

#### BLOQUE VIII. TEMA 4

LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS.  
LOS PRINCIPIOS DEL BENEFICIO Y DE LA CAPACIDAD DE PAGO.  
LA INCIDENCIA IMPOSITIVA.  
LOS SISTEMAS FISCALES.  
LAS PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS.  
LOS CONDICIONANTES DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA.  
EVOLUCIÓN Y MODELOS INTERNACIONALES.

#### 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 una determinada economía.

La enumeración de estos principios presentan una apreciable pluralidad entre los diferentes autores.

Su naturaleza presenta componentes de **carácter normativo y positivo**, ya que, por una parte, constituyen la expresión de un sistema de valores éticos, sociales y económicos y por otro lado, son expresión de unos requisitos de carácter técnico que debe reunir el Sistema Tributario.

Existen varias clasificaciones doctrinales, MUSGRAVE señala:

- o **eficiencia o racionalidad,**
- o **suficiencia**
- o **flexibilidad,**
- o **neutralidad,**
- o **equidad**

El profesor **Neumark**, en su obra "**Principios de la Imposición**" distingue entre:

1. principios presupuestario fiscales,
2. los político sociales,
3. los político económicos,
4. y los técnico tributarios.

**El sistema de principios impositivos persigue** la consecución de tres tipos de **objetivos**: el de justicia, el económico y la eficacia en la recaudación.

- Los **principios impositivos relacionados con la justicia o equidad impositivos**:
  1. **Generalidad**, todos deben pagar lo que tienen que pagar sin posibilidad de evasión fiscal.
  2. **Equidad**, en el sentido de que todos los ciudadanos deben contribuir en la misma forma al sostenimiento de las cargas públicas. Se desdobra en una equidad horizontal y otra vertical.
  3. Principio de la **capacidad de pago** que trataremos más adelante.
- Los **principios relacionados con los objetivos económicos** son:
  - a) Principio de **suficiencia**, el sistema tributario debe diseñarse de modo que permita recaudar los ingresos necesarios para atender a la cobertura del gasto público. Pudiendo entenderse como suficiencia absoluta, si tiene en cuenta el gasto realizado en un ejercicio determinado, o como suficiencia relativa, si tiene en cuenta el gasto necesario para cubrir las necesidades colectivas (gasto deseable).
  - b) **Neutralidad**, en su acepción clásica se entendía en el sentido de que las figuras impositivas **no debería interferir en la asignación de recursos** realizada por el mercado o hacerlo en un grado mínimo. La validez actual de este principio requiere la introducción de ciertos matices, Neumark diversifica este principio en tres:
    - a. evitar el dirigismo fiscal,
    - b. minimizar las intervenciones tributarias
    - c. y evitar las distorsiones de la competencia.

- c) **Flexibilidad.** Para lograr el objetivo de la estabilidad, el volumen y estructura del sistema tributario debe establecerse de forma que la evolución de la recaudación se adapte a las variaciones en el nivel de la actividad económica, contribuyendo así a **amortiguar las fluctuaciones** a corto plazo de la economía.
- d) **Orientación al crecimiento.** El objetivo del crecimiento económico exige una política tributaria que favorezca el ahorro público y privado.
- e) **Redistribución de la renta y riqueza.** El sistema impositivo debe fomentar la existencia de impuestos progresivos.
- Existen otra serie de **principios impositivos que tratan de lograr una gestión administrativa de los impuestos eficiente y racional:**
  - a) **Recaudación efectiva:** con independencia de otros factores, los impuestos deben ser efectivamente pagados por los contribuyentes.
  - b) **Economicidad,** para la Administración, mediante una gestión y recaudación eficientes que minimicen los costes administrativos y para los contribuyentes, minimizando los costes de cumplimiento fiscal.
  - c) **Comodidad para el contribuyente, con mecanismos como el** fraccionamiento del pago para evitarle problemas de liquidez y exigiéndoles dicho pago en el tiempo y lugar más **apropiados.**

## 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.

### **A) EL PRINCIPIO DEL BENEFICIO o equivalencia.**

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,

- a) Las necesidades colectivas no son necesidades individuales.
- b) 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.

### **B) 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 son:

- a) Por un lado, la **renta personal, como índice principal** y el **consumo o gasto personal**.
- b) El **patrimonio** puede ofrecer 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**.

## LA INCIDENCIA IMPOSITIVA

### A) 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 su concepto distinguiendo tres enfoques** alternativos, en **una hipótesis de competencia perfecta**:

- a) **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.
- b) **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.
- c) **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.



## **B) INCIDENCIA IMPOSITIVA EN EL MODELO DE EQUILIBRIO PARCIAL.**

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

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

Como consecuencia de esto:

- a) El establecimiento del impuesto supone un **exceso de gravamen**, la disminución del excedente del consumidor y del productor es superior a los ingresos tributarios.
- b) 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.
- c) 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 sustitutos, 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

**2.-** 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**:

- a) Se **reduce la cantidad de equilibrio y se eleva el precio de equilibrio** del mercado.
- b) Se **reducen los ingresos del monopolista**.
- c) 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.-** 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**:

- a) 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.
- b) Pero si los **oligopolistas deciden elevar el precio conjuntamente**, gran parte de los impuestos se trasladarían sobre los consumidores.

## **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:

1. **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.
2. **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.
3. **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.



4. 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**. Esta estructura tributaria cuenta con una serie de impuestos comunes:

### **A) IMPUESTOS SOBRE LA RENTA**

Pueden ser de dos tipos, Reales y Personales.

Entre los reales se señalan los que gravan la renta de la tierra, la renta de los edificios, el beneficio de las explotaciones, la renta del trabajo y la renta del capital.

Mientras que en los personales podemos distinguir entre los complementarios y los principales.

- 1) **El IRPF** de carácter **directo, subjetivo, personal y periódico**, constituye un ingreso estatal básico debido al potencial recaudatorio que posee dada la materia que grava. Es además uno de los mecanismos redistributivos más importantes.
- 2) Otro Impuesto sobre la Renta de tipo personal y principal es el **Impuesto sobre el Beneficio Societario** que suele configurarse como un impuesto directo, subjetivo, personal y periódico, cuya base imponible es el beneficio neto de las PJ.
- 3) **El impuesto sobre el Patrimonio Personal** es habitualmente un tributo de carácter directo y periódico, general de naturaleza personal y subjetivo. Atiende a la titularidad del sujeto.
- 4) **Una categoría fundamental es la Imposición sobre las sucesiones y demás transmisiones a título lucrativo**, son figuras directas de carácter personal y subjetivo articuladas en torno a un patrimonio. Tienen **carácter ocasional** con un tipo de gravamen progresivo en función de la cuantía de la transmisión y del grado de parentesco, y en algunos casos integrados en el de la Renta.

### **B) EN EL CAMPO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA:**

- 1) Los **impuestos generales sobre el consumo** se trata de **impuestos indirectos, instantáneos, objetivos y reales que gravan a todos los bienes y servicios**, y que pueden clasificarse en monofásicos y plurifásicos, destacando entre estos últimos los impuestos sobre el valor añadido frente a los impuestos en cascada que gravan todas las fases sin tener en cuenta las anteriores.
- 2) Los **Impuestos sobre consumos específicos** Constituyen tributos **indirectos, reales y objetivos, de carácter instantáneo, que gravan de forma selectiva ciertos bienes** con fines recaudatorios, de ordenación de mercado o de internalización de costes sociales.
- 3) Los **Impuestos sobre el comercio exterior**, también llamados “aranceles”, y que se giran sobre el valor de las mercancías con la doble finalidad de recaudar y de proteger la producción nacional. Suelen ser, por lo demás, tributos indirectos, reales y objetivos.

Además de estas figuras un sistema tributario se suele completar con otros impuestos de importancia menor, tales como el **Impuesto sobre transmisiones patrimoniales**, El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, El Impuesto sobre Operaciones Societarias, Actos jurídicos documentados, etc.

## LOS CONDICIONANTES DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA

La estructura tributaria es ante todo el resultado de la historia fiscal de cada país. Las principales hipótesis doctrinales al respecto son:

- a) la **hipótesis de Seligman** quien 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 decanta en la realidad hacia la imposición indirecta sobre el gasto.
- b) Por otra parte tenemos la **hipótesis de Brochier** que señala como factor fundamental de la estructura tributaria el grado de desarrollo económico.
- c) y por último podemos hacer mención de la **hipótesis de Hinrichs** que señala que la estructura tributaria está en función del tipo de sociedad en la que nos encontremos.

## EVOLUCIÓN Y MODELOS INTERNACIONALES

### A) EVOLUCIÓN

Existen varias teorías sobre la evolución de la estructura tributaria

**1.- Hinrichs** señala la existencia de **unas etapas en la evolución de las estructuras tributarias:**

- **Impuestos sobre el producto**, con clara preponderancia del gravamen sobre la agricultura (Sociedad tradicional, esencialmente agraria).
- **Impuestos sobre el comercio exterior** (Sociedad en transición, marcada por desarrollo del transporte y la revolución tecnológica).
- **Impuestos indirectos internos** (Adopción de la modernidad o último estadio de la sociedad en transición).
- **Impuestos sobre la renta y los beneficios**, si se toman como ejemplo las economías de la Europa noroccidental, o **impuestos sobre el consumo** si la atención se centra en los países mediterráneos (Sociedad Moderna o de desarrollo económico).

**2.- Musgrave** destaca dos factores:

- 1.- la cambiante **estructura de la economía**
- 2.- 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.

**3.- Schmolders** trata de relacionar la estructura tributaria con un sistema fiscal histórico. Así señala la existencia de dos tipos fundamentales:

- a) el real que puede sustentarse en la imposición directa o en la imposición indirecta,
- b) y el personal, pudiendo distinguir aquí dos modelos el inglés o analítico y el prusiano o sintético.

### B) MODELOS INTERNACIONALES

Las **actuales corrientes reformadoras** de la fiscalidad **parten de la eficiencia económica como valor preferente**, sin dejar de atender el objetivo de la equidad impositiva.

Los grandes **problemas a los que deben enfrentarse las reformas actuales** son la **reducción del déficit público**, la **lucha contra el fraude fiscal** y la **adecuación del sistema impositivo a las exigencias de un desarrollo estable**. Existe, además, de un cuarto problema, la configuración espacial de la Hacienda Pública, tanto dentro de las fronteras nacionales como en las relaciones con el exterior.

**Los grandes informes de reformas tributarias son el Informe Neumark, el Informe Cárter, el Informe Meade y el Informe Bradford**. Todos estos informes han resultado de gran importancia en el desarrollo de los modelos actuales.

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

- a) **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**.
- b) **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 y la regulación del impuesto debe simplificarse al máximo**.
- c) Por su parte, **el Impuesto sobre el Beneficio de las Sociedades deberá integrarse con el Impuesto sobre la Renta Personal** y, finalmente,
- d) en el **Impuesto sobre las Ventas** se planteará en la elección entre el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto Monofásico sobre la fase Minorista preferentemente un IVA.

Para terminar el tema, el **Informe Ruding**, de 1992, relativo al Impuesto sobre el Beneficio de Sociedades, propone:

- 1) acercar la Base Imponible al Resultado Contable,
- 2) establecer en la UE un tipo máximo del 40% y uno mínimo del 30%.



instituto ARQUITECTURA