma a la quota diferencial de les sancions i/o recàrrecs.

## 4. Tipologia d'impostos

Els impostos es poden classificar segons els elements de la seva estructura.

Segons el **subjecte passiu**, els impostos es poden classificar en impostos personals o impostos reals:

- **Impostos personals.** Són els impostos que s'adapten a la capacitat de pagament personal del contribuent, tenint en compte les circumstàncies personals i específiques del subjecte passiu. En aquest tipus d'impostos, per tal de poder conèixer les circumstàncies personals del contribuent, el contribuent i el subjecte passiu han de coincidir. Un exemple d'impost personal és l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF).
- **Impostos reals.** Són impostos que recauen sobre béns, objectes o activitats i que no tenen en compte les circumstàncies personals del contribuent. Per exemple, són impostos reals l'impost sobre el valor afegit (IVA) o l'impost sobre els béns immobles (IBI).

Segons la **base imposable**. Aquest criteri classifica els impostos segons com graven les diferents manifestacions de les capacitats de pagament de la persona física o jurídica.

- **Impostos que graven la renda:** poden gravar la renda generada, acumulada o gastada. Per exemple l'IRPF.
- **Impostos que graven el consum:**
  - **Impostos sobre la despesa personal:** en aquest tipus d'impostos es grava el consum tenint en compte les circumstàncies personals del subjecte passiu. Seria un impost alternatiu a l'impost sobre la renda. El mecanisme i l'objectiu serien similars, però la base imposable seria el consum, que es calcularia com la diferència entre la renda i l'estalvi durant un període de temps determinat. No existeix cap exemple d'aquet tipus d'impost, no s'ha arribat a posar mai a la pràctica per les dificultats de la seva aplicació.
  - **Impostos generals sobre el consum:** que grava tots els actes de consum de forma real, sense tenir en compte les circumstàncies personals del contribuent. Per exemple l'Impost sobre el Valor Afegit (IVA).
  - **Impostos selectius sobre el consum:** són impostos que recauen sobre un determinat consum, per exemple l'impost sobre el tabac.



**Segons el criteri administratiu:** segons aquest criteri els impostos és classificaran en directes o indirectes.

- **Impostos directes:** són aquells impostos en què hi ha una relació directa entre l'administració i el contribuent. Així, graven una manifestació directa de la capacitat de pagament, i poden tenir en compte les circumstàncies personals del contribuent. La figura de subjecte passiu i contribuent coincideixen. Els impostos personals hauran de ser també directes perquè hi pugui haver una relació entre administració i administrat. Exemples d'impostos directes són l'IRPF i l'IBI.
- **Impostos indirectes:** en aquests impostos no hi ha una relació directa entre administració i contribuent, és a dir, les figures subjecte passiu i contribuent són dues persones diferents. Aquest tipus d'impostos graven una manifestació indirecta de la capacitat de pagament, i no poden ser impostos personals, ja que l'administració desconeix quin és l'individu que finalment suporta l'impost, de manera que no pot ajustar la càrrega tributària a les característiques personals de l'individu. Són exemples d'impostos indirectes l'IVA, l'impost sobre els hidrocarburs o l'impost sobre el tabac.

**Segons el tipus impositiu:** unitari o *ad valorem*.

- **Impost unitari:** són impostos en què el tipus de gravamen s'estableix com una quantia fixa per unitat física de base liquidable. Per exemple, l'impost sobre hidrocarburs, on l'impost és una quantitat per litre de combustible.
- **Impost ad valorem:** són impostos en què el tipus impositiu és un percentatge sobre la base liquidable. A la vegada poden ser:
  - **Proporcionals:** quan el tipus impositiu és un únic percentatge.
  - **Progressius:** quan el percentatge del tipus impositiu augmenta en augmentar la base liquidable.

## 5. El principis impositius

A la literatura hisendística no hi ha una teoria unànime sobre quines són les característiques que ha de complir un sistema fiscal òptim. Un disseny es pot considerar òptim en un moment determinat, però les variacions i canvis en la societat i els sistemes econòmics poden fer que aquest mateix sistema no ho sigui en un altre moment. No obstant, hi ha un consens ampli en el fet de considerar que un sistema impositiu ha d'intentar complir el màxim de les regles que recullen els principis impositius.

Els principis impositius intenten respondre a la pregunta ¿com ha de ser un sistema impositiu? El problema dels sistemes fiscals és que no han estat dissenyats de manera ordenada i integral, definint prèviament els objectius socials, sinó que s'han anat construint a partir de decisions parcials a problemes globals.

Els principis impositius que hauria de complir un sistema fiscal són:

- **Principi de suficiència impositiva:** Un sistema fiscal ha de ser definit de manera que els recursos obtinguts siguin suficients per a cobrir les despeses a què ha de fer front el sector públic. Per a això, cal que els sistemes fiscals disposin de figures impositives amb una elevada potència recaptatòria, amb bases impositives àmplies, tipus impositius elevats i escasses deduccions i reduccions.
- **Principi de flexibilitat:** els sistemes impositius han poder adaptar-se a les variacions dels cicles econòmics amb la finalitat de que el sector públic pugui complir la funció estabilitzadora, no tan sols a través de la despesa pública, sinó també a partir dels ingressos. Per poder tenir impacte en les oscil·lacions de l'economia, l'evolució dels impostos ha de ser procíclica, és a dir, que la recaptació incrementi en les fases de creixement econòmic i disminueixi en les fases de recessió.
- **Principi de senzillesa administrativa:** Amb aquest principi es posa l'accent en el cost de la recaptació dels impostos. El sistema tributari ha de ser dissenyat de manera que tant la recaptació com la gestió tinguin un mínim cost.
- **Principi de perceptibilitat impositiva. Il·lusió fiscal.** Els sistemes tributaris han de dissenyar-se de manera que permetin als contribuents conèixer quina és la seva càrrega tributària. Això garantirà la responsabilitat dels governants davant els ciutadans, i es reduirà així la il·lusió fiscal. La il·lusió fiscal és la manca de percepció de pagament dels impostos. Es produeix sobretot en tributacions indirectes, on el contribuent no fa el pagament

davant l'administració i, per tant, no té la percepció clara que fa el pagament de l'impost. Aquesta situació implica que els contribuents no saben el que els costa els béns que presta el sector públic, sinó que tenen la percepció que aquests béns són gratuïts.

- **Principi d'equitat.** Un sistema tributari ha de ser equitatiu. La càrrega impositiva s'ha de repartir de manera justa entre tots els ciutadans. El principi de justícia tributària es tornarà a tractar en apartats següents.
- **Principi d'eficiència impositiva.** Segons aquest principi, els impostos han de ser dissenyats de manera que interfereixin el mínim possible en les decisions dels agents econòmics. Això implica que els impostos siguin neutrals, que no generin distorsions en les preus i, per tant, en les decisions dels agents econòmics.

### 5.1. El principi d'equitat impositiva

El concepte d'equitat està estretament relacionat amb el concepte de justícia. Si a un ciutadà, sense grans coneixements sobre hisenda pública, se li demana com creu que hauria de ser un impost, el més probable és que respongui que ha de ser just. Però si li demanéssim que ens expliqués el seu concepte de justícia, cada individu ens respondria una cosa diferent. La justícia és un concepte molt subjectiu.

L'equitat és un dels principis més significatius que ha de complir un sistema tributari, d'aquesta equitat dependrà l'acceptació social del sistema tributari per part dels contribuents. El concepte d'equitat impositiva ha tingut, al llarg de la història, diferents accepcions, i no sempre s'ha mantingut el mateix criteri.

Seguint Musgrave, hi ha dues visions del concepte d'equitat impositiva:

- El principi de benefici
- El principi de la capacitat de pagament

#### 5.1.1. El principi de benefici

Segons aquest principi, un sistema fiscal serà just quan cada individu tributi a l'administració en funció dels beneficis que rep pels béns i serveis prestats pel sector públic, o, dit d'altra manera, qui es beneficia paga. En aquest cas, atès que les preferències de cada individu són diferents i que el benefici obtingut, entès com la millora del benestar, també és diferent, el pagament de cada individu també serà diferent. Com que cada individu estarà disposat a pagar en funció del benefici marginal que li reporta el bé o servei rebut, un pagament es considerarà just quan s'ajusti al benefici obtingut. Aquest principi segueix

la lògica del mercat, i la demanda de cada individu es farà en funció del preu que hagi de pagar pel bé o servei, en aquest cas, el valor de l'impost, la seva renda i les seves prioritats.

Els avantatges del principi dels beneficis com a mètode per a definir l'equitat impositiva són els següents:

- Pot evitar la sobredemanda de determinats serveis públics, ja que els individus estan obligats a prioritzar la seva demanda en funció de la seva renda, han de prendre decisions marginals sobre el seu consum. Aquest establiment de prioritats sobre el consum a què destinaran la seva renda promou la consciència que els serveis públics tenen un cost, ajuda a racionalitzar la demanda.
- Pot generar un flux estable de finançament per a determinats serveis públics; per exemple, per a finançar les inversions.
- Els consumidors seran més conscients del cost dels serveis públics. Aquest criteri genera una gestió més transparent i facilita la rendició de comptes. Quan els usuaris no perceben el cost dels serveis públics poden pensar que són gratuïts, tenir aquella idea segons la qual "allò públic és gratuït".

Els inconvenients del principi del benefici venen per la vessant de les dificultats i limitacions a l'hora de finançar la prestació dels béns públics.

- Les característiques bàsiques dels béns públics són la no rivalitat i la no exclusió en el seu consum. No podem impedir que un consumidor consumeixi el bé, i el fet que un consumidor estigui consumint no minora el benestar d'altres consumidors. Aquest tipus de béns generen consumidors insolidaris o *free riders*, els consumidors no han de revelar les seves preferències per consumir el bé. Així, si els individus han de pagar impostos en funció de la quantitat de bé o servei que desitgin consumir, és a dir, de les preferències que revelin respecte dels béns públics, es generarà un incentiu a no valorar, a no expressar les preferències. Aleshores es produirà una infravaloració a fi de pagar una quantitat menor pel consum. Aquest comportament pot provocar una provisió de béns públics inferior a la socialment desitjada, ja que el sector públic percep una demanda agregada infravalorada. Si no es pot conèixer exactament i de manera certa quina és la quantitat de béns que desitgen consumir els individus, i poder així identificar la demanda agregada, la provisió dels béns públics en funció del principi del benefici serà una provisió subòptima<sup>1</sup>.
- En la prestació de la funció redistributiva, no té gaire sentit econòmic que els individus que es beneficien dels béns redistributius siguin els mateixos que financen aquest béns. Aquests tipus de béns es concreten en transferències dineràries d'uns individus amb nivells de renda alts cap individus amb nivells de renda més baixos. Així doncs, seria incongruent que els

<sup>(1)</sup> Serà una provisió òptima segons Pareto quan l'assignació de recursos obtinguda sigui la millor, ja que en qualsevol altra combinació de provisió algú perd benestar.

beneficiats paguessin per redistribuir la renda sobre si mateixos. Si tots els serveis públics es financessin segons aquest principi, els individus amb una renda més baixa suportarien una major pressió fiscal, ja que consumeixen més quantitat de béns públics que els individus amb renda més alta. Per tant, el consum de béns públics seria regressiu.

- Per al finançament dels béns preferents, aquest principi també presenta conflictes. Els béns preferents definits com a béns que el sector públic considera que han de ser consumits a uns nivells determinats per tal que el conjunt de la societat assoleixi una qualitat de vida més gran. Si el sector públic no incentivés el consum d'aquests béns, els ciutadans farien una demanda inferior a la desitjable. El principi no és òptim per al finançament d'aquest tipus de béns, ja que si els ciutadans haguessin de pagar per a consumir els béns preferents es produiria un subconsum dels béns, no s'arribaria a l'òptim social.
- Un altre dels inconvenients del principi del benefici és la manca de progressió dels impostos en què s'aplica el principi del benefici. Els individus amb rendes més baixes necessiten consumir més béns públics que els individus amb rendes més altes. Per tant, la pressió fiscal, entesa com la proporció de renda destinada al pagament de impostos, serà més elevada en rendes més baixes. Aquesta hipòtesi seria certa per alguns béns si el criteri del benefici s'apliqués per a totes les figures tributàries del sistema fiscal, però per a determinats béns que tenen una elevada elasticitat de la renda respecte del preu, l'impost seria progressiu, ja que els individus amb nivells de renda elevats, en estar disposats a consumir una major quantitat de béns, suportarien una major tributació i, per tant, una major pressió fiscal. En conclusió, si el principi del benefici s'aplica en béns i serveis amb una elevada elasticitat de renda, l'impost serà progressiu.

En els sistemes fiscals actuals, l'aplicació del principi del benefici és molt residual. Aquest criteri és el que s'aplica a tributs com ara les taxes, els preus públics i les contribucions especials, a figures tributàries que tenen un pes recaptatori molt poc significatiu, i no s'aplica als impostos.

### 5.1.2. El principi de la capacitat econòmica

Un sistema fiscal es considerarà equitatiu quan la càrrega fiscal es distribueixi entre els ciutadans en funció de la seva capacitat econòmica, independentment de l'ús que facin dels béns públics. Aquest principi requereix el compliment de dues condicions:

- **Equitat horitzontal:** tracte fiscal igual a persones iguals, és a dir, dos individus amb igual capacitat econòmica haurien de pagar el mateix. Però dos individus amb la mateixa renda no són iguals de feliços. Poden haver-hi circumstàncies personals que facin que els dos individus no tinguin la mateixa capacitat de pagament. La dificultat es troba en identificar quines

són les característiques rellevants i quantificar el seu impacte en la capacitat econòmica de l'individu.

- **Equitat vertical:** A diferent capacitat econòmica, diferent tributació. Però com, de diferent? Els individus amb més renda han de pagar més, de manera que tots pateixin el mateix sacrifici absolut. S'ha de donar tracte fiscal diferent a persones amb capacitats econòmiques diferents.

Per a poder aplicar el principi de la capacitat de pagament caldrà:

- Conèixer quina és la capacitat de pagament de l'individu.
- Analitzar com tractar de manera diferent persones amb capacitat de pagament diferent.

L'indicador utilitzat habitualment per a conèixer la capacitat de pagament dels individus és la renda, definida com a flux de rendiments, encara que hi ha altres teòrics que consideren que el consum podria ser una bona *proxy* de la capacitat econòmica de l'individu.

L'equitat horitzontal no presenta gaires problemes. Un cop definida la renda com a índex de la capacitat de pagament, tots els individus amb la mateixa capacitat de pagament tindran el mateix tracte fiscal.

Per contra, l'equitat vertical planteja el problema de com de diferent ha de ser el tracte fiscal, com han de variar els impostos en variar la renda. Per a poder respondre aquesta pregunta cal mesurar la progressivitat del sistema fiscal.

Es considera que un impost té equitat vertical quan tots els contribuents fan el mateix sacrifici o perden el mateix benestar, independentment de la seva capacitat econòmica. Hi ha tres interpretacions a aquesta afirmació:

- Sacrifici absolut igual. Segons aquest criteri, un impost serà equitatiu verticalment quan la pèrdua de benestar que genera en termes absoluts és igual per a tots els ciutadans.
- Sacrifici proporcional igual. Un impost serà verticalment equitatiu quan la pèrdua de benestar que genera en relació al nivell de benestar anterior a l'impost és la mateixa per a tots els ciutadans.
- Sacrifici marginal igual. Segons aquest criteri, hi haurà equitat vertical quan tots els individus suportin la mateixa pèrdua de benestar per l'última unitat d'impost pagat.

### 5.1.3. La mesura de la progressivitat impositiva

Segons el principi d'equitat, doncs, un sistema tributari ha de ser just, equitatiu. La càrrega tributària ha d'estar repartida de manera equitativa entre els contribuents, i per això els impostos han de ser progressius. Caldrà, doncs, analitzar com mesurar la progressivitat dels impostos.

L'indicador més habitual per a la mesura de la progressivitat impositiva és el tipus mig (el tipus mig és igual al quocient entre la quota íntegra i la base liquidable).

Es considerarà que un impost és progressiu quan, en incrementar la renda, el tipus mig de l'impost també augmenta.

Hi ha tres mètodes de càlcul de la progressivitat impositiva:

- **Relació entre la recaptació de l'impost i la base impositiva.**
  - Impost progressiu: en incrementar la base impositiva de l'impost, la recaptació augmenta en una major proporció.
  - Impost proporcional: en incrementar la base impositiva de l'impost, la recaptació augmenta en la mateixa proporció.
  - Impost regressiu: en incrementar la base impositiva de l'impost, la recaptació disminueix.
  
- **Relació entre el tipus mig i el tipus marginal**
  - Impost progressiu: quan el tipus marginal sigui més elevat el tipus mig.
  - Impost proporcional: quan el tipus marginal sigui igual al tipus mig.
  - Impost regressiu: quan tipus marginal sigui menys elevat que el tipus mig.
  
- **Relació entre el tipus mig i la variació de la base impositiva:**
  - Impost progressiu: en incrementar la base impositiva, el tipus impositiu mig augmenta.
  - Impost proporcional: en incrementar la base impositiva, el tipus impositiu mig no varia.
  - Impost regressiu: en incrementar la base impositiva, el tipus impositiu mig disminueix.

Els instruments tributaris que poden incidir en l'equitat impositiva són:

- El tipus impositiu: és el més important; un tipus impositiu marginal que incrementa en incrementar la renda assegura un impost progressiu i equitatiu.

- Reduccions universals de la base imposable: si les reduccions afecten tots els contribuents, aquestes reduccions tenen més impacte en els individus amb rendes més baixes, i per tant generen progressivitat.
- Bonificacions específiques per a aplicació de renda: les bonificacions sobre despeses de subjectes passius amb rendes més baixes augmentaran la progressivitat.

	<b>En funció de l'elasticitat de la recaptació respecte a la base impositiva</b>	<b>En funció de la relació entre el tipus mig i el tipus marginal</b>	<b>En funció de la relació entre el tipus mig i la variació de la base imposable</b>
<b>Progressiu</b>	$\epsilon_{t/B} = (\Delta T/T) / (\Delta B/B) = \Delta T \cdot B / T \cdot \Delta B > 1$ Davant d'una variació de la base impositiva, la recaptació variarà en la mateixa proporció. Els increments de la quota són més que proporcionals als increments de la base.	$\epsilon_{t/B} = T_{mg} / T_{me} > 1$ L'última unitat de la base gravada suporta un tipus impositiu superior al que suporta de mitjana el conjunt de la base.	$\Delta T_{me} / \Delta B > 0$ Davant d'incrementos de la base imposable, la mitjana del tipus mig que suporta el conjunt de la base incrementarà
<b>Proporcional</b>	$\epsilon_{t/B} = (\Delta T/T) / (\Delta B/B) = \Delta T \cdot B / T \cdot \Delta B = 1$ Davant d'una variació de la base impositiva, la recaptació variarà en la mateixa proporció. Els increments de la quota són proporcionals als increments de la base.	$\epsilon_{t/B} = T_{mg} / T_{me} = 1$ Totes les unitats monetàries de la base suporten el mateix tipus de gravamen.	$\Delta T_{me} / \Delta B = 0$ Davant d'incrementos de la base, el tipus mig no incrementarà. L'increment del tipus mig és zero.
<b>Regressiu</b>	$\epsilon_{t/B} = (\Delta T/T) / (\Delta B/B) = \Delta T \cdot B / T \cdot \Delta B < 1$ Davant un increment de la base impositiva, la recaptació variarà en una proporció menor. Els increments de la quota són menors als increments de la base.	$\epsilon_{t/B} = T_{mg} / T_{me} < 1$ L'última unitat monetària de la base suporta un tipus impositiu inferior al tipus mig que suporta el conjunt de la base.	$\Delta T_{me} / \Delta B < 0$ Davant d'incrementos de la base imposable, el tipus mig no incrementa, fins i tot pot disminuir i produir-se un decrement del tipus mig.

T: Recaptació de l'impost;  
 T<sub>mg</sub>: tipus marginal màxim;  
 B: Base imposable;  
 ε: Elasticitat;  
 T<sub>me</sub>: tipus mig

Els efectes negatius sobre l'eficiència econòmica és la principal crítica a la progressivitat impositiva. Aquesta pot desincentivar l'oferta de treball, l'acumulació de l'estalvi, i així tenir efectes negatius sobre el creixement econòmic. Hi ha un conflicte important entre equitat i eficiència impositiva.

## 5.2. Principi d'eficiència

Segons el principi de l'eficiència impositiva, els impostos han de ser dissenyats de manera que interfereixin el mínim possible en les decisions dels agents econòmics, que siguin neutrals, que no generin distorsions en els preus relatius i, per tant, en les decisions dels agents econòmics. Però això és gairebé impossible, ja que la mera introducció de l'impost distorsiona el comportament dels agents econòmics.

Els impostos graven la capacitat econòmica dels individus en funció de la seva renda, el seu patrimoni o el seu consum, davant d'aquestes hipòtesis, els impostos provocaran distorsions en la mesura que modifiquen les decisions que els agents econòmics prenen abans de l'entrada en vigor de l'impost. Si



aquesta pèrdua de benestar que genera la modificació en el comportament dels individus és superior a la pèrdua que genera el pagament de l'impost, aquesta diferència s'anomena "excés de gravamen".

La pèrdua de benestar no coincideix amb el pagament de l'impost, l'import de la recaptació impositiva serveix per a prestar béns públics a la societat, la qual cosa representa una millora del benestar col·lectiu. El pagament de l'impost representa una transferència de benestar individual (en forma de pagament) a una millora del benestar col·lectiu (en forma de béns públics). En canvi, la distorsió que ha generat l'impost en forma de canvis en el comportament dels individus induïts pels impostos no representen cap benefici per al conjunt de la societat. Els impostos beneficien al conjunt de la societat, l'excés de gravamen no beneficia ningú.

El pagament de l'impost en si no ha de representar *per se* una pèrdua de benestar per als individus, ja que, amb els ingressos tributaris, el sector públic presta béns públics que milloren el benestar dels ciutadans. Així, l'impost no ha de representar necessàriament una pèrdua de benestar, sinó una transferència de benestar dels contribuents cap al conjunt de la societat.

## 6. La incidència impositiva

Una de les qüestions més importants d'un sistema fiscal és qui acaba pagant finalment els impostos. La definició i la quantificació de qui suporta efectivament la càrrega tributària té una gran transcendència a l'hora de definir un sistema tributari. Quan es defineix un impost i s'aprova la llei que el regula, els legisladors discuteixen i analitzen el subjecte passiu com aquell qui suporta l'impost, i no sempre tenen en compte qui és l'individu que finalment paga. Això és així perquè, tot i que la normativa defineix tant el subjecte passiu com el contribuent de l'impost, en funció dels comportaments dels agents econòmics es produeix un procés de translació de la càrrega tributària que pot modificar tant el contribuent real de l'impost com el sacrifici previst en la normativa reguladora de l'impost.

La incidència impositiva, doncs, consisteix a avaluar qui és finalment l'agent econòmic que paga el impost. Hi ha dos tipus d'incidències: la incidència legal i la incidència econòmica.

La incidència legal de l'impost ve determinada per qui és el responsable de pagar l'impost a l'administració tributària. En la definició legal de l'impost, per tal que la normativa tributària es pugui aplicar amb garanties legals, cal detallar qui és el subjecte passiu legal, és a dir, el subjecte sobre el qui recau, per llei, el pagament de l'impost.

La incidència econòmica ve determinada per la distribució de la renda dels individus per la reacció dels mercats a la implantació de l'impost. La introducció de l'impost altera l'equilibri de l'economia. Els consumidors i els productors ajustaran les seves decisions en funció de la nova estructura de preus relatius i de costos. El nou equilibri pot fer que la disminució de la renda real o el benestar dels individus que haurien de ser els subjectes passius sigui inferior a la càrrega tributària suportada per la translació impositiva.

La diferència quantitativa entre la incidència legal i la incidència econòmica s'anomena translació de la càrrega tributària o translació impositiva. La translació impositiva tindrà lloc sempre que el subjecte passiu legal estigui en posició dominant i pugui traslladar la càrrega tributària via increment de preus. En un mercat competitiu, per exemple, un impost que recau sobre els productors generarà un increment de preus per contrarestar la càrrega fiscal que s'hagi generat. Així, la renda dels productors no es reduirà en la quantitat total de la càrrega de l'impost. Els impostos afectaran els preus dels béns i el consumidors variaran la seva demanda en funció de la nova estructura de preus. La translació impositiva depèn de l'elasticitat de l'oferta i de la demanda. Si els preus no canvien amb la introducció de l'impost, la incidència legal i econòmica serà la

mateixa, i la translació de la càrrega tributària serà nul·la. Les elasticitats de les corbes de demandes i oferta són les que determinaran la proporció de l'impost suportat per cadascun dels subjectes.

## 7. El dèficit i el deute públic com a fonts de finançament del sector públic

El dèficit, en sentit ampli, és la diferència entre els ingressos no financers i les despeses públiques. Quan el sector públic té un dèficit haurà d'endeutar-se per a fer front a l'excés de despeses. L'acumulació de deute del sector públic s'anomena deute viu.

La conseqüència immediata de l'increment del deute és que caldrà destinar recursos dels propers exercicis a fer front als interessos del deute i l'amortització dels passius. Així, part dels ingressos dels propers exercicis no es podran destinar a finançar les funcions del sector públic sinó que s'hauran de destinar a pagar els interessos de despeses que es van executar en exercicis anteriors.

La justificació de l'endeutament és la mateixa que la d'una família o la d'una persona. L'endeutament per a adquirir un habitatge que utilitzarem durant gairebé tota la nostra vida o per l'adquisició d'un cotxe l'ús del qual ens durarà uns quants anys està justificat: es tracta de béns duradors, que formaran part del patrimoni més temps que el que dura el deute, de manera que es va pagant el bé mentre l'estem utilitzant. També tindria sentit ampliar el nostre deute per a finançar els estudis universitaris que a mig termini permetran incrementar la renda, però no tindria sentit econòmic endeutar-se per a finançar les vacances d'estiu. En els darrers anys s'ha debatut àmpliament la necessitat i els límits del dèficit i l'endeutament públics. Els arguments en contra d'aquest sistema de finançament de l'administració pública són:

- Efecte *crowding out* o efecte de desplaçament de la inversió privada per l'absorció de l'estalvi per part del sector públic. Això provoca una pressió alcista dels tipus d'interès i, per efecte dominó, dels preus. Els recursos destinats a la compra de deute públic no deixen de ser estalvis privats que els ciutadans poden destinar a invertir en borsa ajudant a finançar les empreses privades o a comprar deute públic per finançar les seves despeses. L'administració pública, per fer atractiva la compra de deute incrementarà el tipus d'interès, atraient així l'estalvi privat.
- Efecte inflacionista, provocat per l'efecte de l'increment del tipus d'interès.
- Restricció de les polítiques pressupostàries d'exercicis futurs, en haver de destinar una part de les despeses a eixugar el deute d'exercicis anteriors.
- Il·lusió fiscal dels ciutadans. El finançament de les despeses amb dèficit no permet veure als votants d'on s'obtenen els ingressos per sufragar les despeses. Els ciutadans no pensen en futur, sinó en els pagaments presents. A

més, el deute públic no es percep com un pagament, sinó com un augment de la riquesa personal.

- La reducció del dèficit és una política antipopular. Els governs que han practicat la reducció de les despeses o l'increment del ingressos tributaris per a fer front als dèficits anteriors no han estat gaire populars. A més, aquestes mesures han estat adoptades en molts casos en fases de recessió de l'economia, cosa que ha accentuat la impopularitat.

## Resum

Classificació dels ingressos públics:

Segons la seva procedència:

- Ingressos procedents del sector privat
  - Ingressos amb contraprestació
  - Ingressos sense contraprestació
- Ingressos procedents del propi sector públic

Segons la seva voluntarietat:

- Ingressos voluntaris
- Ingressos coactius: tributs

Segons la seva naturalesa econòmica:

- Ingressos corrents
- Ingressos de capital
- Ingressos financers

Els tributs són el concepte d'ingrés més important de l'administració pública. Es divideixen en taxes, preus públics, contribucions especials i impostos.

Els impostos són els tributs més significatius. Es basen en el principi de la capacitat de pagament dels individus, i no hi ha una relació directa entre el beneficiari de la prestació i el contribuent de l'impost.

Els principis impositius recomanables d'un sistema fiscal són els principis suficiència impositiva, el principi de flexibilitat, el principi de senzillesa administrativa, el principi de percepció impositiva, el principi d'equitat i el principi d'eficiència impositiva.

La incidència impositiva analitza qui és qui acaba pagant els impostos. Diferenciem entre incidència legal i incidència econòmica.

## Bibliografía

**Albi, E.; Contrera, C.; González-Páramo, J. M.; Zubiri, J.** (1992). *Teoría de la Hacienda Pública*. Ariel Economía.

**Albi, E.** (2012). *Sistema fiscal español*. Ariel.

**Comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributaria Español** (febrero 2014). Informe.

**Esteller, A. (coord.)** (2015). *Economía de los impuestos*. Ediciones Universitarias McGraw Hill.

**García Villarejo, A.; Salinas, J.** (1992). *Manual de Hacienda Pública General y de España*. Tecnos.

**IGAE** (2103). Avance de la Actuación Económica y Financiera de las administraciones públicas. Ministerio de las Administraciones Públicas.

**Musgrave, R. A.; Musgrave, P. B.** (1992). *Hacienda Pública. Teórica y Práctica*. 5ª Edición. Mc Graw Hill.

**OCDE** (septiembre 2014). *Estudios Económicos de la OCDE*. España. Visión General. OECD.

**Stiglitz, J.** (2015). *Economía del Sector Público*. Antoni Bosch Editor.

