

## CONDICIONANTES DE LAS ESTRUCTURA TRIBUTARIA

### 1. La evolución de los sistemas fiscales

Los problemas asociados a la elaboración y administración de los diversos impuestos varían con la estructura de la economía en que se aplican y con el clima de actitudes públicas con respecto a la imposición. Sin embargo, difieren igualmente con las fases de desarrollo económico y podrían observarse algunas características generales de la estructura impositiva en relación con la renta per capita.

En líneas generales, se observa que en países con baja renta ocupan un lugar de importancia los impuestos sobre el comercio exterior (principalmente derechos de aduanas) y los impuestos sobre la producción interior y las ventas. A medida que aumenta la renta per capita, la importancia de los impuestos sobre la renta aumenta también con respecto a los tributos anteriores, con respuesta similar en el caso de los impuestos sobre las nóminas.

Del mismo modo, la naturaleza de los diferentes impuestos se encuentra sujeta a un proceso de cambio, de forma que los gravámenes clasificados como impuestos sobre la renta en países de baja renta suelen ser frecuentemente impuestos de capitación, con escasa semejanza con el impuesto sobre la renta individualizado de los países con mayor nivel de desarrollo. De forma similar, los denominados impuestos sobre la renta de las sociedades, en los primeros, se aproximan, normalmente, más a impuestos sobre las ventas que a los impuestos sobre los beneficios aplicados en países desarrollados, por poner un caso.

Haciendo una consideración más amplia desde el punto de vista histórico, es imprescindible diferenciar dentro de la imposición directa e indirecta entre dos tipos de gravamen: antiguos y modernos.

Se incluirán dentro del grupo de impuestos antiguos de carácter directo las exacciones que recaen sobre el producto bruto de la tierra, sobre su extensión superficial, los impuestos de capitación y los impuestos de producto. Son impuestos directos modernos los gravámenes sobre la renta y los beneficios y el impuesto sobre el patrimonio.

Dentro de los impuestos antiguos de carácter indirecto deben mencionarse los derechos de peaje, los monopolios fiscales y los impuestos sobre consumos necesarios, entre otros, siendo calificados de nuevos los gravámenes sobre el volumen general de ventas y los impuestos sobre consumos específicos de uso general no necesario.

Cada uno de estos conceptos impositivos se comportan de forma muy distinta a lo largo del desarrollo económico (histórica y espacialmente) siendo el modelo explicativo de Hinrichs uno de los más gráficos en este sentido.

La evolución del cuadro impositivo vista en interrelación con la evolución económica permite dividir la historia económica, atendiendo a las características impositivas básicas, en las tres fases siguientes: sociedad tradicional, sociedad en transición y sociedad moderna.

#### A) Sociedad tradicional

Este tipo de sociedad se caracteriza económicamente por ser una sociedad esencialmente agraria, controlada fundamentalmente por intereses ligados a la propiedad rural, cuya renta nacional se basa en la producción primaria y con un desarrollo social principalmente concentrado en los ámbitos local y regional.

Las sociedades tradicionales obtienen sus ingresos públicos de impuestos directos antiguos y de los ingresos originarios del patrimonio estatal, así como prestaciones personales y en especie.

Posteriormente, la importancia de estas fuentes de ingresos disminuyen durante el período de transición hacia la sociedad moderna.

#### B) Sociedad en transición

En esta segunda fase se abandona el tipo tradicional de vida, comienza a desarrollarse la economía monetaria, el comercio y el transporte, así como un cambio tecnológico profundo. La caída de la aristocracia territorial y la aparición del Estado centralizador con necesidades financieras importantes, son características del cambio sufrido en el primer estadio de la sociedad en transición (transición hacia la sociedad moderna). En el mismo sentido, los cambios observados en el ámbito impositivo se presentan bajo la forma de un claro protagonismo de los impuestos sobre la circulación exterior y la aparición de los impuestos sobre el producto.

En un segundo momento, adopción de la modernidad, es de notable importancia el espíritu nacionalista de la sociedad, consecuencia de la fusión y consolidación política producida. Fiscalmente, es definitivo el abandono paulatino de los ingresos patrimoniales (siguiendo a Schumpeter se pasa, sin duda, a un Estado Fiscal), se generalizan algunas formas de imposición real y las preferencias fiscales se ven influidas por la adopción de nuevas formas de organización económica y social, destacando la utilización de impuestos indirectos internos, favorecidos por el desarrollo de la economía monetaria, el crecimiento de la producción interior y el aumento de las transacciones.

#### c) Sociedad moderna

En este estadio social, el desarrollo económico es elevado y el curso de la actividad financiera se determina, fundamentalmente, por motivos ideológicos que cobran más importancia que la propia estructura económica. La evolución del cuadro impositivo se ajusta también a este proceso y conduce hasta la consolidación de los impuestos directos personales y los impuestos indirectos internos, ambos pertenecientes al grupo de gravámenes modernos, determinando la preferencia por uno de estos grupos en función del estilo tributario adoptado paulatinamente. Este hecho conduce a que las variaciones y diferencias impositivas dentro de las sociedades desarrolladas modernas sean mayores que en el caso de las subdesarrolladas.

Resumiendo los apartados expuestos anteriormente, podría afirmarse que la evolución de las estructuras tributarias descansa básicamente en cuatro puntos de apoyo: los impuestos sobre el producto, con clara preponderancia del gravamen sobre la agricultura (primera etapa), impuestos sobre el comercio exterior (segunda etapa), impuestos sobre el consumo (tercera etapa) e impuestos sobre la renta y los benefi-

cios (cuarta etapa), si se toman como ejemplo las economías de la Europa noroccidental, o impuestos sobre el consumo (cuarta etapa) si la atención se centra en los países mediterráneos.

No obstante la evolución y tipología presentadas, es necesario considerar que Hinrichs no pretende más que proporcionar una metodología para describir un sistema tributario, sin que deba caer en el peligro de ser excesivamente simplistas a la hora de exponerla evolución de la economía. Los desplazamientos de la estructura tributaria no se producen a un ritmo calculado y preestablecido, existiendo movimientos desiguales para llegar a cada etapa. No debe cometerse el error de caer en un absurdo determinismo, sino utilizar estas observaciones en el intento de llegar a una simple aproximación hacia la realidad.

## 2. Factores de cambio en una estructura tributaria

La expresión "reforma tributaria" da a entender la necesidad de alguna modificación de la estructura de uno o varios impuestos, o del sistema tributario en su conjunto. Probablemente el objetivo de dicha modificación sea mejorar el sistema tributario en algún sentido, entendiendo la idea de que hace falta una reforma que permita un acercamiento a la consecución de los fines perseguidos.

No son pocos los autores que consideran que, en una democracia plenamente dinámica y bien dirigida, el gobierno debería nombrar cada cierto tiempo un comité encargado de analizar una revisión completa del sistema fiscal y proponer su reforma. Esta es una tarea excesiva para ser emprendida en espacios cortos de tiempo e indicaría, si se realizase con frecuencia, una peligrosa inestabilidad en el sistema. Pero, sin embargo, tras períodos relativamente amplios este hecho se convierte en una necesidad, puesto que se puede caer en el peligro de parchear en exceso y generar confusión y caos en el propio sistema.

Las circunstancias en las que surge la demanda de una reforma tributaria pueden agruparse en tres categorías:

- Cambios en la función de bienestar; la demanda de una reforma tributaria puede proceder de la alteración en el número de "argumentos" contenidos en la función de bienestar del gobierno o de un cambio en la relación de arbitraje entre dichos "argumentos".
- Cambios en las restricciones sobre la maximización de la función de bienestar; la necesidad de reforma puede deberse a algún cambio en la estructura o en la marcha de la Economía que escape al control directo del gobierno.
- Cambio en la eficiencia absoluta y relativa de las medidas tributarias; la relación coste-beneficio variará con los diferentes tipos de impuestos, de acuerdo con la relativa facilidad o dificultad de la aplicación de técnicas de elusión y evasión por las personas y/o empresas.

### A) Factores políticos y sociales

La demanda de reforma fiscal, como afirma Alan Peacock, es una demanda variada y compleja, con cuatro intérpretes fundamentales: los partidos políticos, la burocracia

fiscal, los organismos internacionales y los ciudadanos. Cada uno de ellos formulará sus demandas en función de las finalidades ideológicas, de sus valores preferentes y de los intereses individuales o de grupo.

La influencia de los factores políticos y sociales se pone de manifiesto tanto en los criterios de equidad (principio de Capacidad de Pago), asociando progresividad a los impuestos directos y regresividad a los impuestos sobre el consumo, como en las tendencias centralizadoras o descentralizadoras y sus efectos sobre la mayor tecnificación de las formas impositivas y los medios administrativos. Algunas muestras de ello son:

- La presencia en la evolución de la fiscalidad de rupturas asociadas a conmociones sociales, a semejanza de lo que ocurre con la evolución del gasto público.
- El crecimiento gradual pero firme de la importancia del impuesto personal sobre la renta que, sin embargo, a medida que se hace más mayoritario va perdiendo posibilidades de crecimiento futuro.
- La disminución de los impuestos sobre la propiedad y sobre la circulación exterior.
- El crecimiento importante, cualitativo y cuantitativo, de las actividades de la Seguridad Social, el cual comporta un crecimiento paralelo de las contribuciones y de las transferencias a tal institución.

## B) Factores económicos

Los factores económicos que influyen en la demanda de cambio de una estructura tributaria están relacionados, principalmente, con los cambios en la naturaleza de las bases imponibles y en las posibilidades de acceso fiscal a ellas, así como los cambios en los objetivos económicos de la política fiscal. Atendiendo a este grupo de determinantes, Musgrave diferencia dos períodos en el proceso de desarrollo.

- I. En el primero de estos períodos se observa un predominio de la agricultura, la pequeña dimensión de los procesos fabriles y el escaso desarrollo de la contabilidad empresarial, limitándose tanto las posibilidades de un impuesto sobre consumos como de un impuesto global sobre la renta. La imposición sobre el producto agrícola, el gravamen parcial de ciertas rentas y el gravamen sobre la circulación exterior de bienes integran el cuadro fundamental de ingresos impositivos.
- II. En el segundo período la superación de la mayor parte de estas dificultades, la disminución relativa del sector rural, el desarrollo de sociedades industriales con un importante sector servicios, el aumento de la dimensión empresarial, la generalización de las técnicas contables y la monetización completa de la economía, permitirá el desarrollo de una imposición indirecta de carácter interno y la posibilidad de aparición de un impuesto global y sintético sobre la renta. Se facilita, en este nuevo contexto económico, una mayor diversificación impositiva, aunque originando problemas administrativos asociados a la mayor complejidad de las instituciones y el mayor grado de especialización y tecnificación de la Administración fiscal.

### 3. Factores condicionantes de una estructura tributaria

Al asomarse a la realidad fiscal de los distintos países se observan notables divergencias entre los sistemas fiscales de éstos y el sistema fiscal ideal y entre ellos mismos.

Con relativa frecuencia se encuentran formando parte de los cuadros tributarios figuras con escasa o nula justificación racional que nacen dentro de un contexto de necesidades recaudatorias de Administraciones Fiscales incapaces, o constituyen restos de la historia tributaria, figuras nacidas en algún momento anterior que ha ido perdiendo significación a lo largo del tiempo.

La cuestión importante a tratar en este apartado es la posibilidad de sistematizar los principales factores que condicionan estas divergencias entre los sistemas tributarios reales y el sistema tributario ideal o, por el contrario, justifican la proximidad entre éstos.

La estructura tributaria es siempre producto de la historia fiscal de cada país. El interés por el conocimiento de las fuerzas que condicionan la estructura fiscal de un país y los motivos que conducen a mantener determinadas figuras tributarias dentro de una estructura fiscal concreta está ligado inevitablemente al análisis de la historia de dicha estructura tributaria.

Del conjunto de posibles elementos condicionantes de un ordenamiento tributario se observan tres grupos especialmente importantes:

- El grado de desarrollo económico.
- Los sistemas tributarios históricos.
- Los impulsos derivados de las reformas fiscales.

#### A) Desarrollo económico

Relacionar la estructura fiscal y su evolución con el grado de desarrollo económico del país al que se hace referencia significa inevitablemente volver a los análisis que Hinrichs y Musgrave, respectivamente, hacen de las fases del desarrollo económico.

El primero de ellos, sobre cuyas aportaciones ya se ha comentado en uno de los apartados anteriores, desde una amplia perspectiva presenta la configuración de una cambiante estructura tributaria en la que se pasa de un gravamen de la agricultura (primera fase) a los impuestos sobre el comercio exterior (segunda fase), y de éstos a los tributos sobre el consumo (tercera fase) y a los impuestos sobre la renta (cuarta fase).

En el segundo caso, el sistema analítico, se gestionan un conjunto de impuestos celdulares o reales que gravan los diferentes productos o rendimientos a los que se añade un impuesto complementario de naturaleza personal que recae sobre la renta. La diferencia entre estos dos sistemas de imposición separados por los conceptos de producto y de renta se corresponde con dos formas diferentes de entender la tributación directa, siguiendo a Hinrichs, antigua (impuestos sobre el producto) y moderna (impuestos sobre la renta).

La elección del producto o de la renta como fundamento de la imposición tiene una trascendencia importante, ya que condiciona tanto el papel atribuido a los impuestos, así como la evolución del futuro sistema tributario y el papel jugado por la Hacienda Pública en el país que la desarrolla. La elección de uno u otro objeto de gravamen origina el nacimiento de dos civilizaciones fiscales distintas, dos formas diferentes de entender la tributación y dos puntos de partida distintos para un desarrollo futuro.

## B) Impulsos de las reformas fiscales

La estructura fiscal también recibe impulsos con vistas al cambio que tienen su origen en las reformas fiscales. Las principales reformas fiscales y su análisis plantean unos criterios que informan en la actualidad de los criterios y concepciones sobre la estructura fiscal ideal. La mayoría de los proyectos reformadores de la imposición han sido desarrollados por comisiones de expertos nombrados con tal propósito.

Cualquier informe de amplias miras sobre la reforma fiscal deberá tener tres ingredientes, ya sea por separado o interrelacionadamente:

- una descripción del sistema impositivo ideal propuesto como objetivo de la reforma;
- una comprobación entre el sistema vigente y el ideal, con una crítica sistemática del primero, y
- un análisis de los difíciles y delicados pasos por los que deberá atravesar el sistema vigente para transmutarse en el ideal.

En términos generales, el Sistema Fiscal ideal al que aspira el reformador es un conjunto de grandes figuras impositivas, con las siguientes notas caracterizadoras:

- ser administrable con un grado aceptable de precisión;
- ser capaz de recaudar las importantes sumas que requiere en estos momentos un Estado moderno, y
- capacidad de adaptación a los ciudadanos que quedarán sujetos a él.

Las opiniones de Musgrave al respecto también han gozado de un relativo detenimiento en el presente epígrafe del tema, destacando cómo los factores económicos, políticos y sociales son de especial relevancia en la demanda de cambios en una estructura tributaria.

Los impuestos sobre la renta y los beneficios cobran una importancia máxima como fuentes de ingresos en los países industriales, perdiendo relevancia en la medida que se desciende en el nivel de desarrollo. La contribución de los gravámenes sobre el comercio exterior está inversamente relacionada con el nivel de desarrollo. Los impuestos sobre el consumo alcanzan su mayor relieve en los países con desarrollo intermedio y las contribuciones de la Seguridad Social son más significativas en los países industrializados o semi-industrializados.

No obstante, es importante tener claro que los modelos de estructura fiscal asociados a los factores condicionantes del desarrollo ofrecen un punto de partida útil para discutir la estructura fiscal posible pero no señalan un camino irreversible a la tributación.

## B) Sistemas tributarios históricos

Como afirma Schmolders, la opción de la estructura fiscal se realizó en Europa a partir de dos sistemas diferentes que configuraron estructuras tributarias distintas: sistema real de tributación y sistema personal de tributación. Desde un planteamiento breve y simplista, los sistemas reales pretenden gravar el producto y los sistemas personales consideran como objeto de la imposición a la renta.

El sistema real de tributación descansa en el concepto de producto, resultado económico asociado a un proceso de producción, entendido en el más amplio sentido. La corriente de riqueza producida se refiere a una fuente, objeto o cosa que la genera, contabilizándose en términos netos. Sobre esta base, estas formas de gravamen se definen claramente como objetivas, impuestos que siguen a la cosa y para los que la persona que posee los objetos, fuentes o cosas generadoras del rendimiento, será un acontecimiento irrelevante en la tributación.

Frente al sistema real se encuentra el sistema personal de tributación, basado en el concepto de renta, lo que hace que el sistema de tributación directa sea necesariamente personal y subjetivo, pues la renta no es otra cosa que una suma de riqueza que afluye a un sujeto.

No obstante, en la tributación personal de la renta; hay que aludir a dos sistemas diferentes: sintético y analítico. En el primer caso se define un único gravamen sobre la renta total, operando con una tarifa única (progresiva), como primera posibilidad, o, alternativamente, con la utilización de dos impuestos, uno normal (generalmente proporcional) y un sobreimpuesto (progresivo).

El Sistema Fiscal ha de ser simple, eficiente y justo, de forma que describa lo que la colectividad desea y está dispuesta a admitir. No obstante, se sabe por adelantado, que tales criterios entran en conflicto mutuo y la parte más pesada de esta tarea consistirá en juzgar los puntos de vista de la mayoría sobre la justicia económica de los impuestos y en ponderar la importancia relativa de estos tres principios impositivos tradicionales (eficiencia, justicia y sencillez).

Sin embargo, para tener una idea clara de los elementos básicos que podrían definir una estructura fiscal actual, vistas a través de los informes de reformas tributarias contemporáneas, es estrictamente necesario el paso por los cuatro informes más importantes: Neumark, Carter, Meade y Bradford. Todos ellos serán comentados en el epígrafe siguiente.