

El impuesto: un enfoque integrador

Luis CORRAL GUERRERO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales
Universidad Complutense de Madrid*

El título de este trabajo muestra su *propósito*: dar cuenta del concepto del impuesto y de sus clases básicas desde el Derecho tributario, con los fundamentos de la ciencia de la Hacienda. Es decir, adoptando una perspectiva integradora. ¿Por qué empleo esta metodología? Porque se advierte enseguida que las normas tributarias no dan, por sí solas, una explicación de su razón de ser, con lo que su entendimiento se hace insuficiente. Se hace necesario, entonces, completar la enseñanza del impuesto con los conocimientos hacendistas, en los que suele encontrarse el porqué y finalidad de esas normas.

No se trata de una lucubración teórica, sino de una *necesidad* experimentada en el estudio y en la enseñanza, especialmente cuando se trata del alumnado de Ciencias empresariales. ¿Cómo preparar un tema tan central como el del impuesto, para transmitirlo de manera que se pueda aprender con una explicación más acabada? Pues utilizando el enfoque integrador indicado, porque no conozco otro mejor.

Este punto de vista se sustenta en la conocida idea cierta de que primero es la *vida* y después viene la *norma* a regularla y encauzarla. En efecto, los valiosos conocimientos que la ciencia de la Hacienda aporta sobre el impuesto, no sólo preceden a los del Derecho tributario, sino que constituyen el punto de partida obligado para la comprensión y explicación de éste. Debido a que las normas tributarias sobre el concepto y las clases básicas del impuesto, se encuentran estrechamente ligadas a esa ciencia económico-política, puesto que el Derecho tributario se sirve de estos conocimientos.

Todo lo cual no es incompatible con la indispensable exigencia de distinguir las dos áreas de conocimiento a la hora de la *investigación*, mediante el empleo de los métodos y principios propios de cada una. En cambio, la tarea

docente pienso que hace necesario el empleo del método de la integración, del que el presente trabajo representa una muestra.

De este modo, entiendo que se obtiene un entendimiento más pleno, fecundo y armónico, evitando el peligro de la *disgregación* que causa el excesivo intelectualismo de la legalidad. El cual favorece un exagerado *positivismo jurídico*, desprovisto a veces de fundamentos racionales, que son, precisamente, los que hacen posible la protección justa del contribuyente y del bien general de los ciudadanos.

I. CONCEPTO HACENDISTA

El impuesto es el ingreso público predominante, en el sentido de ser el ingreso que aporta la mayor recaudación respecto de los demás. La gran abundancia y complejidad normativa, así como la disminución de la renta de los ciudadanos a causa del incremento de la presión impositiva, son circunstancias que han suscitado, entre otras, una amplia atención de la doctrina sobre esta institución.

Existe una gran variedad de definiciones, que ofrecen diversas características, entre las cuales he seleccionado las que incluyo en la *fórmula definitoria*, la cual se puede enunciar de este modo: El impuesto es un ingreso público, que se caracteriza: por financiar los servicios públicos indivisibles, ser exigido obligatoriamente, tener su fuente ordinaria en la renta neta no exenta, y producir unos considerables efectos económicos.

Procedo a explicar las mencionadas *características*.

1) Servicios indivisibles

La palabra *servicios* es preciso entenderla en un sentido amplio, porque incluye también la utilización de bienes. En síntesis, su significado es el de actividad administrativa de prestación para la satisfacción de las necesidades públicas. Por eso, se habla de servicios *públicos*.

Es preciso explicar en primer lugar el significado de los servicios divisibles, que se distinguen de los indivisibles.

A) Los llamados servicios *divisibles* presentan como *ejemplos* clásicos, entre otros, los de correos, telégrafos, transportes. Por tanto, se consideran tales los que, por su constitución natural, son susceptibles de ser divididos o fraccionarse en unidades de prestación, a causa de que admiten la determinación concreta de su disfrute o consumo por las personas, de lo que se sigue que permite una demanda individualizada de ellos.

Por eso, el servicio divisible permite que su coste sea repartido singularmente, el cual es cubierto por medio de las tasas, las contribuciones especiales y los precios públicos. Su fundamento se halla en el principio del beneficio, sin tener en cuenta, generalmente, la capacidad económica del consumidor del servicio.

B) En cambio, los servicios *indivisibles* ofrecen como *ejemplos* clásicos, entre otros, los de seguridad ciudadana, defensa nacional o fuerzas armadas, administración de justicia, servicio diplomático, prevención de epidemias y protección de la salud en general. Reciben, entonces, el nombre de *indivisibles* aquellos servicios que, por su propia naturaleza, no son susceptibles de dividirse o fraccionarse en unidades de prestación, porque no es posible determinar la cantidad de servicio aprovechado o consumido por cada ciudadano, lo que lleva consigo que no haya demanda particularizada de los mismos.

En consecuencia, el coste de los servicios *indivisibles* no se puede repartir con el criterio del beneficio, sino con el de la capacidad económica, por entender que ese servicio lo consumen todos y que, a mayor capacidad económica, hay más consumo. Por tanto, su coste es cubierto por medio de los impuestos.

C) No obstante, es habitual considerar que, en bastantes servicios públicos, existe una parte divisible y otra indivisible. Se suelen señalar, *por ejemplo*, entre otros, los servicios de enseñanza, sanidad, apertura de calles, construcción de parques. Entonces, la determinación de la porción que se retribuye de forma divisible e indivisible pertenece a la estimación y decisión del poder público.

2) Obligatoriedad

El impuesto se caracteriza por ser exigido obligatoriamente. De esta característica, que en la doctrina hacendista recibe también la denominación de «coactividad», deriva el nombre de «impuesto», en el sentido de que se impone, que es impuesto, es decir, que no es voluntario sino obligatorio.

Se puede advertir fácilmente que el reparto del coste de los servicios *indivisibles*, por su propia naturaleza, no es posible hacerlo de un modo voluntario sino con carácter obligatorio.

Esta característica no supone una contradicción con el principio del consentimiento popular de los impuestos, en virtud del cual los ciudadanos, como titulares de la soberanía nacional¹, los aceptan a través de sus representantes, que manifiestan su voluntad por medio de la ley². Esta es la voluntariedad en la *creación* o establecimiento del impuesto, declarada por el *poder legislativo*, es decir, *a priori*. Que, en verdad, es compatible con la obligatoriedad en la exigencia del impuesto por el *poder ejecutivo*, es decir, *a posteriori*, una vez creado por el poder legislativo.

¹ «La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado». Cfr. art. 1, 2. CE.

² Cfr. ALBI, E.; CONTRERAS, C.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., y ZUBIRI, I.: *Teoría de la Hacienda Pública*, Ed. Ariel, Barcelona, 1992, 1.ª ed., pp. 248 y ss.

3) La renta neta no exenta

A) El impuesto se caracteriza también por tener su fuente ordinaria en la renta neta no exenta. Teniendo en cuenta que se fundamenta en el deber de contribuir según la capacidad económica, los hacendistas han entendido que ésta se halla representada por la *riqueza* individual, es decir, por el conjunto de bienes de una persona.

Por la riqueza se manifiesta de dos formas: el *patrimonio* y la *renta*, que son los dos aspectos o puntos de vista de aquélla. Esto es, el estático y el dinámico, respectivamente. El patrimonio es la riqueza como un *fondo* de bienes, y la renta es la riqueza como una *corriente* de bienes³. En efecto, el patrimonio genera la renta, y la renta engendra el patrimonio.

B) Entonces ¿cuál es la fuente del impuesto?

Viene siendo admitido que la fuente *ordinaria* del impuesto debe ser la *renta*, y el patrimonio, la fuente *extraordinaria*. La razón es fácilmente comprensible. El impuesto, entendiendo por tal el conjunto de impuestos, es algo periódico que se reitera en el tiempo, luego su fuente habitual ha de ser también periódica, cuya naturaleza posee la renta pero no el patrimonio.

Salvo por motivos extraordinarios, el patrimonio es preciso dejarlo intacto de imposición en razón de exigencias naturales, que se han incorporado a normas constitucionales, con fundamento en los derechos de propiedad y de no confiscación. De no existir esa protección patrimonial, se llegaría a la descapitalización del sector privado. Por ejemplo, en nuestra Constitución, por un lado, «**se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia**»⁴, y por otro, se dice que el «**sistema tributario justo, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio**»⁵.

C) Ahora bien, la renta como fuente ordinaria del impuesto es considerada de *dos formas*: la renta adquirida y la renta gastada.

La renta *adquirida* se manifiesta, a su vez, en *dos fases*: la de su producción y la de su obtención. Y la renta *gastada* se concibe de *dos maneras*: el gasto de consumo, y el gasto de inversión, los cuales aparecen en la circulación de bienes, siendo sabido que la inversión procede de la renta ahorrada⁶.

D) Pero la renta se presenta en forma *bruta*, porque para alcanzarla se realizan los *gastos* necesarios que la minoran, convirtiéndola en neta. Entonces, la fuente del impuesto debe ser la *renta neta*.

E) Dando un paso más en el razonamiento, la doctrina hacendista afirma que una parte de la renta neta es destinada, por imperativo natural, a cubrir las necesidades que exige el llamado *mínimo de existencia*. Se entiende por tal la parte de renta indispensable para vivir con la dignidad propia de toda persona, la cual se halla integrada fundamentalmente por los gastos de vivienda, manutención,

³ Cfr. NAHARRO MORA, J. M.: o.c., p. 86 y ss.

⁴ Cfr. art. 33, 1, CE.

⁵ Cfr. art. 31, 1, CE.

⁶ Vid. DEL POZO LÓPEZ, J.: *Teoría general del impuesto*, Tema III, en *Teoría de la Hacienda pública*. Ed. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1982, pp. 74-76.

vestido, sanidad, educación, previsión, y otros mínimos vitales. Se observa enseguida que nos hallamos ante un concepto *relativo*, que cada legislador determinará con relación a determinadas circunstancias de lugar y tiempo.

De donde se sigue que esta renta mínima debe quedar exenta de imposición. Por lo que se concluye que la fuente ordinaria del impuesto está constituida por la renta neta no exenta.

4) Efectos económicos

Por último, el impuesto se caracteriza porque produce unos considerables efectos económicos⁷. Se suelen distinguir aquellos que son *anteriores* y *posteriores* a su pago.

A) Entre los primeros está, por una parte, la *evasión ilegal*, como son las diversas formas del fraude fiscal y el contrabando. Y, por otra parte, la llamada *evasión legal*, consistente en aquellas actividades que, dentro de la legalidad, pretenden disminuir la cuantía de los impuestos, sirviéndose de ciertos medios como pueden ser, por *ejemplo*: las lagunas legales, las interpretaciones favorables, la pretensión de beneficios fiscales, entre otros.

El efecto principal de la evasión legal enseñado por los hacendistas es el denominado *efecto-remoción*, que consiste en el abandono de actividades sujetas a mayor imposición hacia otras con menor, mediante el ejercicio de las diversas opciones que ofrece la legislación tributaria. Por *ejemplo*, entre otras elecciones: el traslado de actividades a zonas con mejores ventajas impositivas; la alternativa ahorro-consumo; la alternativa de incrementar renta o patrimonio; la transformación de una empresa individual en social; dejar de trabajar durante un tiempo del período anual, cuando se estima que los rendimientos de ese espacio serán íntegros para el impuesto.

B) Entre los efectos *posteriores* al pago del impuesto los hacendistas mencionan la *percusión* como, por ejemplo, el pago del fabricante por la mercancía producida; la *repercusión*, que es el traslado del impuesto pagado por el fabricante, a través de sus ventas, al comerciante o consumidor; y la *incidencia*, que se produce cuando, después de una o varias repercusiones, el impuesto es satisfecho por el consumidor final con ocasión de sus compras, el cual, a su vez, no puede trasladarlo a otros.

C) Los efectos económicos del impuesto también se clasifican en función de su influencia en las *variables macroeconómicas*, como son el consumo y el ahorro, la oferta de trabajo y la inversión, los precios y el volumen de producción, y el desarrollo económico⁸. Esta es una parte de la ciencia de la Hacienda que cuenta con un amplio desarrollo.

⁷ Vid. PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La Economía financiera pública* (Un enfoque institucional sobre la Economía política de la Hacienda pública). Ed. EDERSA, Madrid, 1987, p. 139 y ss.

⁸ Vid. FUENTES QUINTANA, E.: *Hacienda pública*. «Principios y estructura de la imposición», Imp. Rufino García Blanco, Madrid, 1990.

II. CONCEPTO LEGAL

Disponiendo del concepto hacendista de impuesto, nos hallamos en condiciones de examinar su concepto legal, porque éste se comprende por medio de aquel con el que se encuentra vinculado. Cuyo ligamen proviene de esta simple consideración: primero va la vida y después, la norma.

Según se sabe, «**los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos**»⁹, y la Ley General Tributaria los define en función del hecho imponible de cada uno¹⁰. Para los impuestos utiliza esta *fórmula conceptual*: «**Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta**»¹¹.

Esta definición de impuesto requiere las siguientes *explicaciones*, que se hacen siguiendo el orden de su contenido.

1) Tributo

Comienza diciendo la fórmula que «**son impuestos los tributos**». Porque, al ser el impuesto la especie del género tributo, le concierne el concepto de éste. Es decir, el impuesto por ser tributo, es una obligación legal, tributaria¹² y principal¹³, fundada en su naturaleza contributiva, generada por un hecho imponible, adeudada por un contribuyente, que consiste en el pago de la cuota tributaria.

Este carácter de principal significa que es *independiente*, al no hallarse condicionada por ninguna otra, y sirve para diferenciarla de otras obligaciones tributarias, que no se consideran tributos: las obligaciones *dependientes* de la principal. Éstas se encuentran unidas a la principal con vínculo necesario, porque de ella depende su existencia. Su misión es la de hacer posible el cumplimiento de la principal¹⁴. Y pueden ser dinerarias¹⁵ y no dinerarias¹⁶.

⁹ Cfr. art. 26, 1, párrafo primero, LGT.

¹⁰ En efecto, el hecho imponible es «fijado por la Ley para configurar cada tributo». Es decir, es el que hace posible la singularización de cada tributo. Cfr. art. 28, LGT.

¹¹ Cfr. art. 26, 1, c) LGT.

¹² El hecho imponible fijado por la Ley es aquel «cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria». Cfr. art. 28, LGT.

¹³ «La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria». Cfr. art. 35, 1, LGT, en relación con el art. 58, 1, LGT.

¹⁴ Vid. CORRAL GUERRERO, L.: *Introducción al Derecho tributario*, Ed. Trivium, Madrid, 1993, 1.ª ed., p. 124 ss.

¹⁵ Por ejemplo, los pagos a cuenta, intereses, multas y recargos, entre otros.

¹⁶ Verbigracia, las obligaciones de declarar, de autoliquidar, de retener, de repercutir, de probar, de registrar, de facturar, entre otras.

2) Exigido sin contraprestación

La expresión legal de que los impuestos son «**exigidos sin contraprestación**», ha sido criticada por la doctrina, siendo menester determinar su significado por medio de las siguientes *consideraciones*:

A) Parece que refleja la influencia del concepto hacendista, en el que se incluye una de las características del impuesto: servir para la financiación de los servicios *indivisibles*. En éstos, como se sabe, no es posible determinar la cantidad de servicio aprovechado por cada ciudadano, lo que implica la imposibilidad de una demanda individualizada de ellos. Por eso, el reparto de su coste se funda en el principio de *capacidad económica*. Y así se entiende que el impuesto es exigido sin contraprestación, porque no la hay en forma singular. Es decir, el impuesto no supone el pago de un servicio público concreto y determinado, por su naturaleza de indivisible.

B) Por tanto, se tiene la impresión de que la citada expresión legal pretende diferenciar el impuesto de los otros dos tributos: las tasas y las contribuciones especiales. En efecto, ambos tributos son exigidos con una contraprestación: el servicio *divisible*. El cual, al admitir la determinación concreta de su disfrute por las personas, permite una demanda particularizada del mismo, por lo que encuentra su justificación en el principio del *beneficio*.

C) Desde el precedente razonamiento hacendista, la doctrina tributarista, al fijarse en los hechos imposables de las tasas¹⁷ y de las contribuciones especiales¹⁸, ha visto la *caracterización esencial* de ambos, en la existencia de una *actividad administrativa* de prestación de servicios divisibles, individualizada y referida al contribuyente. La cual se halla ausente del hecho imponible del impuesto. Con lo que la expresión legal de exigido «**sin contraprestación**» se interpreta en el sentido de exigido sin actividad administrativa¹⁹. Éste es el punto de vista *legal*.

D) Por último, desde un punto de vista *extralegal*, no debe entenderse esa expresión como ausencia de contrapartida para el contribuyente porque, tal como pone de manifiesto el concepto hacendista, el impuesto tiene como misión retribuir la prestación de los servicios públicos indivisibles, si bien de un modo indeterminado. Por eso, no sirve el criterio del beneficio sino el de la capacidad económica, al entender que el servicio indivisible lo consumen todos, y que, a mayor capacidad económica, hay más consumo.

¹⁷ Cfr. art. 26, 1, a) LGT.

¹⁸ Cfr. art. 26, 1, b) LGT.

¹⁹ El profesor FERREIRO es partidario de «suprimir la palabra contraprestación de la definición de impuestos». Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho financiero español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, 16.ª ed., p. 177.

3) Hecho imponible

El «**hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica**». *Dos explicaciones* requiere este texto legal.

A) Los «**negocios, actos o hechos**», en los que consiste el hecho imponible, son imputables al contribuyente, es decir, se encuentran en el área de éste y no en el ámbito de la Administración pública. En tanto que el hecho imponible de las tasas y de las contribuciones especiales, al consistir en una actividad administrativa de prestación de servicios divisibles, está alojado naturalmente, no en el espacio que pertenece al contribuyente, sino en el de la Administración. Lo que confirma la interpretación anterior, relativa a la diferenciación del impuesto respecto de los restantes tributos.

B) El hecho imponible es de «**naturaleza jurídica o económica**». También aparece esta doble naturaleza en su definición²⁰. Pero de esto no cabe entender que el hecho imponible tiene unas veces naturaleza jurídica, y en otras naturaleza económica, porque siempre es de índole jurídica o legal²¹. No se olvide que el impuesto es una obligación legal, tributaria y principal.

Lo que se quiere decir es que el legislador, para definir los diversos impuestos específicos, utiliza en ocasiones «conceptos jurídicos» bien acuñados y generalmente aceptados en otras ramas del Derecho como son, por ejemplo, la compraventa, el préstamo, el arrendamiento, la donación, la ampliación de capital, y otros más.

En cambio, cuando lo exige la sustancia de ciertos impuestos específicos, el legislador se sirve de «conceptos económicos» como son, por ejemplo, la renta, los incrementos patrimoniales, el patrimonio neto, el beneficio, las ventas, la importación, la fabricación, entre otros.

4) Capacidad contributiva

Los diversos hechos imponibles del impuesto «**ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta**». Es menester, también aquí, hacer *dos explicaciones*.

A) El hecho imponible revela o indica «**la capacidad contributiva del sujeto pasivo**». En esta expresión legal aparece la idea del *fundamento* del impuesto, el cual debe exteriorizar una capacidad contributiva imputable al

²⁰ «El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria». Cfr. art. 28, L.GT.

²¹ «De manera que una cosa es la naturaleza de la realidad gravada, en sí misma, que puede ser jurídica o económica. Y otra cosa distinta, la realidad tipificada como hecho imponible, que es siempre una realidad jurídica». Cfr. PÉREZ DE AYALA PFLAYO, C.: *Temas de Derecho financiero*. Ed. Servicio Publicaciones Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1990, 2.ª ed., p. 294.

contribuyente, exigida constitucionalmente, como es sabido²². En efecto, no se concibe un impuesto sin esa capacidad: es la que le justifica, esto es, le hace justo. De no ser así se trataría de un impuesto inconstitucional y, por tanto, nulo.

B) Pero ¿cómo se manifiesta esa capacidad del contribuyente, es decir, la aptitud para contribuir? La contestación es dada por la fórmula legal: «**como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta**». Estos cuatro hechos genéricos, aceptados generalmente como típicos o modelos de cualquier sistema impositivo moderno, se pueden reducir a uno: la *renta* del contribuyente, que es la fuente ordinaria del impuesto y la verdadera expresión unitaria de la capacidad contributiva.

Lo que ocurre es que la renta del contribuyente se desarrolla de *dos formas*, según la naturaleza de las cosas: la renta adquirida y la renta gastada. La renta *adquirida* se manifiesta, a su vez, en *dos fases*: la de su producción, y la de su obtención. Y la renta *gastada* se concibe de *dos maneras*: el gasto de consumo, que supone la preexistencia de renta; y el gasto de inversión, que aparece en la circulación o tráfico de bienes, porque la inversión procede de la renta ahorrada. Conviene aclarar que la imposición sobre «**la posesión de un patrimonio**» recae sobre la renta adquirida procedente de los elementos patrimoniales que lo componen.

III. CLASIFICACIONES

La doctrina hacendista se ha planteado la cuestión del *impuesto único*²³, pensando que los costes de gestión se reducirían y que, además, se haría posible conocer mejor la capacidad económica de los contribuyentes, comparando entre sí el impuesto de cada uno, con el fin de corregir las probables desigualdades en la imposición.

Sin embargo, esta cuestión ha quedado reducida a una loable inquietud intelectual, y así lo demuestra la inexistencia de ejemplos históricos. Por la sencilla razón de que no hay, por imperativos naturales, un único hecho indicador de capacidad económica, sino varios. Y a poco que se piense, la implan-

²² Cfr. art. 31. 1, CE.

²³ Es conocido que los *fisiócratas* afirmaban que debería existir solamente un impuesto que gravara la explotación de la tierra. Y que la propuesta de SCHELLER defendía la imposición única sobre la *energía*. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F., y miembros del Seminario de Derecho financiero: *Notas de Derecho financiero*, Ed. Sección de Publicaciones Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1967, tomo I, vol. 2.º, p. 118 y ss.

Se sabe también de la propuesta sobre un impuesto sobre el gasto personal, y últimamente se aprecia una tendencia a unificar los impuestos, según muestra el llamado «Informe CARTER», en el que se defiende la imposición sobre la renta personal como impuesto básico y nuclear de un sistema impositivo. Cfr. GARCÍA VILLAREJO, A., y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda Pública, General y de España*, o.c., p. 411 y ss.

tación de un impuesto único produciría, de una forma necesaria, su fraccionamiento inmediato por la presencia de los distintos hechos reveladores de capacidad económica.

Por tanto, tomando como punto de partida la existencia de *impuestos múltiples* en todo tiempo y lugar, los hacendistas y los tributaristas han expuesto valiosos estudios sobre su clasificación con el fin de ordenar esa variedad, con arreglo a criterios diversos.

Se pueden proponer, entonces, tres clasificaciones genéricas de los impuestos:

- 1.^a Las clasificaciones *totales*, que son las referidas al sistema impositivo de un Estado, o también las formuladas por Organismos internacionales con el fin de orientar los sistemas impositivos de los Estados miembros²⁴. Esta clasificación se estudia en otro lugar, con ocasión de la exposición del sistema impositivo español.
- 2.^a Las clasificaciones *parciales*.
- 3.^a La clasificación *básica*.

De éstas dos últimas me ocupo a continuación.

1) Clasificaciones parciales

Las clasificaciones parciales son aquellas que utilizan diversos criterios distintivos de los impuestos, que no pretenden abarcar el conjunto del sistema pero que, sin embargo, ayudan a ordenarlo y mejor comprenderlo.

He seleccionado *tres criterios*, entre otros, que permiten clasificar los impuestos sin pretensión exhaustiva: el de los elementos de la obligación tributaria principal, el económico, y el del ente público acreedor.

A) Del criterio de los elementos de la *obligación tributaria principal* se extrae una variada tipología de impuestos²⁵. Entre los diversos elementos de esa obligación elige, por ejemplo: el hecho imponible, el contribuyente, la cuantía, la *determinación de bases*, la *liquidación*, la *recaudación*.

En este contexto, tanto la doctrina hacendista como la tributarista distinguen las siguientes clases, entre otras:

a) Impuestos *subjetivos* y *objetivos*, en razón de que se tomen en consideración legal o no, respectivamente, las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

b) Impuestos *proporcionales* y *progresivos*, según que sus tipos produzcan una imposición proporcional o progresiva, es decir, más que proporcional.

²⁴ Por ejemplo, la clasificación de la OCDE. Cfr. ALBI, F.; CONTRERAS, C.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., y ZUBIRI, I.: o.c., p. 251 y ss.

²⁵ Sigue este criterio con una buena clasificación, un conocido profesor patrio. Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Economía financiera pública*, o.c., p. 134 y ss.

c) Impuestos *ad valorem* y *específicos*. La *generalidad* de los impuestos son «ad valorem», es decir, según que el valor del hecho imponible esté expresado en magnitudes monetarias. Pero, como *excepción*, existen impuestos específicos en los que el hecho imponible viene expresado en magnitudes no monetarias, como pueden ser la superficie, el volumen, el peso, entre otras.

d) Impuestos *periódicos* e *instantáneos* según el hecho indicador de capacidad económica tenga o no, respectivamente, período impositivo.

B) Otra clasificación comúnmente aceptada, es la que utiliza el criterio *económico*, la cual agrupa los impuestos según recaigan sobre la renta, sobre el patrimonio, y sobre el gasto²⁶.

C) Por último, una clasificación generalmente admitida también, es la que se sirve del criterio del *ente público acreedor*, siguiendo la organización de las Administraciones públicas existente en cada nación. En España, por ejemplo, los impuestos estatales, autonómicos y municipales.

2) Clasificación básica

La clasificación básica de los impuestos, como su nombre indica, está representada por la base adoptada por la generalidad de los sistemas impositivos, que consiste en las divisiones primarias de las que proceden las demás de carácter secundario, terciario, etc., que se puede enunciar en el siguiente *esquema*:

- Impuestos directos e indirectos.
- Impuestos reales y personales, dentro de los directos.
- Impuestos de ordenación.

A) La distinción de *impuestos directos e indirectos*, se debe a la doble expresión de la renta, en adquirida y gastada, respectivamente.

B) La distinción de *impuestos reales y personales* obedece a la doble manifestación de la renta adquirida, en su producción y obtención, respectivamente. Es decir, la consideración de su origen o fuente productiva, constituye el objeto de los impuestos *directos reales*. Y la *obtención* de la renta, o sea, la consideración de su percepción o afluencia a una persona, determina el objeto de los impuestos *directos personales*.

C) Las divisiones anteriores se fundan, por tanto, en las *formas* primarias de la imposición sobre la renta. Sin embargo, los *impuestos de ordenación* tienen su fundamento en los fines de la imposición. En efecto, se advierte que la mayoría de los impuestos persiguen exclusivamente los objetivos de la finan-

²⁶ Por poner un caso, es el criterio propuesto por un autor francés, en un libro difundido en España. Cfr. MEHL, L.: *Elementos de ciencia fiscal*, Ed. BOSCH, Barcelona, 1964, p. 95 y ss.

ciación de los gastos públicos, es decir, una finalidad recaudatoria. Por eso, se llaman impuestos de financiación. En cambio, en otros impuestos concurre, además de la finalidad recaudatoria, una finalidad de ordenación de la vida económica y social. Son los llamados impuestos de ordenación.

IV. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

La distinción de los impuestos en directos e indirectos ha sido objeto de amplio debate por la doctrina hacendista²⁷. Hace tiempo enseñó el Profesor NAHARRO MORA que son impuestos indirectos los que gravan la renta al *salir* de su poseedor, mientras que los impuestos directos la gravan al *entrar*. Añadiendo que: «*Grosso modo* son los impuestos directos gravámenes sobre el *ingreso*, y los indirectos, exacciones sobre el *gasto*. Este criterio tampoco es perfecto; pero, con todo, es el que goza de mayor predicamento»²⁸. Lo cual resulta coherente con la idea antedicha: la renta del contribuyente se manifiesta en las dos formas y tiempos de su adquisición y de su gasto.

Pero ¿cuál es la razón de ser de esta distinción? El *fundamento* de su coexistencia se halla en su carácter *complementario*. En efecto, la renta adquirida y la renta gastada son dos aspectos de un mismo fenómeno: la renta del contribuyente, los cuales se completan entre sí. Lo que lleva a la afirmación de que con esa dualidad se obtiene una distribución impositiva más justa²⁹. Los hacendistas indican, por ejemplo, que los impuestos indirectos cumplen el fin de corregir las evasiones y las deficientes valoraciones de los impuestos directos.

Por otra parte, esa coexistencia es tenida bien presente por la política fiscal, la cual considera más *justo* el sistema impositivo en el que predomina la recaudación de los impuestos directos, sobre la correspondiente a los indirectos. Si no se diera esta distinción, se carecería del dato que pone de manifiesto el mayor o menor grado de justicia del sistema³⁰.

²⁷ Así, por ejemplo, se lee en la conocida obra de los Profesores MUSGRAVE, que «esta distinción es ambigua», es decir, que puede entenderse de varios modos, por lo que se hace incierta y confusa. Cfr. MUSGRAVE, Richard A., y MUSGRAVE, Peggy B.: *Hacienda pública teórica y aplicada*, Ed. IEF, Madrid, 1981, «Introducción» del Profesor LOZANO IRUESTE, J. M., p. 329.

Otros autores han escrito que: «Otra clasificación de los impuestos que ha sido muy controvertida es la de los impuestos directos e indirectos». Cfr. CORONA, J. F.; COSTAS, J. C.; y DÍAZ, A.: *Introducción a la Hacienda Pública*, Ed. Barcanova, Barcelona, 1988, p. 124.

Vid. PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La distinción entre los impuestos directos e indirectos en virtud de sus diversos efectos de «percusión» y «sustitución»*, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 200, 1989, pp. 285-295.

²⁸ Cfr. NAHARRO MORA, J. M.: *Lecciones de Hacienda pública*, «(Principios generales)», o.c., p. 95.

²⁹ Cfr. GARCÍA VILLAREJO, A., y SALINAS SÁNCHEZ, J.: *Manual de Hacienda pública, General y de España*, o.c., p. 412.

³⁰ En 1993 los impuestos directos españoles suponen un porcentaje del 61, ante el de los impuestos indirectos, que es del 39. *Ibidem*, p. 413.

1) Concepto de impuestos directos

Tanto la doctrina hacendista como la tributarista conciben los impuestos directos en función de aquellos hechos indicadores de la *renta adquirida*, los cuales manifiestan de un modo *directo*, es decir, inmediato, la capacidad económica para contribuir. De ahí la elección de la denominación.

A) Se puede *formular* el concepto de esta manera. Se consideran impuestos directos los que gravan unos hechos, generalmente periódicos, indicadores de la renta adquirida³¹, que manifiestan la capacidad de contribuir tanto en la fase de producción como en la de su obtención, no teniendo atribuido legalmente el contribuyente el derecho ni el deber de repercusión.

B) Procedo a exponer las *explicaciones* de esta formulación conceptual:

a) La normativa presupuestaria española divide los *cuatro* impuestos *directos* estatales, en *dos clases*³²: los que recaen sobre la *renta*, como son el IRPF e IS, y sobre el *capital*, como son el ISD e IP. Estos dos últimos están concebidos como impuestos sobre la renta, con el carácter de complementarios del IRPF.

b) Se debe precisar que un impuesto sobre el patrimonio total³³ como, por ejemplo, el IP, configurado legalmente así, grava realmente, no el patrimonio en sí mismo, sino la renta adquirida, en la fase de su obtención. Y algunos impuestos, legalmente concebidos sobre la titularidad de determinados elementos patrimoniales como, por ejemplo, el IBI y el IAE, recaen realmente sobre las correspondientes rentas adquiridas, en la fase de su producción.

c) Como consecuencia de ser la renta adquirida el dato central del concepto, los impuestos directos son generalmente *periódicos*. Son llamados así porque de ellos forma parte natural el llamado período impositivo, ya que el factor tiempo es consustancial a la noción de renta adquirida.

Se dice que son impuestos *generalmente* periódicos porque hay una excepción: el ISD que, siendo directo sobre la renta adquirida, en la fase de su producción, es instantáneo porque carece de período impositivo.

d) Los impuestos directos *no son repercutibles* legalmente, porque el contribuyente no tiene atribuido el derecho de traslación. Están concebidos para que, quien sea el contribuyente de *derecho*, lo sea al mismo tiempo de *hecho*, es decir, la persona que debe soportarlos efectivamente, sin estar facultada para repercutirlos. Se dice entonces que el impuesto incide *direc-*

³¹ La Ley General Tributaria hace referencia expresa a «la adquisición de la renta». Cfr. art. 26, 1, c), LGT.

³² Cfr. Resolución de 6 de abril de 1989, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establece el Código de la clasificación económica de los ingresos públicos, de acuerdo con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 13 de febrero de 1989 (BOE núm. 89, de 14 de abril).

³³ La Ley General Tributaria hace referencia expresa a «la posesión de un patrimonio». Cfr. art. 26, 1, c), LGT.

tamente como, por ejemplo, el IRPF. No obstante, puede ser posible su repercusión económica, es decir, extralegal, constituyendo un paradigma en este sentido, el IS, pero siempre que las condiciones del mercado la permitan.

2) Concepto de impuestos indirectos

La ciencia de la Hacienda y el Derecho tributario conciben los impuestos indirectos en función de aquellos hechos indicadores de la *renta gastada*, los cuales manifiestan de un modo *indirecto*, es decir, mediante la interposición del contribuyente de *derecho*, la capacidad económica del contribuyente de *hecho*.

Se dice que la renta gastada manifiesta de un modo indirecto la aptitud para contribuir, por *dos razones*. Una, porque se puede deducir, por vía indirecta, que quien gasta exterioriza la preexistencia de renta. Y otra, porque para gravar el consumo se sigue la vía, indirecta también, de sujetar a imposición las ventas, según se verá a continuación.

A) La *formulación* del concepto puede ser ésta. Son considerados impuestos indirectos los que gravan unos hechos instantáneos, indicadores de la renta gastada³⁴, que manifiestan la capacidad de contribuir tanto en su forma de consumo como de inversión, cuando se produce la circulación de los bienes³⁵, teniendo atribuido el contribuyente de derecho el derecho y el deber de repercusión, generalmente.

B) Procedo a exponer las *explicaciones* de esta fórmula definitoria:

a) La normativa presupuestaria española incluye *cuatro* impuestos *indirectos* estatales: IVA, IIEE, ITP y AJD, e IIAA³⁶.

b) Como consecuencia de ser la renta gastada el núcleo de los impuestos indirectos, sus indicadores de capacidad económica tienen carácter *instantáneo*. Son llamados así porque, careciendo de período impositivo, su duración se agota enseguida, en un instante. Ahora bien, si todos los impuestos indirectos son instantáneos, no todos los instantáneos son indirectos. En efecto, según se ha dicho, el ISD es instantáneo y directo.

c) Se dice que en los impuestos indirectos el contribuyente de derecho tiene *generalmente* atribuido el derecho y el deber de repercusión, porque también hay una *excepción*: la del ITP y AJD que, considerándose indirecto, no es legalmente repercutible.

....

³⁴ La Ley General Tributaria hace referencia expresa al «gasto de la renta». Cfr. art. 26, 1, e). LGT.

³⁵ La Ley General Tributaria hace referencia expresa a «la circulación de los bienes». Cfr. art. 26, 1, e). LGT.

³⁶ Cfr. Resolución de 6 de abril de 1989, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establece el Código de la clasificación económica de los ingresos públicos, de acuerdo con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 13 de febrero de 1989 (BOE núm. 89, de 14 de abril).

d) La técnica impositiva de la *repercusión*, también llamada traslación, permite una *gestión* más sencilla y menos costosa que la de los impuestos directos. En efecto, los indirectos sobre el consumo consideran como hechos imponibles las ventas empresariales, pero no los consumos, estableciendo para las empresas el *derecho y el deber de su repercusión*. Porque, en verdad, no es concebible que los consumidores tuvieran que declarar todos los actos de consumo, y menos aún que pudieran comprobarse esas declaraciones, por natural exigencia.

Además, las ventas de las empresas constituyen no sólo un conjunto más reducido que el representado por la multitud de consumidores, sino más controlable, sobre todo, por la existencia de una organización empresarial y correspondiente contabilidad.

Es el caso del IVA y los IIEE, en los que el contribuyente de derecho tiene el *derecho de repercutir* a un tercero con el que mantiene relación, hasta que, siguiendo el recorrido del itinerario del bien económico, éste llegue al consumidor final, el contribuyente de hecho, que es a quien el legislador pretende hacérselo soportar.

3) Consideraciones críticas

Me refiero a los impuestos *indirectos sobre el consumo*, que son los que han recibido las más serias críticas³⁷, las cuales se pueden resumir en *tres*: la desigualdad cuantitativa, la cualitativa, y el efecto psicológico.

A) La doctrina hacendista ha expuesto la injusticia que producen estos impuestos para los consumidores, porque producen una desigualdad *cuantitativa*, debido a que no tienen en cuenta sus rentas *mayores* o *menores*. Es decir, implican una imposición *regresiva* al gastar más las rentas bajas que las altas, respecto de su respectiva renta total, siempre que el tipo impositivo sea único.

La imposición regresiva, contraria a la progresiva, se causa por el cumplimiento de la conocida regla de la *utilidad decreciente de la renta*, a medida que ésta se eleva³⁸. Por ejemplo, cuando una persona de renta total baja compra un bien de consumo, el impuesto le incide ocasionándole un mayor sacrificio, al privarle de unas utilidades mayores, las del tramo inferior, que si se

³⁷ Una investigación reciente ha obtenido la conclusión de que la imposición indirecta lleva a bajas cotas de capacidad redistributiva. Cfr. HERNANDO, I.: *Un análisis de la capacidad redistributiva de la imposición indirecta*, Ed. Centro de Estudios Monetarios y Financieros, Madrid, Documento de trabajo núm. 9010, noviembre 1990.

³⁸ Lo explica claramente el Profesor BANACLOCHE con estas palabras: «Las primeras pesetas ganadas son imprescindibles para sobrevivir; las siguientes, necesarias para prosperar; las posteriores, para ahorrar, y, luego, para malgastar». Añadiendo este símil: «Es como la sed: el primer vaso de agua satisface, el siguiente estimula, el tercero no cae mal, el cuarto empalaga y así hasta la hidropesía». Cfr. BANACLOCHE, J.: *Hablando de Hacienda: Capacidad y beneficio*, en revista *Actualidad Económica*, 10 noviembre 1983, p. 35.

tratara de una persona de renta total alta, en la que el impuesto le produce un sacrificio menor, porque le sustrae unas utilidades inferiores.

Por eso, estas negativas consecuencias se han tratado de corregir mediante la exención de los consumos de primera necesidad, que es el gasto dominante en las rentas bajas; y mediante la aplicación de tipos incrementados para los consumos de lujo o suntuarios, que es el gasto propio de las rentas altas.

B) Por otro lado, los impuestos sobre el consumo producen una desigualdad *cualitativa* para los consumidores, porque no toman en consideración qué rentas proceden del capital y cuáles del trabajo, ya que se estima que estas últimas han de tener un gravamen más favorable respecto de aquéllas.

Esta distinta imposición la razona el Profesor NAHARRO MORA de este modo: «La diferencia radica en el elemento *tiempo*. En tanto una renta que procede del capital es una renta *perpetua*, aquella que origina el trabajo es *temporal*. Porque a paridad de todas las restantes condiciones, y en un caso límite, la duración de un capital monetario es infinita, mientras que la vida humana, de donde el trabajo procede, es perecedera»³⁹. Y añade otra razón complementaria: «La verdadera diferencia entra ambas calidades de renta, procedente, eso sí, de su duración, es la presunta existencia de un ahorro en la renta temporal de trabajo que no aparece en la perpetua de capital»⁴⁰.

Entonces, procede excluir de imposición el *ahorro* contenido en las rentas temporales del trabajo, por *dos razones*:

- 1.^a La persona debe hacer previsiones con el fin de cubrir los riesgos de enfermedad, vejez, desempleo, y otros.
- 2.^a La sujeción de ese ahorro supondría una doble imposición sobre la renta: primero, al adquirirla, y después, al gravar los rendimientos de la renta ahorrada. Téngase presente que la exención del ahorro solamente se propone para el ahorro formado por las rentas del trabajo, pero no para otro ahorro diverso, con el fin de «parificar las rentas del trabajo (temporales) y las del capital (perpetuas)»⁴¹.

C) La última consideración crítica pertenece al ámbito de la psicología tributaria, la cual enseña que los impuestos sobre el consumo resultan muy atractivos para los *administradores públicos*, porque gozan de mayor aceptación social a causa del efecto denominado de la «anestesia fiscal», también llamado de la «ilusión financiera», que es una impresión *psicológica*. Ésta se produce cuando, al realizar el consumidor una adquisición y pagar el impuesto juntamente con el precio, soporta mejor esa imposición, porque, al estimar que no está obligado a consumir, se suele tener la sensación de que no se paga el impuesto. Es decir, se trata de unos impuestos que se notan menos, porque van incluidos en los precios.

³⁹ Cfr. NAHARRO MORA, J. M.: o.c., p. 118.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 120.

⁴¹ *Ibidem*, p. 121.

V. IMPUESTOS REALES Y PERSONALES

Según se explicó en la clasificación básica de los impuestos, los *directos* recaen sobre la renta adquirida, y ésta se manifiesta en *dos fases*: la de su producción y la de su obtención. Las cuales determinan la distinción de impuestos reales y personales, respectivamente⁴². Se dice con una fórmula sencilla que los impuestos reales siguen a la cosa⁴³, y los personales siguen a la persona⁴⁴. Y que los impuestos reales gravan la renta adquirida en *origen*, y los personales, *en destino*.

La doctrina enseña que la *coexistencia* de los impuestos reales y personales tiene su *fundamento* en que ambas clases se complementan mutuamente, con el fin de obtener una imposición más justa⁴⁵. En efecto, los impuestos *personales*, al gravar la renta total del contribuyente, hacen posible la personalización de la imposición, tomando en consideración la distinta magnitud, no sólo de la renta, sino también del gasto. Y de ese modo corrigen las deficiencias de los impuestos *reales* que, por gravar las rentas parciales, no permiten esa personalización.

1) Concepto de impuestos reales

Los hacendistas y los tributaristas conciben los impuestos directos reales en función de aquellos hechos indicadores de la renta adquirida, en la fase de su producción, sin tener en consideración la fase de su obtención, ni menos su destino al gasto⁴⁶. Por eso, reciben también el nombre de *impuestos de producto*.

A) La *fórmula definitoria* se propone de este modo. Son impuestos reales los que, al ser directos, gravan unos hechos indicadores de la renta adquirida

⁴² «La distinción entre impuestos reales e impuestos personales es una de las más antiguas. Se encuentra ya en el sistema fiscal de los romanos (*tributum soli et tributum capitis*), así como en el antiguo Derecho francés (*taille réelle y taille personnelle*). Cfr. MEILL., L.: o.c., p. 101.

⁴³ El vocablo latino *realis*, deriva de *res* que significa, cosa.

⁴⁴ Cfr. GARCÍA VILLAREJO, A., y SALINAS SÁNCHEZ, J.: o.c., p. 416 y ss.

⁴⁵ «La distinción entre impuestos personales e impuestos reales tiene una importancia fundamental cuando se considera la equidad del sistema impositivo». Cfr. MUSGRAVE, R., y MUSGRAVE, P.B.: o.c., p. 328.

Y MEILL. afirma que la distinción entre impuestos reales e impuestos personales tiene interés desde el punto de vista jurídico, especialmente en lo que se refiere al Derecho tributario internacional. Cfr. MEILL., L.: o.c., p. 103.

⁴⁶ Algunos autores entienden que ciertos impuestos *indirectos* son reales como, por ejemplo, los que gravan el consumo y la venta de inmuebles. Pero sí puede ser admisible que, en estos casos, la imposición se hace sobre rentas parciales, éstas no lo son en la fuente de los factores productivos y, por tanto, no pertenecen a la renta adquirida, sino a la renta gastada. También puede ser admisible que en estos impuestos del ejemplo citado se encuentra ausente la personalización de la imposición, pero tiene excepciones como, por ejemplo, los distintos tipos impositivos para los productos de primera necesidad y de lujo.

en la fase de su producción, manifestando la capacidad de contribuir a través de las rentas parciales de los factores productivos en su fuente, con independencia de la personalización de la imposición⁴⁷.

B) Se hace necesario hacer las siguientes *explicaciones* de esta fórmula:

a) Las *rentas parciales* son aquellas que se determinan por su fuente productiva, como las que se originan del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario, de la empresa, de la profesión, y también de incrementos patrimoniales, entre otras. Al ser una imposición en el origen, la determinación de las rentas parciales resulta más fácil que en la renta total, cuya gestión presenta mayor dificultad.

La *Ley General Tributaria* tiene presente el concepto de los impuestos reales, cuando se refiere a los que **«tengan por objeto el producto y las explotaciones económicas»**⁴⁸; y cuando menciona **«los factores productivos, las explotaciones económicas o los bienes inmuebles sujetos a tributación»**⁴⁹. Y la *legislación específica* califica como impuestos reales *dos* impuestos municipales directos: el IBI⁵⁰ y el IAE⁵¹. Aunque formalmente gravan la titularidad de los respectivos elementos patrimoniales, recaen sustancialmente sobre las correspondientes rentas adquiridas, en la fase de su producción, según se indicó.

También se considera imposición real la existente en el régimen denominado de *obligación real* de contribuir⁵², propio de los contribuyentes *no residentes*, existente en *cuatro* impuestos estatales directos: IRPF, IS, IP e ISD.

b) La sujeción de las rentas parciales se hace con *independencia de la personalización* de la imposición. Lo cual quiere decir que, al no tomarse en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente, no permite la llamada *discriminación cuantitativa*, es decir, no se produce la desigualdad de la imposición de las rentas totales altas respecto de las bajas, propia de los impuestos personales.

⁴⁷ Según la conocida formulación del Profesor SAINZ DE BUJANDA, *la renta parcial puede ser pensada* haciendo abstracción de la persona llamada a adquirirla.

⁴⁸ Cfr. art. 21, b) LGT.

⁴⁹ Cfr. art. 92, 1.º, LGT.

⁵⁰ «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles». Cfr. art. 61, LHL.

⁵¹ «El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto». Cfr. art. 79, 1, LHL.

⁵² Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER RUCH, M. T.: *Derecho financiero*, Lib. Compás, Alicante, 1989, vol. 1, 2.ª ed., pp. 664-666.

C) Los impuestos reales ofrecen, entre otras, estas dos *características*, que completan el concepto:

a) Permiten la llamada *discriminación cualitativa* de las rentas, es decir, la desigualdad en la imposición de unas rentas parciales respecto de otras. Por ejemplo, admiten una imposición mayor de las rentas del capital, que de las rentas del trabajo, como es sabido.

b) Para aquellas rentas parciales susceptibles de un mayor control, los impuestos reales hacen posible una mejor recaudación mediante la técnica de la *retención impositiva*. La cual consiste en la presencia del impuesto en la fuente, es decir, obligando al pagador de la renta a descontar una parte de ella a su acreedor, en favor de la Administración tributaria.

Con lo que se crea un conjunto de relaciones jurídicas, en el que participan *tres partes*: el contribuyente retenido, adquirente de la renta; el retenedor, pagador de la renta, generalmente empresario, no contribuyente en este contexto; y la Administración. Constituyen ejemplos de rentas que son objeto de retención: las procedentes del trabajo, de la profesión, del capital mobiliario, de la empresa agrícola o ganadera⁵³, y de los premios.

2) Concepto de impuestos personales

La doctrina hacendista y tributarista concibe los impuestos directos personales en función de aquellos hechos indicadores de la renta adquirida, en la fase de su obtención, sin tener en consideración la fase de su producción ni la renta gastada.

A) Se propone esta *fórmula definitoria*. Son impuestos personales aquellos que, al ser directos, gravan unos hechos indicadores de la renta adquirida en la fase de su obtención, manifestando la capacidad de contribuir a través de la renta total, como resultado de la síntesis de las rentas parciales que confluyen en una persona, física o jurídica, realizando la personalización de la imposición⁵⁴. Por eso, reciben también el nombre de *impuestos sintéticos*⁵⁵.

B) Las *explicaciones* necesarias de la fórmula conceptual son las siguientes.

a) La *totalización* de la renta se realiza en la persona que obtiene las distintas rentas parciales. Por tanto, al ser una imposición directa en destino, la

⁵³ Cfr. Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre (BOE n.º 303, de 20 de diciembre), por el que se modifica el RIRPF.

⁵⁴ Volviendo a SAINZ DE BUJANDA, el ilustre maestro enseña que la renta total *no puede ser pensada* si no es en relación con la persona que la obtiene.

⁵⁵ El impuesto sintético no puede ser un impuesto real. La doctrina opone a los impuestos sintéticos los impuestos analíticos. Se suelen citar entre éstos últimos los impuestos sobre el consumo y sobre la circulación de bienes.

determinación de la renta total implica una gestión más compleja que la correspondiente a las rentas parciales.

La *Ley General Tributaria* también conoce la noción de los impuestos personales, cuando hace referencia a los «**de naturaleza personal**»⁵⁶. Y la *legislación específica* considera como personales a *tres* impuestos estatales directos: el IRPF⁵⁷, el IS⁵⁸, y el IP⁵⁹. Se entiende que esta calificación se produce en el régimen denominado de *obligación personal* de contribuir, propio de los contribuyentes *residentes*.

El IP requiere *dos* explicaciones:

- 1.^a Que si formalmente grava el patrimonio, sustancialmente recae sobre la renta adquirida en la fase de su obtención, porque es un impuesto complementario del IRPF.
- 2.^a Que, aun teniendo legalmente la consideración de impuesto personal, no grava la totalidad de las rentas sino solamente unas determinadas rentas parciales: las que proceden del capital, es decir, de los elementos patrimoniales de que es titular el contribuyente. Por lo que se produce en este caso una *discriminación cualitativa*, es decir, una desigualdad en la imposición para gravar con mayor intensidad las rentas del capital, respecto de las rentas del trabajo, tal como se razonó anteriormente.

b) Los impuestos personales realizan la *personalización* de la imposición. Lo cual quiere decir que permiten la llamada *discriminación cuantitativa*, o sea, que hacen posible la desigualdad en la imposición de las rentas totales altas en relación con las bajas. Lo cual se lleva a cabo por medio de varias técnicas impositivas, entre las que destacan: la progresividad y las deducciones.

La técnica de la *progresividad* radica en la existencia de tipos impositivos *múltiples y variables* para las distintas cuantías de renta personal, que constituyen la tarifa o escala de porcentajes. Es decir, a medida que la renta se va elevando, la imposición crece progresivamente, o sea, más que proporcionalmente. Se fundamenta en el principio de igualdad ante el sacrificio que, a su vez, se apoya en la regla de la utilidad decreciente de la renta. El impuesto personal es el único que se presta a la progresividad, mientras que los impuestos reales suelen ser proporcionales.

Y la técnica impositiva de las *deducciones* hace posible también la perso-

⁵⁶ Cfr. art. 21, a) LGT.

⁵⁷ «El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal y subjetiva que grava la renta de las personas físicas». Cfr. art. 1, 1, LIRPF.

⁵⁸ «El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas». Cfr. art. 1, 1, LIS.

⁵⁹ «El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas». Cfr. art. 1, primer párrafo, LIP.

nalización de la imposición, atribuyendo, sobre todo, el derecho a la minoración de ciertos gastos. Se fundamenta en la existencia de algunas circunstancias personales del contribuyente y de su familia. Por eso, algunos autores proponen la sustitución de la expresión de impuesto personal por la de impuesto *familiar*.

VI. IMPUESTOS DE ORDENACIÓN

Expongo primeramente el concepto doctrinal, seguido de su fundamentación en el Derecho tributario español, para terminar con el concepto legal.

1) Concepto doctrinal

A) Constituyen *ejemplos clásicos* de impuestos de ordenación la imposición aduanera con finalidad protectora de la industria nacional y los suprimidos impuestos municipales con fines no fiscales⁶⁰. Y son *ejemplos modernos* los impuestos especiales sobre la fabricación de alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco, y sobre la utilización de algunos medios de transporte; y también el impuesto ecológico comunitario.

En todos estos impuestos se advierte que, junto a la finalidad propia de la *financiación* de los gastos públicos, concurren otros objetivos distintos de éste, que se resumen en la finalidad de *ordenación* de la vida económica y social. De ahí su denominación. El Profesor ALBIÑANA utiliza las expresiones de *impuestos de ordenamiento económico*⁶¹, y de *tributos con fines no financieros*⁶².

B) Ante esta realidad, GERLOFF propuso a finales del siglo XIX, en Alemania, la distinción entre impuestos de *financiación* e impuestos de *ordenación*, basada en esos diversos fines del impuesto⁶³. Por eso, se viene entendiendo teóricamente que son impuestos de financiación aquellos que se establecen con una finalidad *exclusivamente* fiscal o recaudatoria, es decir, con unos objetivos de financiación de los gastos públicos. En cambio, son impuestos de ordenación aquellos creados no sólo con una finalidad de financiación, sino también con un designio de ordenación.

C) Sin embargo, la propuesta de esta distinción tiene una existencia polémica. Indico unas *consideraciones críticas* que la doctrina ha planteado.

⁶⁰ Son los llamados *Arbitrios no fiscales* como, por ejemplo, el que recaía sobre la edificación deficiente, los terrenos sin vallar, y sobre la posesión de perros.

⁶¹ Vid. el excelente trabajo del Profesor ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Los impuestos de ordenamiento económico*, en revista *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981, pp. 17-29.

⁶² Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Ed. Tecnos, Madrid, 1986, p. 829.

⁶³ Cfr. GERLOFF, W., y NEUMARK, F.: *Tratado de Finanzas*, Ed. Ateneo, Buenos Aires, 1961, vol. II, p. 212 y ss.

a) Un relevante sector doctrinal rechaza esa clasificación afirmando que *todos* los impuestos participan de la finalidad de financiación y de ordenación. Es decir, que las dos finalidades son *inseparables* en cada impuesto⁶⁴.

b) El Profesor PÉREZ DE AYALA ha señalado el problema de la posible *incompatibilidad* de esos fundamentos peculiares de los impuestos de ordenación «con los de justicia tributaria: proporcionalidad del gravamen a la capacidad económica, igualdad y generalidad»⁶⁵. En efecto, se dice que esos impuestos llevan consigo tanto el fomento como la restricción de ciertas actividades, con el peligro de alterar el equilibrio de la justicia impositiva, respecto de las actividades restantes.

D) No obstante lo que antecede, lo cierto es que la finalidad de ordenación se halla presente en algunos impuestos, en mayor o menor grado, cuya determinación no es fácil. Por lo que se puede proponer esta *fórmula conceptual*. Los impuestos de ordenación son aquellos en los que se produce la concurrencia de las finalidades de financiación y de ordenación, siendo predominante ésta sobre aquélla⁶⁶.

No obstante, surge este interrogante: ¿los impuestos de ordenación tienen algún fundamento legal?

2) Fundamento legal

Se distingue el fundamento contenido en la Ley General Tributaria, y el fundamento constitucional.

A) La *Ley General Tributaria* dentro de su primer epígrafe, «**Principios generales del orden tributario**»⁶⁷, dispone que: «**los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional**»⁶⁸.

⁶⁴ Así, por ejemplo, el Profesor CASADO OLLERO afirma que hoy es una opinión pacíficamente compartida, la de que ambas finalidades constituyen «dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad». Cfr. CASADO OLLERO, G.: o.c., p. 104.

El Profesor BAYONA y la Profesora SOLER sostienen que «ambos objetivos, fiscal o recaudatorio y extrafiscal, están indisolublemente unidos en todo impuesto». Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T.: *Compendio de Derecho financiero*. Lib. Compás. Alicante, 1991, p. 248.

Y la Profesora PÉREZ DE AYALA PELAYO manifiesta que «es inconveniente, y a la vez estéril, todo intento de trazar de manera absoluta la distinción entre tributos fiscales y no fiscales. Ambos caracteres o finalidades se encuentran siempre presentes en todos los tributos». Cfr. PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.: *Temas de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1990, 2.ª ed., p. 270.

⁶⁵ Cfr. PÉREZ DE AYALA, J. L.: *La Economía financiera pública*, o.c., p. 409.

⁶⁶ Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T.: o.c., p. 248 y ss.

⁶⁷ Cfr. Título Preliminar, LGT.

⁶⁸ Cfr. art. 4 LGT.

La Exposición de Motivos justifica el texto transcrito, diciendo que «se reconoce la función instrumental, que, sin preterir los dictados de equidad y generalidad, puede cumplir el tributo al servicio de la política económica y social del país»⁶⁹. Con lo cual se da a entender, que el uso del impuesto para esos fines no recaudatorios, ha de estar fundado en la justicia. Por ejemplo, los incentivos a través de beneficios fiscales, han de establecerse sin olvidar los principios de «**equidad y generalidad**».

De lo que se deduce que, al lado de la finalidad de financiación consistente en «**recaudar ingresos públicos**», puede existir, «**además**», otra finalidad instrumental simultánea y no excluyente, de *ordenación*: «**la política económica general**». Cuya política persigue, según el texto indicado de la Ley codificadora, *tres objetivos* fundamentales:

- a) «**atender a las exigencias de estabilidad**» social, es decir, el equilibrio económico y social como, por ejemplo, la finalidad de ocupación plena.
- b) «**atender a las exigencias de progreso**», es decir, el desarrollo económico y social como, por ejemplo, los fines de vivienda, educación y sanidad.
- c) «**procurar una mejor distribución de la renta nacional**», o sea, la redistribución justa de la renta.

El Profesor CASADO OLLERO comenta certeramente este texto legal con estas palabras: «cabe esquematizar, simplificándola, la utilización extrafiscal del instrumento tributario en las dos siguientes técnicas de actuación: o como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo, o bien, en sentido contrario, como instrumento de limitación, freno, desincentivo, disuasión o sanción...»⁷⁰.

B) Los Profesores HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN⁷¹ se han pronunciado por la admisibilidad *constitucional* de los impuestos de ordenación, apoyándose en varias Sentencias del Tribunal Constitucional, que se basan en el precepto citado de la Ley General Tributaria. El cual ponen en

⁶⁹ Cfr. apartado 2), párrafo último, inciso final, EM, LGT.

⁷⁰ Seguidamente ejemplifica el uso de esas *dos técnicas de actuación* de este modo: «En el primer caso, a través de normas tributarias en las que, por razones extrafiscales, se establezcan exenciones, bonificaciones, créditos de impuesto o, en general, medidas de favor fiscal o efecto desgravatorio, y en el segundo, mediante la adopción de normas, en sentido estricto, impositivas (creación de tributos o establecimiento de hechos imposables cuya primordial finalidad sea extrarrecaudatoria) o de efecto agravatorio de prestaciones tributarias ya establecidas (recargos, negación, reducción o pérdida de exenciones, bonificaciones, etc.)». Cfr. CASADO OLLERO, G.: *Los fines no fiscales de los tributos* (artículo 4.º), en «Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma», Libro homenaje al Prof. Dr. D. Fernando SAINZ DE BUJANDA, Ed. IEF, Madrid, 1991, vol. I, p. 128 y ss.

⁷¹ Cfr. HERRERA MOLINA, P. M., y SERRANO ANTÓN, F.: *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)*, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 83, julio/septiembre, 1994, pp. 473-475.

relación con una norma constitucional, que guarda una gran similitud con él: **«Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo»**⁷².

3) Concepto legal

El prototipo de los impuestos de ordenación está constituido, como se sabe, por los Impuestos especiales, «accisas» en terminología hacendista y comunitaria. Los cuales someten a imposición en la ley española⁷³ los llamados *consumos específicos* a través, no sólo de la fabricación de alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos⁷⁴ y labores del tabaco, sino también de la utilización de ciertos medios de transporte. Por tanto, los *Impuestos especiales* nos servirán de base para proponer el concepto legal de impuestos de ordenación.

A) Según explica su Exposición de Motivos, el fundamento de tal imposición se halla en **«que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.»**⁷⁵.

Se trata, por tanto, de unos consumos específicos que producen **«unos costes sociales»**, es decir, unos gastos públicos. Los cuales se estima que no deben ser financiados por la generalidad de los contribuyentes, sino **«que deben ser sufragados por los consumidores específicos, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos»**.

a) Así, por ejemplo, se da a entender que los consumos de *alcohol* y de *tabaco* provocan un mayor gasto de servicios *sanitarios*.

b) Del mismo modo, los consumos de *hidrocarburos* producen un incremento de gasto en los servicios *medio ambientales*, que tienen la finalidad de prevenir y corregir los efectos perjudiciales en el clima, la agricultura y el nivel de las aguas. Son ejemplos de esos perjuicios el llamado *efecto inverna-*

⁷² Cfr. art. 40, 1, CE.

⁷³ Cfr. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales (BOE núm. 312, del 29 siguiente).

⁷⁴ Por ejemplo, el impuesto especial de hidrocarburos tuvo una recaudación, en 1994, de 1,22 billones de pesetas, habiendo casi cuadruplicado este rendimiento desde el ingreso de España en la Unión Europea, en 1986. Y, con relación al litro de gasolina *super*, el impuesto alcanzó, en 1994, 63 pesetas.

⁷⁵ Cfr. apartado I, segundo párrafo, EM, LIIIE.

dero, que es el calentamiento global del planeta; y la conocida *lluvia ácida*, que es la emisión del gas tóxico, denominado dióxido de carbono, CO₂.⁷⁶

Una manifestación concreta está constituida por el denominado *impuesto ecológico* o *impuesto verde* creado por la Unión Europea, que grava los consumos específicos de combustibles, carburantes y energía eléctrica, pero cuyo establecimiento, aplicación y rendimiento pertenece a los Estados miembros. Se fundamenta en el conocido principio de que quien contamina debe pagar⁷⁷, pretendiendo la utilización de otros consumos no contaminantes⁷⁸.

c) Igualmente, la utilización de determinados *medios de transporte* es la causa de unos costes sociales en materia de sanidad, circulación viaria e infraestructuras, sobre todo las autopistas y autovías.

Otra manifestación concreta está representada por los llamados *impuestos sobre infraestructuras viarias*. En efecto, «existen dos figuras impositivas clásicas, empleadas ya en algunos países, aunque no en España, para repercutir los costes de infraestructura viaria sobre los usuarios: los impuestos sobre carburantes y los impuestos sobre vehículos»⁷⁹. Se trata de que los usuarios paguen una parte del coste de la red viaria de gran capacidad, con el fin de que ese coste no recaiga exclusivamente sobre la totalidad de los contribuyentes⁸⁰.

B) De todo lo expuesto, se puede proponer la siguiente *fórmula* conceptual. Los impuestos de ordenación son aquellos que, siendo indirectos, gravan unos hechos instantáneos indicadores de la renta gastada, consistentes en determinados consumos específicos, que manifiestan la capacidad de contribuir no sólo por el gasto de renta, sino también por la producción de un gasto público especial, que es financiado por los contribuyentes que lo causan, al realizar esos consumos.

Dicha fórmula requiere las siguientes *explicaciones*:

a) Diversos *consumos específicos* como, por ejemplo, el tabaco, bebidas alcohólicas, hidrocarburos, utilización de carreteras y de medios de transporte, son los *causantes de un daño* general, consistente en mayores costes sociales como, por ejemplo, los gastos de sanidad y los de prevención y protección del medio ambiente, que implican mayores gastos públicos.

⁷⁶ Lo que se encuentra ligado al precepto constitucional que dice: «Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo». Cfr. art. 45, 1, CE.

⁷⁷ *Polluter pays; chi inquina paga; pollueur-payeur*.

⁷⁸ El Derecho comparado muestra cómo el Impuesto de Sociedades contiene diversos incentivos, que persiguen desviar el consumo hacia substitutivos menos contaminantes como, por ejemplo, la libertad de amortización, exenciones totales y parciales y una deducción especial en la cuota. Todo ello en función de las inversiones empresariales destinadas a la protección ambiental.

⁷⁹ Cfr. ZARAGOZA RAMEAU, J. A.: *La financiación de las infraestructuras viarias*, en revista «Cuadernos de Actualidad de Hacienda Pública Española», núm. 7/1993, p. 264.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 267.

b) Aunque se trate de una actividad consumidora lícita, resulta claro que es causa de un efecto dañoso, por lo que se estima que debe ser *resarcido* por los realizadores del consumo por *vía impositiva*, excluyendo por tanto a los no consumidores, al no ser responsables del incremento de unos gastos de los que no son autores⁸¹.

c) En *resumen*, se trata de justificar que nos encontramos ante unos gastos públicos especiales, que deben afectarse a los contribuyentes por los consumos específicos, pero no a los contribuyentes que no incurrieron en ellos. Por eso, se puede decir que prevalece el principio del beneficio sobre el principio de capacidad económica. Y que con el principio del beneficio se produce una estrecha conexión entre los ingresos impositivos y los gastos.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

I. CONCEPTO HACENDISTA.

- 1) Servicios indivisibles.
- 2) Obligatoriedad.
- 3) La renta neta no exenta.
- 4) Efectos económicos.

II. CONCEPTO LEGAL.

- 1) Tributo
- 2) Exigido sin contraprestación.
- 3) Hecho imponible.
- 4) Capacidad contributiva.

III. CLASIFICACIONES.

- 1) Clasificaciones parciales.
- 2) Clasificación básica.

IV. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

- 1) Concepto de impuestos directos.
- 2) Concepto de impuestos indirectos.
- 3) Consideraciones críticas.

V. IMPUESTOS REALES Y PERSONALES.

- 1) Concepto de impuestos reales.
- 2) Concepto de impuestos personales.

⁸¹ En la doctrina italiana aparece el supuesto de impuestos fundados en la provocación de un gasto o en un aumento de gasto del ente público, como es el caso de la llamada contribución integradora por el uso de carreteras («*contributo integrativo di utenza stradale*»). Cfr. GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho tributario*, Ed. EDERSA, Madrid, 1957, p. 48 y ss.

VI. IMPUESTOS DE ORDENACIÓN.

- 1) Concepto doctrinal.
- 2) Fundamento legal.
- 3) Concepto legal.

ABREVIATURAS

BOE	Boletín Oficial del Estado.
CE	Constitución Española de 1978.
EM	Exposición de Motivos o preámbulo.
IIAA	Impuestos Aduaneros.
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
IEE	Impuestos Especiales.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
L	Ley.
LGT	Ley General Tributaria de 1963.
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 1988.
R	Reglamento.
UCM	Universidad Complutense de Madrid.

14 marzo 1995.

Trabajo presentado para la revista *Cuadernos de Estudios Empresariales*, n.º 5, 1995.