Lección 4
Los ingresos públicos. Aspectos generales

1. INGRESOS PÚBLICOS: CONCEPTO Y CLASES

Se entiende por «*Ingresos Públicos*» al amplio y heterogéneo conjunto de recursos que el sector público obtiene del sistema económico para dar cobertura financiera a sus intervenciones en el mismo. Dicho conjunto está conformado como un todo o agregado de instituciones jurídico-económicas de muy distinta naturaleza, de entre las que, en la actualidad y por su importancia, destaca el impuesto en sus diferentes modalidades.

Esta heterogénea pluralidad de sus componentes exige iniciar el estudio de tal conjunto con una enunciación mínimamente sistematizada de los mismos, cosa que a continuación se hace, tomando para ello como referencia la clasificación que en su día elaboró R. Seligman (1869-1939) atendiendo al grado de libertad con que los pagan aquellos que los satisfacen. Así se tiene::

- ***Ingresos gratuitos***. Que son los constituidos por las donaciones y otras transferencias libérrimamente efectuadas por los particulares en favor del estado o cualquier otro ente público.
- ***Ingresos contractuales***. Que son aquellos recursos que el sector público obtiene a cambio de algún tipo de contraprestación, de la que, no obstante, el individuo siempre puede sustraerse, pues la misma no es en modo alguno de obligada recepción para sus destinatarios potenciales. Dentro de este grupo cabe distinguir las siguientes categorías:
  - *Las rentas o rendimientos procedentes de los activos propiedad del sector público*; rúbrica que engloba a ingresos tales como los provenientes del alquiler o cesión de inmuebles y actividades económicas de titularidad pública, como, por ejemplo, las rentas obtenidas por un ayuntamiento por la cesión, para su explotación, de un bosque municipal.
  - *Ingresos derivados de la enajenación de activos de titularidad pública*; entre los que cabe citar a los obtenidos por actuaciones del sector público en los mercados bursátiles o los procedentes de los procesos de privatización de servicios prestados por unidades del sector público.
  - *Los precios públicos*; que son los ingresos que el sector público recaba por la venta de bienes y servicios en el mercado por parte de las empresas de las que es titular.
  - *El endeudamiento público*, que está integrado por aquellos recursos que los entes públicos obtienen acudiendo al mercado de capitales como si de un particular se tratase, bien solicitando un empréstito directamente o

bien concurriendo a los mercados específicos, siendo el ejemplo más claro en este último caso el de las emisiones de Deuda Pública.

- *Ingresos coactivos*. Que son los que se derivan del poder de coacción que detenta el estado, que es el que le faculta para imponerlos compulsivamente a los distintos agentes del sistema. En los países avanzados son estos, y con notable diferencia además, los recursos más importantes dentro de la totalidad de los ingresos públicos, pudiéndose distinguir dentro de este grupo tres grandes categorías:
  - Los Ingresos de Poder Penal; que son aquellos recursos que obtiene el estado debido a su capacidad sancionadora de las conductas individuales, estando en consecuencia constituidos por una heterogénea variedad de modalidades (multas, recargos, apremios...etc.).
  - Los Ingresos de Dominio Eminente; que son los que proceden de la facultad inherente a la soberanía del estado por la que detenta un derecho prevaleciente sobre el de propiedad privada y sobre el libre uso particular de esta, otorgándole por lo tanto la posibilidad (limitada) de ejercer el dominio efectivo sobre todo el territorio de la nación y lo que en él hay, lo que incluye, además del establecimiento de todo tipo de gravámenes, a la capacidad de expropiación. Dentro de este grupo se incluyen un buen número de exacciones coactivas tales como los cánones, permisos, licencias, etc., cuya diferencia respecto a algunos de los ingresos tributarios que a continuación se enuncian resulta siempre problemática, pues en última instancia éstos no son sino ingresos de Derecho Público o de Dominio Eminente también, como con frecuencia nos recuerdan los teóricos del Derecho Administrativo.
  - Los Ingresos de Poder Fiscal o tributos; a cuya modalidad más importante -el impuesto- es a la que dedicamos mayor atención en este texto y con cuyo deslinde se cierra el epígrafe.

Los tributos se conceptúan como ingresos públicos de carácter coactivo en los que, por encima de cualquier otra, prevalece la finalidad contribuir a la financiación de las actividades públicas. Hasta tal punto esta finalidad constituyen el fundamento y su principal razón de ser, que la misma es la que informa a su propia denominación, ya que la palabra ***tributo*** procede de la voz latina ***tribuere***, que, literalmente, significa *contribuir* en su acepción de cooperar o concurrir con otros al logro de un fin común. De todas formas, y manteniéndonos en este plano terminológico, es preciso advertir que, aún cuando es bastante frecuente utilizar la voz tributo como sinónimo estricto de impuesto, por más que hasta no hace demasiado tiempo (principios del Siglo XX) se considerase que el impuesto era lo que pagaban los pueblos sometidos a algún yugo, mientras que contribución era lo que pagaba un pueblo libre y soberano que, como tal, intervenía en su fijación y aplicación, se trata de dos conceptos distintos, en los que uno (el impuesto) sólo es parte integrante del otro (el tributo), pues son tres las modalidades de tributos que en la actualidad cabe considerar: los *impuestos* por

un lado, que son con diferencia los tributos y aún los ingresos públicos más importantes hoy en día, y por otro, las *tasas* y las *contribuciones especiales*, que son modalidades de ingresos públicos a las que nos referiremos en el último tema de estos apuntes.

2. EL IMPUESTO: CONCEPTO Y ELEMENTOS INTEGRANTES

En la actualidad, los impuestos son la principal fuente de ingresos públicos de todos aquellos países que cuentan con mínimo desarrollo social y económico, tratándose además de instituciones notablemente similares entre ordenamientos tributarios nacionales pertenecientes a un mismo patrón financiero o Sistema Fiscal, por lo que la noción conceptualizadora que a continuación se hace puede tomarse casi como universal.

2.1 Conceptualización

El punto de partida para llegar a una definición conceptual precisa y comprensible de esta institución es la de considerarla como una simple *transferencia o transmisión sin contraprestación de valores económicos entre dos sujetos (más concretamente, de los particulares hacia el estado)*, cuyos términos y condiciones se encuentran establecidos por una norma legal en la que concurren las siguientes especificidades:

- ***Sujeto activo***. El sujeto activo de esta transferencia no es otro que el estado y los entes públicos menores a él subrogados (gobiernos regionales, ayuntamientos...), puesto que únicamente el estado detenta el Poder Fiscal que le legitima para su establecimiento y regulación.
- ***Sujeto pasivo***. En el otro extremo de la transferencia se encuentra su sujeto pasivo, que es toda persona -física o jurídica, pública o privada, nacional o extranjera- que incurre en los supuestos previstos por la norma que regula al impuesto y, por ello, debe cumplir con las exigencias formales y materiales que ésta determina.
- ***Objeto material***. Si bien a lo largo de la Historia han sido frecuentes las prestaciones personales y los pagos tributarios en especie (alguno de los cuales, como por ejemplo el servicio militar obligatorio, perviven en muchos países y en otros como el nuestro estaban vigentes hasta hace poco), esta transferencia en la actualidad sólo es concebible materializada en una cierta cantidad de dinero.
- ***Causa***. Ésta es distinta según la perspectiva desde la que se enfoque la relación jurídico-tributaria conocida como impuesta. Desde el punto de vista del Derecho se entiende que ésta no es otra que la Ley, pues únicamente el Poder Legislativo es el que puede establecer limitaciones a la libertad y a la propiedad individual, mientras que vista tal relación desde la perspectiva de

la Economía financiera, la causa última del Impuesto no es sino la necesidad de recabar los recursos precisos para el desarrollo de las actividades públicas. Obviamente se trata de causas distintas por responder a visiones del impuesto distintas también

- ***Fines*** Todo impuesto participa de dos finalidades no excluyentes entre sí: la *recaudatoria* o *contributiva*, consistente en allegar los fondos que precisa el sector público para el desempeño de sus funciones, y la *ordenatoria*, consistente en la modificación de la conducta social y económica de individuos y colectivos a través de él, por ejemplo, la disminución del consumo de tabaco debido al sobreprecio que supone un impuesto sobre él o, también, el establecimiento de impuestos a la importación de ciertos bienes para hacer más atractiva la oferta de los mismos de producción nacional.
- ***Naturaleza***. Dos son las notas esenciales que caracterizan a esta modalidad de ingreso público y lo diferencian de todas las demás tributos: la *obligatoriedad* con que se establece su cumplimiento y la *ausencia de contraprestación* alguna por el mero hecho de satisfacerlo; siendo en particular la primera -el tratarse de una prestación coactivamente exigida que limita la libertad y la propiedad individuales- la causa por la que su existencia, en las sociedades democráticas al menos, sólo sea posible a partir de un acto legislativo expreso que le otorgue carta de naturaleza, es decir, a partir de la promulgación de una ley que regule sus distintos elementos componentes.
- ***Definición conceptual***. Recogiendo esta notas caracterizadoras en un una única proposición es posible inferir una conceptualización sencilla del Impuesto que, de forma similar a como en su día hizo el hacendista alemán F. Neumark, cabe expresar como sigue: "*Obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos a favor del estado o de los entes menores a él subrogados en virtud de lo establecido por una disposición legal que, además, es la que regula las condiciones en que tal prestación ha de concretarse*".

2.2 El Impuesto y sus elementos integrantes

Entendido entonces el impuesto como una obligación pecuniaria *ex-lege* en la que no concurre para nada la voluntad del llamado a satisfacerla (sujeto pasivo) y cuya finalidad es subvenir a la financiación de los gastos públicos; procede ahora enumerar y describir brevemente los distintos elementos que permiten configurar la relación jurídica en que se concreta. Tales elementos, tradicionalmente, son agrupados por la doctrina financiera en tres categorías distintas: los elementos cualitativos, los personales y los cuantitativos.

2.2.1 Elementos Cualitativos y Personales

Dos son los elementos cualitativos del impuesto: su objeto imponible y su hecho imponible. El primero de ellos es el pronunciamiento que hace la ley re-

guladora del impuesto que se esté considerando de cuál es la capacidad económica que pretende someter a gravamen con el impuesto en cuestión, mientras que el segundo es la enumeración del conjunto de hipótesis y circunstancias que, realizadas por una persona, automáticamente dan lugar a la correspondiente obligación impositiva. Es decir, que se trata en definitiva de dos elementos que la propia configuración del impuesto exige que se impliquen mutuamente, tal y como se explica a continuación.

En efecto, para poder establecer un impuesto lo primero que ha de hacer el legislador es señalar sobre qué elemento de la realidad social que represente capacidad contributiva va a configurar al mismo, es decir, se trata de responder a la pregunta de cuál va ser la manifestación de capacidad económica que va a servir de «excusa» para establecerlo, sabiéndose en sentido que son manifestaciones o índices expresivos de capacidad económica, y por ello categorías susceptibles de convertirse en objetos imponibles, la renta, la riqueza o patrimonio y el consumo. Una vez establecido el objeto imponible del tributo, el siguiente paso es enunciar las distintas circunstancias en las que la capacidad económica elegida como objeto imponible se vincula con una persona, dando lugar al nacimiento de una obligación tributaria correspondiente, cosa que se hace a través de una selección de actos que, de ser protagonizados por ésta, ponen claramente de manifiesto en ella tal capacidad. Así, si, por ejemplo, se ha elegido como objeto imponible del impuesto a establecer a la «renta», su hecho imponible ha de venir dado obviamente por la «obtención de renta» por parte del sujeto; si, en cambio, lo que se pretende es que determinadas formas de riqueza (ya sean inmuebles, joyas, o las que se crea oportuno), en tanto que manifestaciones sintomáticas de capacidad económica, sean causa justificativa de imposición, el hecho imponible del gravamen con tal objeto imponible no puede ser otro que el de «ser propietario o titular de tales elementos patrimoniales»; y así sucesivamente como tendremos ocasión de comprobar al ir viendo cada uno de los distintos impuestos.

Dado que la realización de alguna de las hipótesis recogidas en el hecho imponible por parte de una persona es lo que hace nacer en ella la correspondiente obligación tributaria, algo en lo que no parece que haya de insistirse es en la gran importancia que en la configuración de cualquier tributo tiene la precisa delimitación de su hecho imponible. Pues bien, en este sentido la técnica financiera viene efectuando tal delimitación simultáneamente de dos formas distintas: una positiva, mediante el enunciado de los supuestos de sujeción al impuesto de que se trate, y otra negativa, que consiste en la mención expresa de aquellos actos, hechos y supuestos que en ningún caso conducen al objeto imponible, por más que así lo pueda parecer; tratándose de dos formas complementarias de delinear los contornos precisos del hecho imponible de cualquier tributo. Aclaremos un poco más este aparente galimatías mediante un ejemplo.

El objeto imponible del vigente IVA en nuestro país (y en cualquier otro) es, según reza el artículo primero de su Ley reguladora, el consumo. En este orden de cosas, y para alcanzar tal manifestación de capacidad, el impuesto no se gira sobre el consumidor directamente, que es el que adquiere los bienes y servicios para consumirlos, sino que, para facilitar las cosas como en su momento se verá, la redacción de su hecho imponible incluye como supuesto de sujeción a gravamen, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios por parte de empresarios y profesionales en el desarrollo de sus actividades; esto es, que nace la obligación de tributar por este impuesto en el momento en que el almacenista entrega al pastelero el harina que este precise para elaborar sus productos o, también, en el momento en el que el fontanero nos ha reparado los desagües de nuestro domicilio.

Ahora bien. ¿De verdad cualquier entrega que haga un empresario en el desarrollo de su actividad tiene como fin su uso o consumo por el destinatario?. Piénsese por ejemplo en un minorista de vinos y licores que tiene su negocio en un local alquilado y cuyo único elemento de inmovilizado en propiedad es una furgoneta para el reparto. Evidentemente, las entregas de bebidas que realice en el desarrollo de su actividad están sujetas a IVA. Más aún, si lo que hace es vender la furgoneta porque va a adquirir otra mejor, también tal entrega está en principio sujeta a gravamen, pues, aunque no es una operación habitual en él, la furgoneta va a ser usada (consumida) por un tercero y, además, es una entrega asociada al desarrollo de su actividad empresarial. Ahora bien, supongamos que, por llegarle a la edad de jubilación, esta persona decide vender todo su negocio a otra persona, es decir, las existencias que tenga en ese momento, la furgoneta y el derecho de contenido económico consistente en el arrendamiento del local, ¿serían también éstas unas entregas sujetas a IVA?, porque lo que en principio hay que pensar es que el adquirente quiere estos elementos, no para consumirlos, sino para continuar en el ejercicio de la misma actividad. Pues bien, es aquí precisamente donde entra en juego la delimitación negativa del hecho imponible; cuando, para aclarar la situación, se establece de forma expresa en la ley ***lo que en ningún caso queda sujeto a gravamen porque entenderse implícitamente que no forma parte del objeto imponible***. En concreto, en el ejemplo de la entrega por jubilación aludida, ésta estaría no sujeta en virtud de lo dispuesto en el apartado 1º) a) del artículo 7 de la Ley del IVA, que es el que recoge los distintos supuestos de no sujeción al impuesto porque en ellos no cabe apreciar la finalidad señalada a efectos de gravamen en el objeto imponible del tributo que es, como se ha dicho, el consumo.

Tres integrantes más completan la total configuración del hecho imponible de cualquier impuesto: las exenciones al mismo, su consideración temporal y su consideración espacial. En lo que se refiere a las exenciones, estas suelen venir definidas en los manuales de Economía Financiera como «disposiciones in-

troducidas por el legislador en el ordenamiento del impuesto (generalmente en la redacción del hecho imponible pero no necesariamente así) con la finalidad de que, actos o negocios plenamente sujetos al mismo queden liberadas por completo de tributación efectiva», habiéndose de aclarar de inmediato que los supuestos de no sujeción a un impuesto a los que nos hemos referido en el párrafo anterior y las exenciones del mismo, aunque tengan un mismo resultado final (la exoneración de gravamen), son cosas sustancialmente distintas y con alcances muy diferentes respecto a otras facetas de la obligación tributaria.

En efecto, mientras que con los supuestos de no sujeción lo que se pretende es advertir de lo que en ningún caso está sujeto al impuesto que se esté considerando por no formar parte de su objeto imponible, aclarando, matizando y perfeccionando los límites de la propia exigencia tributaria; con las exenciones sin embargo lo que se pretende es que actos o negocios que caen de lleno en las categorías que el impuesto pretende gravar, por una u otra razón (política social, incentivo económico...) queden exoneradas de tributación efectiva. Así, retomando el ejemplo de la Ley del IVA, en su apartado Uno 9º) del artículo 20, que es que regula la exenciones al impuesto, se establece que la enseñanza en sus distintos niveles quede exenta de gravamen. Estas exoneración de gravamen sin embargo, a pesar de lo que a primera vista pueda pensarse, es completamente distinta a la advertida del caso de la transmisión del patrimonio empresarial; pues mientras en el caso anterior estábamos ante una operación que bajo ningún concepto puede considerarse uso o consumo, que es lo que constituye el objeto imponible del IVA como hemos dicho, y por ello no se sujeta a gravamen, en éste sin embargo estamos ante un supuesto claro y evidente de él, por lo que, como tal consumo que es, la prestación del servicio que lo facilita es una operación sujeta al impuesto de todas todas. Cosa distinta es que como política y socialmente se entiende que este consumo debe ser incentivado (bien preferente), se decida que la prestación del servicio que lo satisface, una vez sujeto a gravamen por formar parte del objeto imponible, se exonere de tributación efectiva mediante su declaración expresa de operación exenta al impuesto, que es como esto se resuelve en la realidad.

En cuanto a los otros dos integrantes del hecho imponible que restan, el elemento temporal se refiere, obviamente, al momento en que nace la obligación tributaria o *devengo* del impuesto, que no es otro que en el que legalmente se produce el hecho imponible. Ahora bien, dado que la ley de cada impuesto conecta un efecto instantáneo -el nacimiento de la obligación tributaria- con la realización de un hecho que puede tener duración distinta en el tiempo según cuál sea su objeto imponible (así, en el caso de la obtención de renta, ésta tiene lugar a lo largo de un período de tiempo, mientras que la adquisición de un bien de consumo es un acto instantáneo), ocurre que no todos los impuestos son iguales en cuanto al momento en que se produce su exigibilidad; por lo que la ley de cada impuesto puede establecer que tal conexión se produzca al inicio

de producirse el hecho, en un momento intermedio, o después de producirse el mismo. Por último y en lo que a la consideración espacial se refiere, algo que resulta más que evidente es que la redacción legal del hecho imponible debe de explicitar con toda nitidez los límites geográficos de la exigencia tributaria si es que los hubiera, máxime cuando es posible considerar impuestos cuyo ámbito de aplicación territorial, dentro de las fronteras de un estado, no son siempre el mismo sino que puede ser estatal, regional o, incluso, municipal.

Finalmente, por lo que respecta a los elementos personales del impuesto, lo primero y más obvio por lo que hay que empezar es por señalar que la concreción del hecho imponible de cualquier impuesto está siempre vinculada a una persona determinada, ya sea ésta física o jurídica, pública o privada, nacional o no..etc.; siendo a esta persona, genéricamente denominada *sujeto pasivo* de la relación jurídico-tributaria, a la que legalmente corresponde el cumplimiento de las distintas obligaciones que el tributo comporta (pago, declaraciones, justificaciones documentales, etc.).

Ahora bien, no son siempre tan simples las cosas como se acaba de enunciar, pues, además del sujeto pasivo, y dependiendo de cuál sea la modalidad de impuesto que se esté considerando (o, más bien, de en qué consista su objeto y como se configure su hecho imponible), puede ocurrir que las obligaciones inherentes al mismo tengan dos tipos de destinatarios distintos: los contribuyentes y los sujetos pasivos propiamente dichos. Los primeros son los que han de soportar de manera efectiva la carga económica que el tributo lleva aparejada por ser los titulares de la capacidad económica que el impuesto en cuestión tiene establecida en su objeto imponible. Por su parte, los sujetos pasivos son los que asumen todas las demás obligaciones formales que el impuesto comporta (declaraciones, liquidaciones..etc.). Esto desde luego no ocurre en todos los impuestos, pero sí en algunos. Así, en los impuestos directos y personales como el I.R.P.F, el contribuyente o titular de la capacidad sujeta gravamen -la renta- coincide con aquél al que su ley designa como responsable de las distintas obligaciones formales y materiales que le corresponden como sujeto pasivo (pago, justificación de gastos...); sin embargo, en los impuestos sobre el consumo (el IVA por ejemplo), que son indirectos y de naturaleza real, se produce el desdoblamiento antes aludido, pues por un lado está el titular de la capacidad sujeta a gravamen y contribuyente efectivo del mismo -el consumidor-, y por otro quien ha de hacer frente a las obligaciones formales y materiales (declaraciones, pagos..etc) o sujeto pasivo, que es el vendedor, siendo el nexo de unión entre ambos la ***traslación de la carga impositiva*** que tiene lugar a través del precio de la entrega de los bienes o de la prestación del servicio.

Además de estas dos figuras a las que brevemente acabamos de referirnos, las normas tributarias contemplan una amplia variedad de responsables adicionales de las obligaciones tributarias (solidarios unas veces, subsidiarios otras,

ocasionalmente mancomunados...), ya que las relaciones tributarias, en contra de lo que a primera vista cabría suponer, raramente son sólo cosa de dos (deudor y acreedor). Igualmente es en la reglamentación de los elementos personales donde suelen incluirse los preceptos relativos a aquellos aspectos que, aún concerniendo a otros ámbitos del derecho distintos al fiscal o tributario, tienen sin embargo mucho que ver con una adecuada delineación de los responsables últimos del tributo (domicilio a efectos fiscales, capacidad jurídica de obrar, ..etc.), acerca de los que sin embargo es imposible hacer generalizaciones teóricas, pues los mismos vienen determinados por el marco jurídico general del país que se esté considerando.

2.2.2 Elementos cuantitativos

Vistos los elementos que determinan el ***qué***, el ***cómo*** y el ***quién*** de la prestación tributaria, vamos a continuación con los que establecen el ***cuanto***, esto es, con aquellos que permiten cifrarla en términos monetarios mediante una secuencia de cálculos básicos en la que irán apareciendo, sucesivamente, tres elementos distintos: las bases, los tipos de gravamen y las cuotas impositivas.

Empecemos con las bases sobre las que se calcula el impuesto. Se entiende por ***base imponible*** de un impuesto a la cuantificación de su hecho imponible mediante la aplicación de los procedimientos valoradores contenidos en la propia norma reguladora del gravamen de que se trate, lo que, en definitiva, viene a decirnos que cada impuesto tiene su propio y específico procedimiento de cálculo, cosa por otra parte completamente lógica dado que cada impuesto tiene su objeto imponible y sus correspondientes supuestos de sujeción a gravamen, que son distintos a los de los demás impuestos del mismo sistema.

El resultado habitual de esta cuantificación es una magnitud expresada en dinero, diciéndose entonces que el gravamen es un *impuesto ad valorem*. No obstante, también puede ocurrir, que las bases imponibles vengan cifradas en unidades de medida distintas al dinero (peso, volumen, grado alcohólico ..etc), surgiendo entonces un impuesto cuyo cifrado es completamente ajeno al valor monetario y que se conoce por las denominaciones *impuesto unitario* o, también, *impuesto de suma fija*. Son impuestos ad valorem el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el que grava el patrimonio poseído o los que se giran sobre el consumo en general (el IVA); mientras que los impuestos sobre las bebidas alcohólicas, las labores de tabaco y buena parte de los impuestos que gravan las importaciones son gravámenes cuyas bases no se expresan en términos monetarios sino en magnitudes físicas a las que se les hace corresponder una determinada cantidad de dinero en concepto de impuesto a pagar.

Respecto a los procedimientos para cifrar las bases, en la mayor parte de los países suelen coexistir dos tipos distintos: las evaluaciones directas por un la-

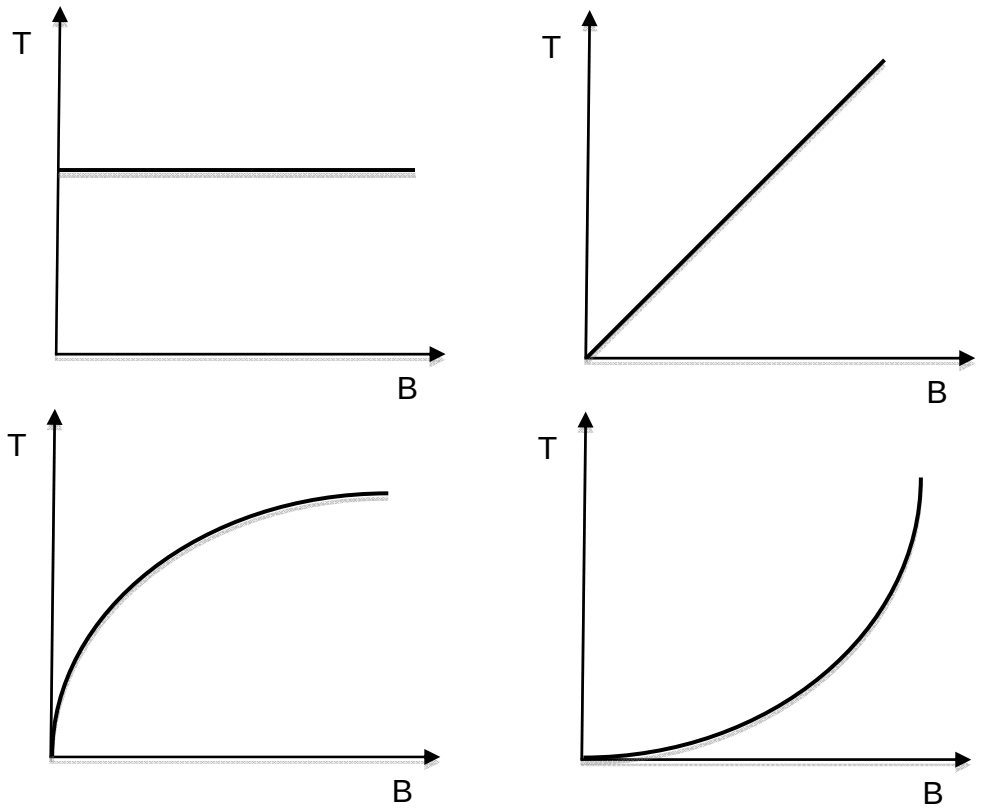
do, y por otro, las indiciarias o a tanto alzado. La diferencia entre unas y otras consiste en que, mientras que con las primeras lo que se persigue es la cuantificación exacta de la capacidad sometida a gravamen, dándose así satisfacción estricta a lo establecido en el hecho imponible, con los procedimientos indiciarios de lo que se trata es de, procurando la máxima facilidad de gestión administrativa del impuesto y su mayor sencillez de cumplimiento, cifrar lo mas aproximadamente posible la correspondiente base. Estos sistemas indiciarios están particularmente pensados para cifrar las bases sólo de determinados impuestos (I.R.P.F, I Sociedades e IVA como máximo) y, por lo general, se aplican sólo a las operaciones y actividades protagonizadas por pequeñas explotaciones, las cuáles, por lo elevado de su número dificultan y hacen tremendamente costosa la comprobación y verificación de las bases declaradas en los sistemas de evaluación directa, optándose entonces por establecer un conjunto de índices objetivos o módulos directamente relacionados con la actividad económica de que se trate y, a través de ellos, cifrar las bases. Así por ejemplo, en el caso de bares y otros pequeños negocios de hostelería, en vez de obtener la base del impuesto sobre la renta de sus propietarios a partir de la diferencia entre los ingresos y gastos habidos en el período impositivo, que sería la forma directa de cifrar las rentas obtenidas por ellos, lo que se hace es tomar como índices de capacidad a una serie de módulos (metros cuadrados de superficie del local, número de mesas y empleados, potencia eléctrica instalada...) y asignarles un valor monetario individual (a tanto el m^2, a cuanto la mesa, etc.), cifrándose así una base fácilmente verificable por la administración y fácil y económica para el contribuyente.

Si bien es cierto que los sistemas de evaluación directa de bases imponibles tienen unos costes de gestión elevados, tanto para la administración como para los administrados, no menos cierto es sin embargo que son la única garantía de que se cumplan en espíritu y letra todas las exigencias implícitas del impuesto o, cuando menos, la fundamental de todas ellas, que es la Justicia; por lo que recurrir a los sistemas indiciarios debería quedar reservado para casos y muy concretos, y siempre con carácter transitorio, entre otras razones porque, a pesar de lo que a primera vista pueda parecer, la relación que guardan los módulos o índices que normalmente se utilizan con las capacidades económicas que se pretenden gravar es bastante débil, cuando no harto discutible; de manera que, al final, a lo que estos procedimientos tienden es a infravalorar las bases imponibles de manera sistemática, introduciendo con ello en la regulación del impuesto un mecanismo de discriminación personal consistente en que a unos sujetos se les cifra con total exactitud el supuesto de sujeción en el que han incurrido, mientras que a otros que han realizado igual supuesto sólo se les cifra de forma aproximada y siempre por debajo de su cuantía real.

Una última observación que cabe hacer respecto a las bases es advertir de que raramente es ésta la magnitud sobre la que aplica el tipo de gravamen, ya que

es bastante frecuente que, una vez calculado su valor, la normativa reguladora del impuesto establezca una serie de *minoraciones* o *reducciones* en la misma que, tras aplicarlas, convierten a esta base imponible en una ***base liquidable***, que es la magnitud sobre la que efectivamente se gira el impuesto. Tales minoraciones tienen finalidades muy diversas (discriminar entre distintos tipos de rentas o de patrimonios, incentivar comportamientos económicos o sociales, personalizar la carga de acuerdo a las circunstancias familiares del contribuyente....etc), debiéndose señalar al respecto que, en la actualidad, es difícil encontrar impuestos que no cuenten con alguna de ellas en su regulación. De todas formas y como es obvio, aquellos impuestos cuya normativa reguladora no incluya ninguna de tales minoraciones, presentan como peculiaridad que sus bases liquidable e imponible son la misma magnitud.

El siguiente elemento cuantitativo del impuesto a considerar es el ***tipo de gravamen*** o tipo impositivo, que, cuando existe, pues no en todos los impuestos existe tipo impositivo, no es sino el porcentaje que se aplica a la base liquidable para cifrar el cuantía total que corresponde satisfacer por el impuesto en cuestión. Este tipo, dependiendo de la forma que adopte, da lugar a una u otra modalidad de impuesto como, con la ayuda de unas representaciones gráficas muy sencillas, se explica a continuación.



En efecto, expresando la relación de dependencia entre el impuesto (T) y la base sobre la que se gira (B) mediante la función T = f(B), la cual puede ser representada en el plano cartesiano midiendo en abscisas a las bases y en orde-

nadas al impuesto obtenido, cuatro son las posibilidades de impuesto ad valorem que cabe considerar.

En primer lugar, están los impuestos en los que no existe tipo de gravamen, que son los denominados de *cuota fija o unitarios*, pues en ellos la cuota a satisfacer no se relaciona para nada con el valor monetario de la base imponible. Esta variante, ya comentada con anterioridad, es la que se representa en el gráfico nº 1, siendo ejemplos de ella son los impuestos sobre las bebidas alcohólicas, en los que el gravamen a satisfacer por ellas es una determinada cantidad por cada grado/hectolitro que tenga la bebida, el de las labores de tabaco, que se gira en razón a la cantidad de tabaco, etc.

Si, por el contrario, el impuesto es un gravamen *ad valorem*, es decir, de los que cifran su base en unidades monetarias, éste puede configurarse de dos formas distintas.

Como un gravamen *proporcional*, en el que el tipo impositivo es fijo o constante ($T = t \times B$, en la que $0 < t < 1$), resultando entonces una cuota que decrece o crece con el decrecimiento o crecimiento de la base sobre la que se gira. Gráficamente esto se representa en la segunda figura.
Como un impuesto *progresivo*, en el que el tipo de gravamen aumenta a medida que crece la base sobre la que se gira y disminuye a medida que decrece, lo que se consigue estableciendo una escala de tipos en lugar de un único tipo fijo como se verá algo más adelante. Igualmente es posible concebir, teóricamente al menos, un impuesto en el que el tipo de gravamen disminuyese ante crecimientos de la base, resultando así un impuesto regresivo. Las figuras 3 y 4 representan estas dos variantes.

El último elemento cuantitativo del impuesto a considerar son las cuotas impositivas. La primera de ellas es la denominada ***Cuota tributaria íntegra***, que se define como la expresión cifrada de la obligación impositiva correspondiente, y surge como resultado de aplicar los tipos de gravamen a la base liquidable. Generalmente, ésta no es sin embargo la cifra que ha de satisfacerse por el impuesto correspondiente, ya que lo normal es que, al igual que ocurre con la base, se contemplen una serie de *deducciones* de la cuota íntegra que, tras su aplicación, conviertan a ésta en ***Cuota Tributaria Líquida***, que es la que definitivamente cuantifica el importe de la prestación tributaria. De la misma forma que en el caso de las minoraciones de la base, las deducciones de la cuota son muy variadas y, en ocasiones, se da la coincidencia en cuanto a las finalidades perseguidas con ambas.

2.3 La progresividad impositiva

2.3.1 Concepto y Clases

Se entiende por progresividad impositiva a la característica o cualidad que distingue a ciertos impuestos ad valorem, en virtud de la cual, el ritmo al que aumentan o disminuyen los tipos impositivos a aplicar, y por consiguiente sus cuotas respectivas, es superior al ritmo con el que crecen o decrecen las bases sobre las que éstos se giran. Es decir, que a diferencia de la simplicidad del impuesto proporcional, en el que el tipo impositivo es una constante positiva e inferior a la unidad, los impuestos progresivos presentan una tarifa o escala de tipos, la cuál no consiste sino una graduación de la base en intervalos de cierta amplitud a los que se hacen corresponder los tipos de gravamen que en cada caso hay que aplicar, tal y como indican los ejemplos algo más abajo incluidos.

La progresividad por otra parte no es única, sino que son varias las modalidades de ella que se pueden considerar. Así, según sea el crecimiento experimentado por los tipos, la progresividad puede ser *limitada o degresiva*, que es la que tiene lugar cuando, siendo mayor el ritmo de crecimiento del tipo impositivo que el de la base, aquél va paulatinamente decreciendo a partir de un determinado nivel de ésta o, alternativamente, *ilimitada*, que es cuando el crecimiento que experimenta el tipo impositivo es permanente, no viéndose limitado por nada. Asimismo, cabe diferenciar otras dos variantes de progresividad atendiendo a cómo se establece la correspondencia entre tipos de gravamen e intervalos de base, distinguiéndose entonces entre la progresividad por clases y la progresividad por tramos o escalones, modalidades ambas de las se ofrece un ejemplo para su mejor comprensión.

La progresividad por clases es cuando se fraccionan las bases liquidables en intervalos, haciéndoles corresponder a cada uno de ellos un tipo que es el que, cuando hay que calcular la cuota, se aplica a la totalidad de la base liquidable. Así, con una tarifa como la adjunta, a bases de 280.000 o 325.000 por ejemplo, el tipo a aplicar es 7%; o, si su cuantía es 351.000, el tipo a aplicar es el 9%

Intervalos de base	**tipo**
de 150.000 a 250.000	5%
de 250.001 a 350.000	7%
de 350.001 a 450.000	9%

Esta forma de aplicar una tarifa progresiva puede conducir sin embargo a una situación tremendamente injusta. En efecto, con esta tarifa y una base de, por ejemplo, 249.998 €, el tipo impositivo a aplicar es del 5%. Sin embargo, si la base fuese un poquito mayor, por ejemplo 250.002 €, el tipo a aplicar sería del 7%; es decir, que con esta forma de progresividad, a un crecimiento mínimo de la base le corresponde el mismo cambio de tipo de gravamen que si el crecimiento experimentado por la base fuese equivalente a la totalidad del intervalo, produciéndose entonces una situación que en el peculiar argot impositivo se

conoce por la expresión "error de salto", o sobreimposición que resulta por un incremento mínimo de las bases. Precisamente con el fin de evitar este fenómeno del error de salto, la progresividad se suele establecer por tramos o escalones, lo que no consiste sino en fragmentar la base que se esté considerando en tramos de acuerdo a lo que marque la propia tarifa de tipos y, posteriormente, aplicar a cada uno de los tramos resultantes el tipo correspondiente. Así, en el caso de una base de 357.000 y una tarifa como la anterior se procedería: a los primeros 250.000 se les aplica el 5%; a los siguientes 100.000 el 7% y a los últimos 7.000 se les aplica el 9%; de esta forma se consigue una aplicación efectivamente progresiva del impuesto y, a la vez, una proporcionalidad en el crecimiento de la presión fiscal dentro de cada tramo o escalón de base.

De entre las diferentes formas de articular la progresividad que se acaban de apuntar, los impuestos progresivos más habituales hoy en día (que son los que gravan la renta y también, en ocasiones, el patrimonio) se presentan por tramos o escalones y con la progresividad limitada a partir de un determinado nivel de base, quedando configurados con una tarifa o escala de gravamen similar a la que a continuación se reproduce.

B liquidable (hasta)	**Cuota**	**B. liquidable (Resto)**	**Tipo**
0	0	430.000	0
430.000	0	642.000	20,00
1.072.000	128.400	610.000	22,00
1.682.000	262.600	610.000	24,50
2.292.000	412.500	610.000	27,00
2.902.000	576.570	610.000	30,00
3.512.000	759.750	En adelante	35,00

Como puede apreciarse, la tarifa de este impuesto se aplica a bases liquidables estrictamente superiores a 430.000 (por eso a este tramo de base se le denomina mínimo exento) y tiene en 3.512.000 el límite a su crecimiento progresivo. En cuanto a los aspectos de los que nos informan cada una de las cuatro columnas que componen esta tarifa progresiva de tipos de gravamen, cabe decir:

- En la primera de ellas aparecen los extremos superiores de los distintos tramos en que se ha fraccionado a la base liquidable, los cuáles por lo general tienen una amplitud constante aunque no necesariamente ha de ser así. De hecho, en el ejemplo, el primer tramo tiene una amplitud de 642.000, mientras que la de todos los demás es de 610.000.
- En la segunda, se registran las cuotas tributarias íntegras correspondientes a cada uno de los extremos superiores en que se ha fraccionado la base liquidable, lo que, entre otras cosas, permite comprobar que el impuesto es efectivamente progresivo. Así, si en el ejemplo se dividen las sucesivas cuo-

tas entre sus bases correspondientes, se obtiene una sucesión creciente de tipos de gravamen: 11,98%, 15,61%, 17,98%, 19.87% y 21,6%, que surgen como resultado de: 128.400/1.072.000; 262.600/1.682.000; etc.

- De todas formas, como este crecimiento de la imposición no se considera por lo general suficientemente progresivo, la tarifa incluye un reforzamiento de la misma que se recoge en las dos últimas columnas. En ellas podemos observar como todo lo que exceda del extremo superior de un tramo hasta el siguiente extremo superior (por supuesto siempre a partir de mínimo exento), es objeto de un gravamen adicional que presenta una escala de tipos crecientes también. De esta forma, si con esta tarifa que hemos puesto como muestra tuviésemos que calcular la cuota correspondiente a una base liquidable de1.500.000 €, tendríamos que, a los primeros 1.072.000 le corresponden 128.400, y a los 428.000 restantes (es decir, a 1.500.000 menos 1.072.000) hay que aplicarles un tipo marginal de gravamen del 22,0%; lo que da una cuota adicional de 94.160. Es decir, que a 1.500.000 de base liquidable le corresponde una cuota íntegra total de 222.560 (128.400 + 94.160).

El que haya de calcularse así la cuota correspondiente a cada base liquidable en este tipo de impuestos ad valorem tiene como consecuencia que, para cada fracción de base, existan dos tipos impositivos distintos: el tipo medio (tme) y el tipo marginal (tmg). El tipo impositivo marginal es la variación experimentada por el tipo de gravamen ante una variación infinitesimal de la base sobre la que se gira el impuesto, siendo por ello el que explícitamente figura en la escala de tipos (cuarta columna de la tabla del ejemplo); mientras que la relación por cociente entre la cuota íntegra total y la base es a lo que se denomina tipo medio de gravamen. Es decir, que dada la función impositiva ya conocida $T = f(B)$, estos dos tipos impositivos que acabamos de introducir quedan respectivamente definidos por las expresiones $tme = T/B$ y $tmg = dT/dB$, siendo en el ejemplo comentado en el párrafo anterior el 22% el tipo marginal, mientras que el tipo medio efectivo de gravamen (que es como exactamente se denomina el tipo medio) es el 14,88%, que no es sino el resultado de dividir la cuota de 222.560 entre la base liquidable de 1.500.000.

2.3.2 Medición de la Progresividad

Puesto que los impuestos ad valorem no son sino función directa del valor en términos monetarios de la base sobre la que se gira el tipo gravamen [$T = f(B)$], su cualidad de progresivos o no puede ser perfectamente cuantificable. Para ello basta recurrir a la denominada elasticidad recaudación-base (E_{TB}), que, como todas las elasticidades vistas en análisis económico, no es sino un índice que permite apreciar y medir la sensibilidad de la variable dependiente -aquí la cuota tributaria o impuesto recaudado- respecto a las variaciones experimentadas por la variable independiente -aquí la base sobre la que el impuesto se gi-

ra- , pudiendo formalizarse tal concepto a partir de la función impositiva genérica que venimos utilizando [T = f(B)] por la expresión E_{TB} = MT/T ()) MB/B, que, en límite, equivaldría a: B/T H dT/dB; y puesto que dT/dB es el tipo marginal y B/T la inversa del tipo medio (T/B), la expresión de la elasticidad recaudación base podemos expresarla en los más operativos términos: E_{TB} = tmg ()) tme.

Pues bien, son precisamente los valores que toma la elasticidad que acabamos de definir los que establecerán el carácter progresivo, regresivo o proporcional del impuesto que se esté considerando, dándose que si $E_{TB} > 1$ el impuesto será progresivo, si $E_{TB} < 1$ es regresivo y si $E_{TB} = 1$ es proporcional; lo cual, alternativamente, puede establecerse diciendo que si el tipo marginal es igual al tipo medio (tmg = tme) el impuesto es proporcional, si el tipo marginal es inferior al tipo medio (tmg < tme) el impuesto es regresivo, y por último, si el tipo marginal es superior al medio (tmg > tme) el impuesto es progresivo.

Finalmente, otra cuestión relativa a la progresividad impositiva que merece la pena considerar es la que se refiere a las posibilidades de imperceptibilidad que tiene la articulación de un impuesto progresivo. En efecto, en contra de lo que en principio cabría pensar, configurar un impuesto progresivo no es una tarea que forzosamente exija el diseño de su estructura de tipos impositivos crecientes, sino que es posible alcanzar cierto grado de progresividad en él con un tipo de gravamen constante, que es, como sabemos, el correspondiente a los impuestos proporcionales, siempre que en su configuración legal se establezcan minoraciones fijas de carácter general a aplicar en la base sobre la que se gira el impuesto, pues, como se razona a continuación, el resultado al que conducen las mismas es a una elasticidad recaudación base mayor que la unidad.

En efecto, como se ha dicho un poco más arriba, la elasticidad de un impuesto proporcional es igual a la unidad, ya que si la función impositiva es T = t x B, entonces E_{TB} = (B/T) x dT/dB = (B/T) x t = [B/(t x B)] x t = 1. Ahora bien, como tras la aplicación de la minoración fija E, la base sobre la que se gira el impuesto ya no es B sino B – E, siendo E > 0, la función impositiva pasará a ser entonces: T = t x (B – E); con lo que la elasticidad recaudación base será ahora : E_{TB} = (B/T) x dT/dB = (B/T) x t = [B/t x (B - E)] x t = B/(B - E). expresión esta última que siempre será superior a la unidad por ser el numerador de la misma mayor que su denominador, con lo que, al ser $E_{TB} > 1$, el impuesto, aunque proporcional por definición, resulta ser progresivo tal y como advertíamos inicialmente.

Veamos esto mismo de una manera mucho más sencilla a través de un ejemplo. Supóngase un impuesto del 25% a aplicar sobre una base que contempla, con carácter general, un mínimo exento de 1.000; siendo las bases a considerar de 2.000, 5.000 y 10.000 respectivamente. Pues bien, con tales datos, la aplicación del impuesto arrojaría los siguientes resultados:

B. Imponible	Mínimo exento	B. Liquidable	cuota íntegra	tipo medio
2.000	1.000	1.000	250	12,50 %
5.000	1.000	4.000	1.000	20.00 %
10.000	1.000	9.000	2.250	22,50 %

Un simple vistazo al cuadro numérico del ejemplo permite constatar de inmediato que, a pesar de haber aplicado un impuesto de tipo fijo (T = 0,25 H B), debido a la aplicación de la minoración fija de 1.000 unidades, los tipos medios efectivos de gravamen resultan crecientes con el crecimiento de la base imponible sobre la que se giran (12,5% para 2.000, 20% para 5.000 y 22,5% para 10.000), conduciendo así a un impuesto progresivo, al menos nominalmente. Es por ello que esta forma de progresividad es comúnmente conocida como progresividad ***indirecta u oculta***.

3. SISTEMA TRIBUTARIO. ALCANCES Y CONTENIDO

Vistos entonces las clases de ingresos públicos que cabe considerar y en qué consisten, así como cuáles son los elementos configuradores del impuesto en tanto que principal modalidad de ingreso publico en la actualidad, vamos a concluir esta lección con la definición y breve descripción de lo que es un ordenamiento tributario y cuáles son sus fundamentos y contenidos esenciales.

3.1 Sistema tributario. Deslinde conceptual

Si bien es habitual utilizar como sinónimas estrictas las expresiones Sistema Fiscal y Ordenamiento o Sistema Tributario (también Cuadro o Sistema Impositivo), lo cierto es que ambas presentan alcances y contenidos diferentes que es preciso distinguir bien. Así, Sistema Fiscal es la expresión con la que se designa al conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico que, supeditadas a la consecución de determinados fines u objetivos, caracterizan con un cierto grado de permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del sector publico de un país o, mucho mas frecuentemente, de un conjunto de ellos. Es decir, que, por un lado, el alcance de esta expresión afecta tanto a los ingresos como a los gastos públicos y no solo a la de los ingresos tributarios como con frecuencia se piensa, y por otro, sus contenidos raramente se refieren a un único país o realidad nacional, sino que, por lo común, con ella se alude a pautas de comportamiento financiero que afectan a conjuntos mas o menos homogéneos de países que se constituyen en su ámbito espacial de aplicación.

Por su parte, Ordenamiento Tributario o, indistintamente, "Cuadro Impositivo", "Estructura Tributaria" o "Sistema Impositivo" son las expresiones con las que

nos referiremos al conjunto ordenado de exacciones coactivas del Poder Fiscal del Estado y de relaciones técnicas e institucionales de interdependencia de éstas con los demás integrantes del Sistema Fiscal, cuya misión fundamental es proporcionar los recursos precisos para el desarrollo de las actividades publicas y coadyuvar en la ordenación de los comportamientos sociales y económicos de los distintos agentes del sistema; conceptualización acerca de la que ha de llamarse la atención sobre tres aspectos distintos.

- En primer lugar, que el Ordenamiento Tributario no es sino una parte del Sistema Fiscal; mas concretamente, aquella cuyos contenidos son los ingresos derivados de la Soberanía Fiscal del Estado.
- En segundo lugar, que además se trata de un conjunto ordenado; es decir, que su contenido no es el de un mero agregado de figuras impositivas mas o menos numerosas y variadas, sino el de una diversidad de modalidades tributarias sistematizadas y perfectamente ensambladas de acuerdo a una serie de principios que la doctrina financiera ha ido consolidando a lo largo del tiempo.
- Y, por ultimo, que el sistema tributario, además de por el conjunto sistematizado de gravámenes, está integrado por una serie de elementos y relaciones institucionales que son los que le permiten materializar y dar cumplimiento efectivo a sus cometidos.

Estos elementos y relaciones institucionales a los que se acaba de aludir se refieren principalmente al marco jurídico en que han de desenvolverse las interacciones entre los sujetos activo y pasivos de las obligaciones tributarias, y que se concreta en toda una serie de procedimientos administrativos mediante los que se aplican los tributos con las debidas garantías, tanto para unos como para otros, lo que significa una pormenorizada reglamentación de las diferentes actuaciones públicas tendentes a la liquidación, comprobación y recaudación de los impuestos, así como una serie garantías que aseguren los derechos de los contribuyentes; tratándose de una faceta del sistema tributario que, salvo los aspectos normativos que un poco mas adelante se apuntan, aquí no va a ser objeto de consideración en absoluto, pues ello es mas propio del estudio de la actividad financiera desde la perspectiva jurídica y no la económica, que es por la que aquí nos hemos decantado.

3.2 Finalidades y principios del ordenamiento tributario

Se entiende por Principios de la Imposición a los preceptos, directrices u orientaciones fundamentales del Ordenamiento Tributario, cuya formulación permite enjuiciar la bondad y racionalidad de éste en orden a facilitar la consecución de las grandes finalidades a las que aspira el Sistema Fiscal de toda sociedad mínimamente desarrollada, que como se sabe son tres: una finalidad de carácter fundamentalmente ética aunque con un evidente contenido económico y

jurídico cuál es la Justicia, y dos finalidades de contenido fundamentalmente económico cuáles son la asignación eficaz de los recursos y el crecimiento económico estable.

Como es fácil de suponer, estos principios impositivos, en tanto que fundamentos normativos sobre los que se asienta la construcción y el funcionamiento del Ordenamiento Tributario, han sido y son objeto de innumerables compilaciones y ensayos sistematizadores, destacando por encima de todos ellos la revisión que de los mismos publicó en 1970 el eminente F. Neumark, que es de la que directamente se han extraído la resumida selección de ellos que a continuación se ofrece, y que presentamos dividida en dos grandes grupos: los principios impositivos fundamentales por un lado, y por otro, los de gestión o administración eficiente.

3.2.1 Principios Fundamentales

Son estos unos ideales político-tributarios cuya justificación y asentamiento se encuentra en los objetivos y finalidades sociales de carácter general a los que la estructura tributaria del Sistema Fiscal pretende supeditarse, siendo los de mayor relevancia los siguientes.

- ***Principio de Suficiencia***. Si bien el significado inmediato de la Suficiencia parece referirse a que el volumen de recursos obtenido por el cuadro impositivo del Sistema Fiscal ha de permitir el normal desenvolvimiento de las actividades de éste, ello solo es cierto en parte, ya que una de las más importantes exigencias que comporta el cumplimiento de este Principio es la de la variedad de modalidades impositivas con la que el cuadro tributario ha de contar, la cuál tiene como finalidad principal el que el monto total de ingresos públicos tengan como procedencia todas las categorías económicas de la realidad social (objetos imponibles) posibles, aunque, eso sí, debidamente armonizadas entre ellas a fin de que la necesaria diversidad impositiva no derive en una prolija multiplicidad de exacciones sin la menor posibilidad de gestión racional.

- ***Principio de Flexibilidad***. El cumplimiento de este Principio exige que el Sistema Fiscal posea unos mecanismos de exacción tributaria tales, que permitan la máxima adecuación entre el ritmo de obtención de los ingresos públicos y la dinámica de la actividad económica del sistema, evitando con ello que la obtención de los recursos necesarios para el desarrollo de las actividades públicas se convierta en un obstáculo o elemento retardatario de los logros de la propia actividad financiera del sector público.

- ***Principio de Equidad***. El concepto de Equidad es un concepto polivalente que hace referencia a una forma de interpretar las normas jurídicas, más

que literalmente, de acuerdo a unos esquemas ideales de Justicia; lo que en el ámbito impositivo supone dar satisfacción plena y simultanea a dos ideas/exigencias fundamentales: la Equidad Horizontal; ideal que supone dar igual tratamiento a los iguales, lo que en ultima instancia comporta la generalidad del impuesto, y la Equidad Vertical; ideal que exige tratar de forma desigual a los desiguales ajustando esta desigualdad de trato a las desigualdades realmente existentes, tratándose así de una acepción de equidad que, frente a la anterior, descansa en la idea de discriminación.

- ***Principio de Neutralidad***. Este Principio incorpora la idea de que el cuadro de exacciones tributarias del Sistema Fiscal debe hacer mínimas, tanto en número como en amplitud, las interferencias y distorsiones relativas a las decisiones individuales que se refieran a la producción y el consumo, así como a las condiciones en que el mercado alcanza el equilibrio en la asignación eficiente de recursos.

- ***Los Criterios de Reparto***. En este caso se trata de los preceptos normativos básicos sobre los cuales descansa la distribución formal de las cargas públicas entre los distintos colectivos de la sociedad. Tales criterios son dos: el de Equivalencia o Principio del Beneficio y el de Capacidad de Pago y son objeto de tratamiento aparte algo más adelante.

3.2.2 Principios de Gestión Eficiente

Se trata en este caso de postulados normativos a los que la doctrina normalmente atribuye inferioridad de rango o subordinación respecto a los anteriores, hasta el extremo de que no pocos tratadistas los denominan significativamente «máximas administrativas». La función de estos principios es orientar la composición y el funcionamiento de la Estructura Tributaria del Sistema Fiscal, por lo que deben entenderse como los criterios con arreglo a los cuales se deben establecer y/o modificar las diferentes relaciones de interdependencia de tal estructura. Los más importantes de estos principios son los que siguen.

- ***Principio de Congruencia***. La estructura tributaria ha de estar configurada de forma que la combinación de modalidades impositivas elegida constituya un todo homogéneo en cuanto a los objetivos, evitando así la aparición de superposiciones y lagunas en la imposición, es decir, capacidades económicas que tributen mas de una vez y otras que no sean contempladas nunca como objetos imponibles.

- ***Principio de Transparencia***. Las normas de carácter tributario han de elaborarse de manera que excluyan al máximo las dudas de los contribuyentes y los administradores en lo que respecta al cumplimiento de sus respectivos derechos y obligaciones, evitándose todo tipo de arbitrariedades, libertades

interpretativas y dificultades de cálculo de las diferentes magnitudes que cifran a las diferentes exacciones impositivas.

- ***Principio de Practicabilidad***. Las distintas modalidades impositivas que integran la estructura Tributaria, así como sus respectivas regulaciones legales, se tienen que articular de modo que sean fácilmente comprensibles por el contribuyente medio, así como tienen que ser lo más sencillos posibles de gestionar por la administración tributaria.

- ***Principio de Continuidad***. Las disposiciones contenidas en las normas legales de carácter tributario deben perdurar razonablemente a lo largo del tiempo; esto es, no deben experimentar modificaciones sino después de amplios intervalos de tiempo y, en la medida en que ello sea posible, insertas en el marco de reformas impositivas de carácter general.

- ***Principio de Economicidad***. La construcción de la Estructura Tributaria y la articulación de las correspondientes relaciones de interdependencia entre sus elementos integrantes han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la aplicación, recaudación y control de las exacciones tributarias sean los mínimos posibles.

3.3 Clases de impuestos

Contemplado el impuesto desde perspectivas temporal y espacial amplias, la variedad de gravámenes que es posible considerar en un análisis teórico es, además de numerosa, notablemente heterogénea, por lo que, antes de afrontar el estudio de cada una de las variedades impositivas en particular, lo más adecuado parece comenzar con una relación mínimamente sistematizada y lo más completa posible de tales variantes. Ahora bien, dado que el esfuerzo que exigiría aprenderse tal sistematización no guarda relación con la utilidad que proporcionaría, alternativamente a ello concluiremos el tema enunciando y describiendo brevemente los más importantes rasgos caracterizadores de los distintos impuestos que cabe considerar, de manera que, cuando sean utilizados para calificar a cada impuesto en particular, sepamos en todo momento de que estamos hablando.

En este sentido entonces, digamos que los diferentes impuestos que cabe considerar pueden ser directos o indirectos, reales o personales, periódicos o accidentales, "ad valorem” o unitarios y, también, en función del índice de capacidad elegido como objeto imponible de los mismos.

En lo que se refiere a la diferenciación entre impuestos directos e indirectos, es ésta una forma de calificar a los tributos que goza ya de una considerable antigüedad, pudiéndose establecer la misma a partir de tres criterios distintos:

- Atendiendo al criterio administrativo de la proximidad recaudatoria, es decir, si el impuesto es exaccionado directamente del sujeto pasivo, dándose así la ya comentada identidad entre él y el contribuyente, o, por el contrario, si ello se produce a través de una persona interpuesta entre el contribuyente y la administración tributaria.
- Atendiendo a si la manifestación de la capacidad de pago que justifica el establecimiento del impuesto (objeto imponible) está apreciada de forma directa a través de lo que el sujeto ingresa o posee o, por el contrario, a través de manifestaciones sintomáticas o indirectas tales como el consumo o la transmisión de bienes o derechos.
- Atendiendo a cómo computa la Contabilidad Nacional el impuesto que se esté considerando, esto es, si la magnitud que cifra al Hecho Imponible a nivel agregado se establece a coste de factores o, por el contrario, a precios de mercado.

Por su parte, la diferenciación personales/reales se establece en función de si el impuesto, a la hora de cifrar la correspondiente obligación tributaria, tiene o no en cuenta las circunstancias personales y familiares del obligado a su pago; por lo que también es frecuente utilizar en estos casos los calificativos de subjetivo y objetivo para calificar al impuesto que se esté considerando. En cuanto a la diferenciación periódicos/accidentales, como su propia denominación informa, se establece sobre la base de si el hecho imponible del tributo es recurrente o, por el contrario, ocasional. Así, el hecho imponible de impuesto personal sobre la renta se reproduce periódicamente (por lo general todos los años), mientras que el que grava al consumo (el IVA) solo tiene lugar cuando se produce la operación sujeta a gravamen (una entrega de un bien o una prestación de servicios). Por último, como ya se ha dicho en el epígrafe anterior, se dice que un gravamen es "ad valorem" cuando su base imponible viene cifrada en términos de valor (unidades monetarias), mientras que se considerará unitario (también denominado de suma fija o a tanto alzado) cuando la base imponible viene cifrada en magnitudes diferentes al valor (peso, volumen,...etc.)

Finalmente y por lo que se refiere a la diferenciación de impuestos sobre la base del elemento de la realidad social que se constituye en índice expresivo de capacidad contributiva, cabe hablar de tres grandes categorías: los impuestos patrimoniales, los girados sobre la renta y los impuestos al consumo, también denominados impuestos sobre el gasto, elementos con cuya breve reseña cerramos el apartado, el epígrafe y también la lección..

El Patrimonio o Riqueza (el Capital, si utilizásemos términos estrictamente económicos) es uno de los indicadores de capacidad contributiva de mayor antigüedad de cuantos cabe considerar, y ello por dos razones: una, porque es el más elemental de todos cuantos se puedan utilizar (quien más riqueza o patri-

monio posee es también quien mayor capacidad de contribuir tiene y viceversa), y la segunda, porque es el más fácilmente controlable, en buena medida debido a su elementalidad. Ambas notas -sencillez de justificación y facilidad de control-, permiten explicar como ya en tiempos de los Romanos existían impuestos de carácter patrimonial (los que gravaban la tenencia de esclavos, o los que se establecían sobre cierto tipo de tierras), así como el que tales impuestos tuviesen una rápida difusión y asentamiento en los distintos Sistemas Fiscales a lo largo del período que va desde finales del Sigo XV al Siglo XVIII; observándose sin embargo como a partir de las primeras décadas del Siglo XIX comienza su irreversible declive y pérdida de importancia en los distintos cuadros tributarios.

Por su parte, la Renta ha sido hasta hace poco considerada como el índice de capacidad de pago más idóneo y adecuado para la consecución de las distintas finalidades del Sistema Fiscal y, en consecuencia, el principal criterio de capacidad contributiva con el que debía regirse cualquier sociedad que aspirase a ser reconocida como civilizada y mínimamente desarrollada. Tan generalizada y buena opinión es debida a que, desde un punto de vista estrictamente teórico al menos, la renta es un índice de reparto objetivamente cuantificable y subjetivamente referible a su receptor, pues su cifrado se basa en el cálculo contable de los distintos flujos que afluyen al individuo. Por otra parte se trata de una medida de Capacidad de Pago que, además de permitir la articulación del gravamen en torno a las circunstancias personales del contribuyente, se ajusta notablemente bien a las exigencias impuestas por los grandes Principios Impositivos (Suficiencia, Flexibilidad.. etc.), razón por la cuál ha gozado y goza de tanto predicamento entre teóricos, administradores públicos y adminstrados.

Finalmente y por lo que respecta al Gasto hay que decir que se trata de un índice de capacidad de pago probablemente tan antiguo en la historia como el Patrimonio, aunque los fundamentos normativos de su presencia en los actuales sistemas fiscales se reconozcan en los planteamientos formulados hace algo más de 300 años por Hobbes, según el cual, los ciudadanos han de ser gravados, no en función de lo que tienen o producen, que en definitiva no es sino el reflejo de lo que aportan al fondo común, sino en función de lo que detraen de tal fondo de bienes y servicios que el colectivo es capaz de generar, es decir, en función de lo que consumen o, más exactamente, de lo que gastan.