

## BLOQUE VIII. TEMA 4

1. LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS.
2. LOS PRINCIPIOS DEL BENEFICIO Y DE LA CAPACIDAD DE PAGO.
3. LA INCIDENCIA IMPOSITIVA.
4. LOS SISTEMAS FISCALES.
5. LAS PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS.
6. LOS CONDICIONANTES DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA.
7. EVOLUCIÓN Y MODELOS INTERNACIONALES

### 1. LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS

Los principios de la imposición constituyen un conjunto de **características** que debe presentar un **sistema tributario para cumplir con unas exigencias mínimas de racionalidad, eficiencia y justicia, al servicio de los objetivos generales de actuación del Sector Público** en la economía.

Dentro de los principios enunciados por los tratadistas en la materia, distinguiremos los formulados por Adam Smith, Adolf Wagner, Harold M. Sommers y Fritz Neumark.

#### 1.1. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS FORMULADOS POR ADAM SMITH:

El economista inglés Adam Smith, en su obra *Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, publicada en 1776, formuló los siguientes principios impositivos:

- **Principio de justicia o proporcionalidad**, según el cual los ciudadanos han de contribuir al sostenimiento del gasto público en proporción a sus ingresos.
- **Principio de certidumbre**, de forma que los principales elementos o características de cada impuesto, tales como el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base gravable, las cuotas o tarifas, la fecha de pago y las sanciones aplicables han de ser claros y precisos.
- **Principio de comodidad**, de forma que todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente, facilitando de esta forma el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- **Principio de economía**, por el que deben reducirse al mínimo los costes de recaudación, para evitar que existan importantes diferencias entre la cantidad satisfecha por el contribuyente y al ingresada por el tesoro público.

#### 1.2. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS FORMULADOS POR ADOLF WAGNER:

Por su parte, el tratadista alemán Adolf Wagner, en su obra *Tratado de las Ciencias de las Finanzas*, distingue entre principios de política financiera, de economía pública, de equidad y de administración fiscal:

- Los **principios de política financiera** comprenden:
  - **Principio de suficiencia de la imposición**, según el cual los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado periodo.
  - **Principio de elasticidad de la imposición**, según el cual los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras.
- Los **principios de economía pública** incluyen:
  - **Principio de elección de buenas fuentes de impuestos**, consistente en la elección entre la renta, el capital y el consumo, teniendo en cuenta tanto los fines de la aplicación de los impuestos como otras consideraciones de índole económica o social.

- **Principio de elección de las clases de impuestos**, según el cual el legislador puede, mediante la elección del hecho imponible y de la clase de impuesto, incidir en quién será el pagador del mismo, no pudiendo fijarlo debido a la repercusión de la deuda tributaria en determinadas figuras impositivas.
- Los **principios de equidad** comprenden:
  - **Principio de generalidad**, según el cual los impuestos han de gravar a todos los individuos.
  - **Principio de uniformidad**, según el cual no han de establecerse mínimos exentos ni tipos progresivos.
- Los **principios de administración fiscal** incluyen:
  - **Principio de fijeza de la imposición**, semejante al principio de certidumbre enunciado por Adam Smith.
  - **Principio de comodidad de la imposición**, para cuya realización propone que el pago se realice en moneda de curso legal y en el domicilio del causante, la fecha de pago sea la más ventajosa para los contribuyentes, y los procedimientos sean lo menos molestos posible.
  - **Principio de reducción de los costes de recaudación**.

### **1.3. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS FORMULADOS POR HAROLD M. SOMMERS:**

Harold M. Sommers, en su libro **Finanzas Públicas**, plantea, influido por Smith, los siguientes principios impositivos:

- **Principio de la capacidad de pago**, inspirado en el principio de justicia de Adam Smith, según el cual la contribución al gasto público ha de ser mayor cuanto mayor sean los ingresos o riqueza del contribuyente.
- **Principio del beneficio**, según el cual la contribución al gasto público ha de ser proporcional a los beneficios obtenidos de los bienes y servicios provistos por el Sector Público.
- **Principio del crédito por el ingreso ganado**, que establece que el origen del ingreso ha de ser el criterio a considerar para la distribución de las cargas tributarias, dando un tratamiento favorable a los ingresos del trabajo frente a los provenientes de la especulación.
- **Principio de la ocupación plena**, según el cual la política tributaria ha contribuir a mantener un elevado nivel de ocupación.
- **Principio de la conveniencia**, equivalente al principio de economía enunciado por Adam Smith.

### **1.4. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS FORMULADOS POR FRITZ NEUMARK:**

El economista alemán Fritz Neumark, en su obra *Principios de la imposición*, propone 18 principios impositivos, articulados en 4 grandes grupos: principios presupuestario-fiscales, principios político-sociales y éticos, principios político-económicos, y principios jurídico- y técnico-tributarios.

- Los principios presupuestario-fiscales incluyen los principios de:
  - **Suficiencia de los ingresos fiscales**
  - **Capacidad de adaptación e incrementación**
- Los **principios político-sociales y éticos** incluyen los principios de:
  - **Generalidad de la imposición**
  - **Igualdad de la imposición**
  - **Proporcionalidad**
  - **Redistribución fiscal de la renta y la riqueza**
- Los **principios político-económicos** comprenden los principios de:

- **Evitación de las medidas fiscales dirigistas**
- **Minimizar la intervención en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos**
- **Evitación de las consecuencias indeseadas de la aplicación de los impuestos sobre la competencia.**
- Los **principios jurídico- y técnico-tributarios** comprenden los principios de:
  - **Congruencia y sistematización de las medidas tributarias**
  - **Transparencia tributaria**
  - **Factibilidad de las medidas fiscales**
  - **Continuidad del derecho fiscal**
  - **Economicidad de la imposición**
  - **Comodidad de la imposición**

## 2. LOS PRINCIPIOS DEL BENEFICIO Y DE LA CAPACIDAD DE PAGO.

Los principios de **equidad y redistribución** se han tratado de lograr usando **fundamentalmente dos criterios de distribución de la carga impositiva entre los ciudadanos**: los principios de beneficio y de capacidad de pago.

### 2.1. PRINCIPIO DEL BENEFICIO:

En el que subyace una concepción de justicia conmutativa que **establece la necesidad de una equivalencia** entre las prestaciones recibidas del Estado y la carga tributaria soportada.

En primer lugar, una **equivalencia plena con el sistema de mercado**. Los impuestos vendrían a ocupar el papel del precio y deberían ajustarse al **cálculo utilitario individual**; esto es, el sujeto, en virtud de la renta de que dispusiera y de la ley de igualdad de las utilidades marginales ponderadas, determinaría la cantidad de servicios públicos que desearía le fuesen prestados por el Estado y, correlativamente, la contribución que estaría dispuesto a realizar para sufragarlos.

Establece asimismo, una vinculación entre las dos vertientes del Presupuesto lo que le convierte en una **regla de distribución especialmente adecuada para la promoción de la eficiencia**, pues la vinculación entre financiación y demanda de bienes y servicios públicos permite la obtención de un mayor grado de eficiencia en áreas como la educación superior, las infraestructuras públicas, la sanidad y los servicios públicos locales.

El Principio del Beneficio presenta como **principal limitación** que se parte del conocimiento de las preferencias individuales por las necesidades públicas y privadas. Ahora bien,

- Las necesidades colectivas no son necesidades individuales.
- Hay diferencias esenciales entre el proceso presupuestario de satisfacción de necesidades, que se lleva a cabo a través del proceso político, y el proceso privado de elección de los consumidores, que se efectúa a través del mecanismo del mercado y que se revela por el precio.

Esta falta de operatividad hace que el **principio de capacidad de pago** sea el criterio elegido por la mayoría de los sistemas tributarios actuales.

### 2.2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO:

El principio de capacidad de pago consistente en **atenerse a la suma total de impuestos que debe repartirse entre los ciudadanos**, para financiar los gastos públicos que debe realizar.

De acuerdo con el principio de capacidad de pago, el reparto de las cargas públicas debe hacerse en función de la **capacidad económica de los ciudadanos**, incorporando consideraciones de **justicia distributiva**.

**Goode** define la capacidad de pago como la **posesión de recursos que pueden entregarse al Estado**. Este concepto como vertebrador de un sistema impositivo ya aparecía en el siglo XVII en el memorial de Pedro Fernández Navarrete.

Los **índices** para apreciar la capacidad de pago comprenden:

- La **renta personal**, como índice principal, y el **consumo o gasto personal**.
- El **patrimonio**, que puede evidenciar una capacidad de pago adicional a las bases de renta y gasto.

Dos son los **aspectos principales relativos a la equidad** exige tratar el principio de capacidad de pago: los impuestos deben gravar igual a personas que tengan igual capacidad (**regla de la equidad horizontal**) y desigualmente a personas con desigual capacidad (**regla de la equidad vertical**).

Estos criterios de equidad han conducido por una parte a la **personalización** de los tributos y por otra al establecimiento de tarifas **progresivas**.

### 3. LA INCIDENCIA IMPOSITIVA

#### 3.3. CONCEPTO:

Para juzgar los **efectos económicos de los tributos sobre la producción y los precios y la eficiencia en la asignación de los recursos**, es fundamental **conocer su incidencia**, es decir, que el estudio de la incidencia trata de conocer **quién paga realmente los impuestos establecidos**.

Utilizando la terminología de **Hicks**:

- La **incidencia formal o legal de un impuesto** es el acto inicial por el que la HP recauda de un sujeto el importe de un impuesto por imponer a dicho sujeto la norma tributaria la obligación del pago del impuesto.
- La **incidencia efectiva o económica** recae en el sujeto que realmente soporta en su patrimonio la carga económica del tributo, como consecuencia de la traslación, y **puede** definirse, como los cambios que en la distribución de la renta real ocasiona el impuesto dando lugar a que quienes pagan realmente el mismo no sean los legalmente incididos por él.
- Por **traslación** se entiende el proceso por el que el contribuyente legal intenta recuperar la pérdida que el pago del impuesto ha supuesto para él, tratando así de reestablecer su situación previa a la percusión del impuesto.

Los hacendistas han tratado de **precisar el concepto de incidencia distinguiendo tres enfoques** alternativos, en una **hipótesis de competencia perfecta**:

- **Incidencia absoluta del impuesto**, suponiendo que no se produce otra variación que la que afecta a ese tributo, manteniéndose constantes el resto de los ingresos y gastos públicos para tratar de determinar las consecuencias distributivas que se siguen de la disminución de la demanda efectiva que ocasionará el aumento de la presión fiscal.
- **Incidencia diferencial del impuesto**, examinando los cambios distributivos resultantes cuando un impuesto sustituye a otro impuesto, mientras ingresos y gastos públicos se mantienen constantes, y en consecuencia, la demanda efectiva.
- **Incidencia de presupuesto equilibrado**. Al mismo tiempo que se produce el aumento impositivo, se vierte hacia un gasto público, permaneciendo la cuenta de las Administraciones Públicas en equilibrio. La renta disponible de una familia, resultará afectada no sólo por las medidas impositivas impuestas sino también por las del gasto público hacia el que se vierta la cantidad recaudada.

La **exposición se centrará en el enfoque de la incidencia diferencial**, cuyas ventajas sobre las otras dos alternativas, han hecho que este concepto prime a la hora de estudiar **los efectos económicos de la imposición sobre la distribución de la renta real**. Estos efectos pueden definirse en las distintas situaciones de equilibrio parcial y general. Nos centraremos en un modelo de equilibrio parcial.

### 3.4. INCIDENCIA IMPOSITIVA EN EL MODELO DE EQUILIBRIO PARCIAL:

#### 3.4.1. Aplicación de un tributo unitario sobre el consumo:

Si se aplica un **tributo unitario sobre el consumo** de un bien o bien un **impuesto ad valorem**, el efecto resultante es:

- la reducción de la cantidad intercambiada,
- el que los consumidores pasarán a pagar más por los bienes,
- y que los productores perciben menos por los mismos.

Como consecuencia de esto:

- El establecimiento del impuesto supone un **exceso de gravamen**, la disminución del excedente del consumidor y del productor es superior a los ingresos tributarios.
- La incidencia de un impuesto es **independiente de la forma en que se establezca el impuesto**. Esto es, si se exige de los demandantes o de los oferentes, la incidencia del impuesto unitario será la misma.
- La incidencia de un impuesto unitario **depende de las elasticidades de oferta y demanda**. Cuanto más elástica sea la curva de demanda, menor será la cuantía del impuesto que recae sobre los consumidores, que buscarán otros productos sustitutivos, o dejarán de consumir el producto cuando su precio aumente, en consecuencia, **los oferentes se encontrarán con la imposibilidad de repercutir la mayor parte de los impuestos**. Consideraciones similares son aplicables a los distintos casos del valor de las elasticidades de oferta.

En el caso de impuestos ad valorem los desplazamientos de las curvas de oferta o demanda no se producen de forma paralela, dada la naturaleza del impuesto, sin embargo las conclusiones son las mismas

#### 3.4.2. Monopolio:

En el caso del **monopolio de oferta**, el equilibrio del mercado se produce en el denominado punto de Cournot; es decir, donde se igualan el ingreso marginal y el coste marginal del monopolista. Si comparamos los correspondientes puntos de Cournot antes y después del **establecimiento de un impuesto unitario** o de otro ad valorem llegamos a las siguientes **consideraciones**:

- Se **reduce la cantidad de equilibrio y se eleva el precio de equilibrio** del mercado.
- Se **reducen los ingresos del monopolista**.
- El **monopolista se vería así en una peor situación relativa** tras el impuesto. Incluso un monopolista con poder de mercado debe soportar una parte de la carga impositiva, que dependerá de la elasticidad de la demanda.

#### 3.4.3. Oligopolio:

Cuando se supone la existencia de un **oligopolio en el mercado**, el proceso de **incidencia resulta indeterminado**. Los precios **dependerán de la estrategia seguida por los oligopolistas**:

- Si el **oligopolista teme elevar sus precios por perder una parte de su clientela**, el precio para los consumidores finales del bien gravado continuaría siendo el mismo y toda la carga del impuesto recaería sobre los oferentes.
- Pero si los **oligopolistas deciden elevar el precio conjuntamente**, gran parte de los impuestos se trasladarían sobre los consumidores.

## 4. LOS SISTEMAS FISCALES

Un Sistema Fiscal se puede definir como un **conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico que caracterizan la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del Sector Público de un país o conjunto de ellos**.

En cuanto a los **elementos integrantes** de un Sistema Fiscal son:

- Unos **principios impositivos** que son las directrices sobre las que se asienta la vertiente tributaria. Tienen su punto de partida planteamientos ideológicos, filosóficos, éticos y morales.
- La **estructura tributaria**, constituye el conjunto armónico de tributos y relaciones de interdependencia, técnicas e institucionales, de éstos con los demás integrantes del Sistema Fiscal que, con cierto grado de permanencia caracterizan y posibilitan el desarrollo de sus actividades.
- Un **cuerpo de disposiciones legales**, es el conjunto sistemático de normas legales de diferente rango y contenido que jurídicamente disciplinan y regulan la elaboración, aplicación, gestión y recaudación de los diferentes tributos de un Sistema Fiscal.
- Por último, los **elementos institucionales**, que normalmente bajo la denominación de Administración Tributaria engloban el conjunto de medios materiales y humanos que aporta el propio sector público y cuyo concurso resulta imprescindible para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

## 5. LAS PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS

La suma total de los impuestos existentes en un país constituye su **estructura tributaria**. Dentro de las figuras impositivas que han de integrar la estructura tributaria de cualquier sistema fiscal moderno podemos distinguir figuras impositivas esenciales y secundarias.

- Las **figuras impositivas esenciales** pueden ser básicas o complementarias o de control:
  - Son figuras impositivas esenciales **básicas**:
    - **Impuestos sobre la renta de las personas físicas**, que constituyen tributos de carácter directo, personal, subjetivo y periódico, que gravan la renta obtenida por las personas físicas.
    - **Impuestos sobre la renta de las personas jurídicas**, que suelen configurarse como tributos de carácter igualmente directo, personal, subjetivo y periódico, que gravan los beneficios obtenidos por las sociedades.
    - **Impuestos sobre el volumen de ventas**, de carácter indirecto, real, objetivo e instantáneo, y que recaen sobre el consumo, pudiendo distinguir impuestos monofásicos y plurifásicos, y destacando entre estos últimos los impuestos sobre el valor añadido.
  - Son figuras impositivas esenciales complementarias o de control:
    - **Impuestos sobre el patrimonio**, que constituyen tributos de carácter directo, personal y subjetivo y gravan el patrimonio neto de las personas físicas, entendiéndose como tal el conjunto de bienes y derechos de los que es titular el sujeto pasivo, descontando las cargas, deudas y obligaciones de las que ha de responder.
    - **Impuestos sobre sucesiones y donaciones**, que constituyen tributos de carácter directo, personal, subjetivo e instantáneo, y gravan las transmisiones a título lucrativo inter vivos o mortis causa.
    - **Impuestos sobre las transmisiones patrimoniales**, de carácter indirecto, real, objetivo e instantáneo, que gravan las transmisiones patrimoniales llevadas a cabo por particulares.
- Las figuras impositivas **secundarias** comprenden:
  - **Impuestos sobre el comercio exterior o aranceles**, que suelen ser tributos indirectos, reales, objetivos e instantáneos, y gravan la importación y exportación de mercancías con fines recaudatorios y de protección del mercado interior.
  - **Impuestos sobre consumos específicos**, que constituyen tributos de carácter indirecto, real, objetivo e instantáneo, y gravan de forma selectiva ciertos bienes con fines recaudatorios, de ordenación del mercado o de internalización de costes sociales.

## 6. LOS CONDICIONANTES DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA

La estructura tributaria es ante todo el resultado de la historia fiscal de cada país. Entre las hipótesis doctrinales relativas a los condicionantes de la estructura tributaria podemos destacar las hipótesis de Seligman, Brochier y Hinrichs:

- La **hipótesis de Seligman** señala que en el mundo contemporáneo la estructura tributaria de cada país tiende a verse atraída hacia los impuestos directos y personales en función de condicionantes políticos. Sin embargo los estudios empíricos al respecto parecen refutar esta hipótesis pues se decantan en la realidad hacia la imposición indirecta sobre el gasto.
- Por otra parte tenemos la **hipótesis de Brochier**, que identifica como factor fundamental de la estructura tributaria el grado de desarrollo económico.
- y por último podemos hacer mención de la **hipótesis de Hinrichs**, que señala que la estructura tributaria será función del tipo de sociedad en la que nos encontremos.

## 7. EVOLUCIÓN Y MODELOS INTERNACIONALES

### 7.1. EVOLUCIÓN:

Existen varias teorías sobre la evolución de la estructura tributaria:

- Siguiendo a **Hinrichs**, en la evolución de todo sistema tributario podemos distinguir con carácter general tres etapas sucesivas, correspondientes a las sociedades tradicionales, las sociedades en transición y las sociedades modernas:
  - En las **sociedades tradicionales**, esencialmente agrarias, la estructura impositiva consta fundamentalmente de figuras impositivas que gravan la producción, y especialmente la producción agrícola.
  - En las **sociedades en transición**, caracterizadas por el desarrollo de los transportes y el comercio, surgen las figuras impositivas que gravan la circulación de mercancías y el consumo.
  - En las **sociedades modernas**, predominan sobre las restantes figuras impositivas los impuestos directos personales sobre la renta de las personas físicas y los beneficios de las empresas y los impuestos sobre el consumo.
- Por su parte, en relación a la evolución de los sistemas tributarios, **Musgrave** destaca dos factores:
  - La **cambiante estructura de la economía**.
  - Los **valores políticos y sociales dominantes** sobre equidad fiscal que informan también la elección y composición de los impuestos, señalando unas etapas similares a las anteriores.
- **Schmolders** trata de relacionar la estructura tributaria con un sistema fiscal histórico. Así señala la existencia de dos tipos fundamentales:
  - El real que puede sustentarse en la imposición directa o en la imposición indirecta.
  - El personal, pudiendo distinguir aquí dos modelos, el inglés o analítico y el prusiano o sintético.

### 7.2. MODELOS INTERNACIONALES:

En cuanto a los modelos internacionales, haremos referencia a los modelos que han caracterizado el sistema tributario español: el modelo tributario latino, el modelo tributario europeo y el modelo tributario extensivo:

- El **modelo tributario latino o modelo real**, de acuerdo con la definición de **Fuentes Quintana**, se caracteriza por:
  - Rechazo de la imposición personal y directa.
  - Predominancia de la imposición sobre los productos o rendimientos, determinados por métodos objetivos en base a signos externos.

- Importante peso relativo de la imposición indirecta.
- Carácter proporcional de la imposición.

En la actualidad, existe consenso en la doctrina en cuanto a la inadecuación del modelo tributario latino a las sociedades modernas, por su capacidad recaudatoria insuficiente y por no cumplir el principio de equidad, por lo que países cuyo sistema tributario respondía al modelo latino, como Francia, Italia o España, han abandonado progresivamente este modelo, adoptando el llamado modelo tributario europeo.

- El **modelo tributario europeo** hace referencia a las características comunes de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la UE, sintetizando la tradición sajona y prusiana de tributación directa con la aportación latina en la de la imposición indirecta. Este modelo se caracteriza por:
  - Rechazo de la imposición sobre los productos o rendimientos por su ineficacia e inequidad.
  - Predominancia de la imposición personal y directa.
  - Menor peso relativo de la imposición indirecta.
  - Carácter progresivo de la imposición.
- El **modelo tributario extensivo**, adoptado por gran parte de los sistemas fiscales en la década de 1980-1990, introdujo una serie de cambios, entre los que destacaremos:
  - Pérdida de importancia de la equidad vertical en beneficio de la horizontal.
  - Atención prioritaria a los principios de eficiencia económica y de sencillez administrativa.
  - Reducción de los tipos máximos e incremento de los tipos mínimos en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades.
  - Extensión de bases imponibles y eliminación de exenciones, reducciones y deducciones.
  - Incremento de la imposición indirecta.

En la actualidad existe un amplio **consenso en torno a las siguientes ideas**:

- La estructura fiscal debe estar constituida por **tres grandes tributos**: el **Impuesto Personal sobre la Renta**, el **Impuesto sobre el Beneficio de las Sociedades** y el **Impuesto sobre el Volumen de Ventas**.
- La **renta fiscal** deberá aproximarse a su **definición extensiva**, computando la inflación para gravar incrementos reales de capacidad de pago y no nominales
- Los **tipos** de la tarifa deben **moderarse en número y cuantía**.
- La **regulación** de los impuestos debe **simplificarse al máximo**.
- Por su parte, el **Impuesto sobre el Beneficio de las Sociedades** deberá integrarse con el **Impuesto sobre la Renta Personal**.
- En relación a los **Impuestos sobre las Ventas** se planteará en la elección entre el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto Monofásico sobre la fase Minorista, adoptándose **preferentemente el Impuesto sobre el Valor Añadido**.

Para finalizar, podemos hacer referencia a cuatro grandes informes contemporáneos de reforma tributaria que han influido en la configuración de los sistemas tributarios actuales:

- Informe Neumark de 1961, que ha servido de orientación para la reforma de los sistemas tributarios de los Estados miembros de la UE.
- Informe Carter de 1966, que proponía la reforma del sistema tributario de Canadá y que no fue aplicado.
- Informe Bradford de 1977 para la reforma del sistema tributario de EEUU.
- Informe Meade de 1978 para la reforma de la imposición directa en Gran Bretaña.