

UNA NOTA SOBRE LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS EN PERSPECTIVA HISTÓRICA

Victorio VALLE

otra parte, hacia criterios de una gestión adecuada que introdujeran la necesaria austeridad en los servicios de liquidación y recaudación de los impuestos.

UNA BREVE OJEADA HISTÓRICA

Teniendo en cuenta la reflexión anterior, no es extraño que, al margen de precedentes más remotos, desde una óptica precientífica fueran los escritores cameralistas de los siglos XVII y XVIII quienes elaboraran y transmitieran a la posteridad una primera construcción de lo que cabría considerar como los principios de un sistema impositivo «ideal». Muchos de ellos han perdurado hasta la actualidad.

Así, ya la obra fundamental de Kasper Klock (1634), considerado por algunos autores como el fundador de la Hacienda cameralista en Alemania, afirma que toda figura impositiva debe ser proporcional y uniforme, y se inclina claramente por los rendimientos netos de las fuentes productoras como criterio de capacidad, aunque sin despreciar el consumo de lujo como un complemento adecuado de una imposición personalizada sobre los rendimientos.

En esa misma línea y corriente sistematizadora del pensamiento financiero, Von Justi (1766) aporta lo que cabría denominar con el profesor Fuentes Quintana (1965) la «culminación del pensamiento cameralista respecto de la relación tributaria». El propio profesor Fuentes resume en seis los principios aportados por Justi:

1º. Procurar que los impuestos se paguen con la mejor disposición por los contribuyentes, incluso, si es posible, de forma voluntaria.

EXISTE un cierto consenso entre los tratadistas de Hacienda Pública de que la creación o modificación de los impuestos *debe* respetar un conjunto de criterios generales que se refieren como «principios» de la imposición, y cuyo cumplimiento global por un sistema impositivo definiría un cuadro «ideal» de imposición, al margen del grado de su plasmación real en la legislación fiscal de países concretos.

El análisis de los principios impositivos se inscribe, pues, en un enfoque normativo que busca un «tipo ideal» de imposición que, aunque sólo tiene sentido en un contexto especulativo, permite alumbrar criterios para enjuiciar la racionalidad de los sistemas fiscales concretos, «históricos», conforme siempre ha enseñado la tradición germánica desde Wagner hasta Neumark (1).

Como en todas las instituciones sociales, hay una clara inercia de mantener en la vida real impuestos cuyo diseño y exacción dista del esquema conceptual que se deriva de un planteamiento lógico o racional, pero también es cierto que la adaptación de los agentes económicos y sociales a las estructuras institucionales —en este caso impositivas— vigentes otorga un cierto grado de valoración positiva a figuras tributarias que, dentro de su imperfección, han sido asumidas por la sociedad y cuyo cambio, a veces, perturba, más que perfecciona, el funcionamiento real de la imposición.

Tradicionalmente los «principios» de la imposición suelen hacer referencia al *sistema* impositivo, como tal, pero nada se opone a que puedan adaptarse a figuras impositivas concretas que, con cierta frecuencia, se analizan por los expertos para ver en qué medida se adecuan o no a las exigencias de los principios establecidos.

En cierto modo, la preocupación por el establecimiento de reglas sobre la imposición es tan antigua como los propios impuestos, al menos en dos aspectos.

Es fácil de comprender, en primer lugar, que una vez que el Parlamento —aun en su expresión más primitiva— decidiera el establecimiento de una exacción para contribuir a financiar los gastos del soberano, se planteara el interrogante inicial de cómo repartir la carga impositiva entre los ciudadanos. Así pues, el primer tema básico en este orden de consideraciones debió ser, lógicamente, la fijación de un *criterio de reparto*. Un problema tan complejo como comprometido que llevaría a definirse, en este aspecto, a todos los movimientos y corrientes de filosofía social.

Pero, en segundo lugar, los impuestos implican *per se* una relación entre la Administración pública y los administrados que reclamó, desde el inicio de la imposición, una atención de los administradores hacia los criterios de orden *administrativo* para reglar esa relación, reduciendo el abuso y la arbitrariedad y, por

2º. Los impuestos no deben ser opresivos sobre la industria y el comercio, ni deben impedir el ejercicio de una libertad razonable de la conducta humana.

3º. Los impuestos deben ser equitativos.

4º. Deben ser, también, seguros y concretos, gravando las bases a tenor de las cuales los impuestos podrán ser recaudados con seguridad y rapidez, evitando el fraude y la ocultación.

5º. Deben establecerse de forma que se reduzca lo más posible el número de recaudadores.

6º. Los pagos impositivos deben exigirse dando al contribuyente la mayor facilidad posible, realizándose el pago en la época más conveniente para el mismo.

Pero no son sólo los cameralistas alemanes quienes se ocuparon de este tema en época más o menos remota.

Así, en Gran Bretaña, Sir William Petty (1677) formulaba ya, entre otros principios, a mediados del siglo XVII, una primera versión de lo que hoy denominaríamos principio de neutralidad impositiva, esto es, que los impuestos no alteren el equilibrio económico que logra el mercado (principio *leave them as you find them*).

En Italia, Antonio Genovesi (1765) considerado como el primer catedrático de Economía Política, y Pietro Verri (1771) expresaron con toda claridad los principios técnico-administrativos de la imposición de forma sustancialmente similar a la que hoy se recoge en los tratados impositivos.

También en España, como ha destacado el profesor Fuentes Quintana, Álvarez de Toledo se había anticipado al clasicis-

mo en la expresión de los principios impositivos generalmente aceptados.

Las anteriores citas constituyen sólo una muestra (2) que pone de manifiesto cómo entre los tratadistas de los temas económicos y financieros había, en el último tercio del siglo XVIII, un cuerpo aceptablemente sistematizado de principios de la imposición.

Como en tantas otras facetas de su obra fundamental, Adam Smith (1776) atinó a reflejar en *La riqueza de las naciones*, a través de sus famosas cuatro reglas de la imposición —*economicidad, certeza, comodidad y justicia*—, posiciones que, al parecer, eran habituales en la literatura económica y financiera de la época (3).

La evolución posterior, durante el siglo XIX, no aporta, salvo contadas excepciones, nuevos principios, sino más bien interpreta y matiza los existentes a la luz de la evolución de la propia ciencia económica y financiera. Y, sobre todo, no ofrece visiones sistemáticas de los principios impositivos, sino que habitualmente los autores centran sus aportaciones en alguno de los principios convencionales (equidad, eficiencia, etcétera).

Siguiendo la tradición de A. Smith, los *Principios* de David Ricardo (1817) profundizan en el criterio de neutralidad impositiva, siempre desde la óptica del crecimiento y de sus variables clave: la imposición no debe frenar el crecimiento económico, de aquí, por ejemplo, la defensa del gravamen sobre la renta de la tierra y su rechazo a los impuestos sobre las rentas del capital.

Stuart Mill (1871) fue, tal vez, el primero de los grandes economistas clásicos en aportar nuevas ideas sobre el aspecto de la equidad en la imposición. Partiendo de su bien conocido

planteamiento de la reforma social, basado en la idea primigenia de que mientras las leyes de la producción son de naturaleza física o técnica las de la distribución tienen una naturaleza social, Stuart Mill defendió un concepto de equidad impositiva que plasmó en su célebre principio del «sacrificio igual», cuya ambigüedad, desde una óptica utilitaria, intentaría suplir posteriormente el marginalismo británico y holandés mediante la utilización de los instrumentos analíticos que caracterizan a esta escuela de pensamiento, y que si bien en el planteamiento inicial de Mill no le llevaría a defender la progresividad, antes bien a criticarla con dureza, las posteriores versiones del sacrificio mínimo total —al que desemboca de forma natural la igualdad marginal del sacrificio— bajo ciertos supuestos de la forma, supuestamente decreciente, de la utilidad marginal de la renta, la consideraban una consecuencia ineludible (4).

La importación de las ideas clásicas por la ciencia económica alemana, recibida, como destaca Von Beckerath (1961), en el ambiente crítico de las ideas cameralistas dominantes, generó en el terreno de los principios impositivos una síntesis muy productiva desde el punto de vista intelectual, que se concreta en el clásico trabajo de Adolfo Wagner (1890) en el que se sistematizaba y resumía el panorama existente de los principios impositivos, enriquecido con sus propias aportaciones en coherencia con su visión del papel económico del Estado y de su actividad financiera.

Nueve principios básicos, agrupados en cuatro grandes líneas, resumen la visión del gran hacendista alemán respecto al tema siempre abierto y complejo de los principios de la imposición (cuadro nº 1).

CUADRO N° 1

CUADRO DE PRINCIPIOS IMPOSITIVOS SEGÚN ADOLFO WAGNER (1890)

I. *PRINCIPIOS FINANCIEROS*

1. Recaudación adecuada a las necesidades (suficiencia).
2. Flexibilidad de la imposición.

II. *PRINCIPIOS ECONÓMICOS*

3. Elección de las fuentes correctas de la imposición, con especial consideración de si los impuestos deben ser establecidos sobre la renta, individual y nacional, o sobre la riqueza (capital), así como si debe distinguirse, y con qué extensión, entre los intereses del individuo y de la economía nacional.
4. Elección de la clase de impuesto, a la luz de los efectos de cada tipo de gravamen sobre los contribuyentes y examen general del problema de la traslación.

III. *PRINCIPIOS DE JUSTICIA O DE LA DISTRIBUCIÓN EQUITATIVA DE LOS IMPUESTOS*

5. Universalidad.
6. Igualdad de la imposición.

IV. *PRINCIPIOS DE ADMINISTRACIÓN IMPOSITIVA*

(O *PRINCIPIOS DE LA EFICIENCIA ADMINISTRATIVA DEL SISTEMA IMPOSITIVO*)

7. Certeza (determinación) del impuesto.
8. Conveniencia (comodidad).
9. Esforzarse en asegurar el coste más bajo posible de recaudación (economicidad).

de recursos, las incursiones de los marginalistas en el terreno impositivo están muy marcadas por esta orientación, aunque, como es lógico, las referencias a los principios impositivos se inscriben en la peculiar aproximación de cada rama del marginalismo a los problemas de la Hacienda Pública.

Así, el *neoclasicismo* británico, con su particular engarce entre los principios del marginalismo introducidos por Stanley Jevons y la propia tradición clásica, se preocupó de los principios impositivos adoptando una visión separada entre el gasto público y los impuestos que llevaría el debate sobre la equidad impositiva al terreno del principio de la capacidad de pago y a la interpretación utilitarista del criterio de la igualdad de sacrificio. Algo que conduciría, en términos utilitarios, desde el criterio de repartir la carga tributaria con equidad (con el menor sacrificio) al objetivo más amplio de utilizar los programas de bienestar fiscal para contribuir a un cambio en la distribución de la renta y el patrimonio en una línea más igualitaria. Desde Sidgwick (1883) y Edgeworth (1897) hasta Pigou (1928), el primer autor británico en escribir un tratado específico de Hacienda Pública, y Dalton (1929), ya en época contemporánea, el debate sobre la progresividad, el estudio del diseño del cuadro impositivo para causar la menor pérdida de bienestar, y sobre todo la aplicación de las enseñanzas de Marshall (1890) al terreno de la teoría de la traslación e incidencia de los impuestos, agota prácticamente las referencias del neoclasicismo británico a la elaboración de los principios impositivos (5).

Esta línea de pensamiento tendría una clara repercusión en el pensamiento americano, sobre todo por obra de Carver (1904) y de Seligman (1908) cuyas apor-

Hay, al menos, dos aportaciones importantes en el cuadro impositivo de Wagner.

La primera es la consideración de los principios de suficiencia y flexibilidad de la imposición, en coherencia, como tantas veces se ha destacado, con su previa convicción de la «ley de actividades crecientes del Estado». Si el Estado va a tener una dinámica creciente en su participación en la generación del producto y de la renta nacionales, bueno será, por razones de prudencia inexcusable, que los impuestos se diseñen de forma tal que, en primer lugar, aporten los recursos necesarios para cubrir el gasto público y, en segundo lugar, su respuesta a la marcha positiva de la economía sea igualmente creciente, ya que un sistema de ingresos que permanezca petrificado a lo largo del tiempo mal podrá dar respuesta a unas necesidades en aumento de financiación del gasto público.

La segunda aportación es la idea de la justicia en la imposición. Es, en este sentido, destacable la modernidad del pensamiento de Wagner, ya que la utilización de los impuestos como instrumentos al servicio de una distribución más igualitaria de la renta no se deriva, como han destacado Musgrave y Peacock (1958), del cálculo marginalista. El denominado «desdoblamiento wagneriano» del impuesto —esto es, el reconocimiento de su doble función financiera y distributiva— tiene su fundamento en el reconocimiento de un juicio de valor, y no en proposiciones pseudo-científicas que comportan comparaciones interpersonales discutibles de la utilidad.

Las adiciones a este esquema por parte del movimiento marginalista en sus distintas líneas de trabajo son mas bien implícitas que explícitas. Conforme a su preocupación fundamental por el tema de la eficiente asignación

taciones en el terreno del principio de la equidad son, sin duda, valiosas.

Las otras líneas del marginalismo aplicado a los temas financieros, tomarían una ruta distinta. La tradición italiana, que se remonta a Pantaleoni (1887), Mazzola (1880) y de Viti de Marco (1888), planteó el tema de los servicios públicos y su financiación de una forma conjunta, aplicando el cálculo utilitario a los «bienes indivisibles» y buscando, aunque sin éxito, la determinación por la vía utilitaria de un precio para los servicios públicos, en forma análoga al que rige para los bienes privados en el mercado. La «teoría del cambio voluntario» buscaba las claves de una prestación de servicios públicos análoga a la que el mercado realiza en los bienes privados, de forma que el impuesto deviniera en una especie de precio basado en la utilidad marginal de los bienes públicos, sublimando el principio del beneficio como criterio de reparto de la carga tributaria tan elegante formalmente como inoperante en la práctica.

También la tradición escandinava, vinculada a la escuela austriaca de Sax (1887), aportaría, con las obras de Wicksell (1896) y Lindahl (1929), una visión del cambio voluntario cuya búsqueda de operatividad llevaría hacia el terreno de lo que hoy llamaríamos la elección colectiva.

LOS PRINCIPIOS IMPOSITIVOS EN LA HACIENDA PÚBLICA MODERNA

Sin perder la óptica de lo que nos preocupa en este trabajo, es decir, la consideración sistemática de los principios de la imposición, es claro que el peso de la

tradicción mencionada en sus diferentes líneas, junto con otros trabajos en cuyo estudio no es ahora del caso adentrarse, tales como los de Weston (1903), Jones (1914), Gerloff, 1926 (1961), Heidrich (1929), Einaudi (1946) y otros, fueron completando esta parcela normativa de la Hacienda Pública en su faceta impositiva, que ya en época contemporánea tendría su máximo exponente en el trabajo jubilar del profesor Fritz Neumark (1970), que constituye sin duda, la mejor y más completa monografía sobre el tema.

La amplia y excelente introducción del profesor Fuentes Quintana a la versión en castellano de la obra citada de Neumark nos libera de comentarios adicionales que poco añadirían a lo allí contenido y adonde se remite al lector interesado. Como simple exigencia de la continuidad lógica de este artículo, nos limitaremos a recoger, de forma sinóptica, los principios impositivos tal como Neumark los ordenó y transmitió, con una muy breve descripción de sus pretensiones y contenidos.

¿Y DESPUÉS DE NEUMARK?

El magistral estudio de los principios impositivos que ofreció la obra de Neumark ha venido constituyendo desde su publicación la referencia obligada sobre este tema, lo que ha dado una notable permanencia a su aportación. Sin embargo, la economía del sector público es, sin duda, una de las áreas en las que se ha producido mayor avance científico en el último cuarto de siglo lo que ha tenido, obviamente, influencia en todos los campos de la Hacienda Pública, sin que este terreno de los principios impositivos constituya una excepción.

El intento de responder a la lógica pregunta sobre cuál es el estado actual de ese cuadro de principios que profundamente transmite Neumark en su obra, nos ha llevado a encontrar una primera respuesta, tratando de rastrear su presencia en un conjunto de manuales de Hacienda Pública, en su vertiente económica, que pensamos tienen una amplia difusión entre los estudiosos de esta materia (6).

El resultado de ese repaso nos conduce a un conjunto de reflexiones y comentarios, que concretaría en los doce siguientes.

1º. Una primera reflexión general es la relativa a la radicalización del sentido «sistémico» de la idea de los principios impositivos. Neumark ya insiste en su obra en esa obligada referencia de las reglas de la imposición, no tanto a cada impuesto o figura tributaria como al conjunto integrado y coordinado de los impuestos, esto es, al sistema impositivo en su conjunto.

2º. En segundo lugar, se aprecia en la literatura más reciente una creciente integración del tema de los principios impositivos en el ámbito más amplio y general de los objetivos que debe alcanzar la Hacienda Pública en su conjunto. Dentro del enfoque normativo, concretado, desde la obra de Musgrave (1959), en las tres ramas características de la asignación óptima de los recursos, de la distribución justa de la renta y la riqueza, y la de estabilización (crecimiento estable), la mayoría de los hacendistas contemporáneos ven pocas razones para aislar, dentro de esa visión global, una cadena específica de principios que concrete las consecuencias de ese planteamiento exclusivamente del lado de la imposición.

Así, por ejemplo, afirmar que la Hacienda Pública debe contri-

PRINCIPIOS IMPOSITIVOS DE FRITZ NEUMARK

PRINCIPIOS	DEFINICIÓN
I. Principios presupuestarios fiscales	
1. Suficiencia	Los ingresos fiscales deben permitir la cobertura duradera de los gastos que deben financiar en el conjunto de las administraciones públicas.
2. Capacidad de adaptación en la política de cobertura	El sistema impositivo debe ser capaz mediante medidas jurídico-fiscales de proporcionar a corto plazo los recursos necesarios para la cobertura de necesidades adicionales superiores a la media usual.
II. Principios político-sociales	
A) PRINCIPIOS DE JUSTICIA EN LA DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA	
3. Generalidad	Todas las personas con capacidad y que incurran en el hecho imponible de cualquier impuesto deben estar sometidas a gravamen, sin que se tengan en cuenta criterios extraeconómicos. Los impuestos deben dar el mismo trato a las personas que se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes, a efectos fiscales. (Equidad horizontal en términos convencionales). Las relaciones entre las cargas tributarias, imputables en conjunto a los individuos, deben reflejar la relación existente entre sus capacidades personales de pago. De esta forma, los pagos tributarios serán igualmente onerosos en términos relativos.
4. Igualdad	
5. Capacidad de pago personal (proporcionalidad)	
B) CONTRIBUCIÓN DE LOS IMPUESTOS A LA REDISTRIBUCIÓN DE LA RENTA Y DE LA RIQUEZA	
6. Redistribución	El sistema impositivo debe estar estructurado de forma que la carga fiscal sea progresiva, contribuyendo a una redistribución de la renta y la riqueza, es decir, a disminuir la desigualdad primaria que origina el mecanismo de mercado, conforme a los valores dominantes de justicia distributiva de la sociedad.
III. Principios político-económicos	
A) RESPECTO A LA DEFENSA DEL SISTEMA ECONÓMICO (SISTEMA MIXTO DE MERCADO CON INTERVENCIÓN PÚBLICA)	
7. No dirigismo fiscal	Evitar que, mediante medidas impositivas asistemáticas y fragmentarias, se favorezca a determinados sectores, alterando la economía de mercado en sus fundamentos, utilizando instrumentos poco acordes con el funcionamiento de ese sistema y, en consecuencia, con efectos poco deseables para la economía nacional.
8. Respeto a la libertad económica	Los impuestos deben minimizar las intromisiones en la esfera privada y personal de los sujetos y restringir lo menos posible la libertad económica. Este principio debe, sin embargo, subordinarse a los principios presupuestario-fiscales, de justicia y político-económicos de rango superior.
9. Neutralidad respecto a la competencia.	Los impuestos no deben interferir con el mecanismo de la competencia del mercado. Antes bien deben contribuir a acercar el comportamiento real de los mercados hacia el modelo de competencia perfecta.
B) RESPECTO A LA UTILIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN LA INSTRUMENTACIÓN DE LA POLÍTICA ECONÓMICA DE ESTABILIZACIÓN Y CRECIMIENTO	
10. Flexibilidad discrecional (activa)	La estructura, los procedimientos y las normas impositivas, deben permitir la utilización discrecional ad hoc de los impuestos, dentro de la política de estabilización.
11. Flexibilidad automática (pasiva o incorporada)	El sistema impositivo debe contribuir, por su estructura y diseño, aun en el supuesto de que la norma tributaria no varíe, a amortiguar las fluctuaciones de la actividad económica a corto plazo sin dañar el crecimiento a largo plazo.
12. Estimular el crecimiento económico	Los impuestos no deben frenar el crecimiento. Por el contrario, deben incentivar que la tasa de crecimiento efectiva se acerque a su valor potencial.
IV. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios	
13. Congruencia y sistematización	Las medidas tributarias no han de ser contradictorias, y deben atender equilibradamente a los diferentes objetivos de la política fiscal.
14. Transparencia fiscal	Las normas fiscales han de ser inteligibles, de forma que los contribuyentes puedan conocer con certeza, y sin estar sometidos a la arbitrariedad de los administradores, sus obligaciones impositivas.
15. Factibilidad	Los impuestos deben responder, en su diseño y pretensiones, a los valores de un ciudadano medio, de forma que sean comprensibles para él –lo que ayudará a su practicabilidad– y respetuosos con las atribuciones de los órganos encargados de su exacción, recaudación y control, lo que facilita su aplicabilidad.
16. Continuidad de las normas fiscales	Las normas que regulan la imposición no deben cambiarse con frecuencia, salvo que se opongan a otros principios básicos. Las reformas fiscales deben ser generales y sistemáticas.
17. Economicidad	Los gastos públicos o privados vinculados a la exacción, recaudación y control deben ser mínimos. Deben otorgarse al sujeto pasivo las máximas facilidades posibles en lo referente al cálculo y pago de la deuda tributaria.
18. Comodidad	

buir, en el conjunto de la actividad financiera, a una distribución justa de la renta y de la riqueza nacionales, especificando si el protagonismo de esa función debe encomendarse al gasto público o debe revestirse a los impuestos de unas notas especiales que les confiera a priori esa propiedad, se ve hoy como algo excesivamente comprometido. La mayoría de los hacendistas parecen inclinarse por una valoración conjunta de la actividad presupuestaria pública, sin mayor empeño por descender a la arena tan específica de la definición de unos principios impositivos que vayan más allá de la obvia defensa de criterios muy generales y normas administrativas en defensa y garantía de los contribuyentes.

3º. En todo caso, en la medida en que los principios se hacen explícitos, parece bastante claro que el último cuarto de siglo ha aportado un importante cambio de orden en la consideración político-social de los criterios tradicionales. Las sociedades modernas avanzadas parecen estar hoy más preocupadas por evitar que los impuestos creen problemas al funcionamiento del mercado que por que éstos contribuyan a nuevos avances en el proceso distributivo. Tal vez porque el desarrollo económico ha ido reduciendo en los países de alto nivel de renta ese «desasosiego» por la equidad que el hacendista H. Dalton situaba en el centro de las preocupaciones de la Hacienda Pública en el primer tercio del siglo XX.

Un excelente manual reciente de Economía Pública, el del profesor Joseph E. Stiglitz (1988, tercera edición de 1999), sitúa a la eficiencia como el primero en el orden de los principios impositivos, y como último precisamente a la necesaria equidad como criterio de reparto de la carga tributaria.

Es, por tanto, necesario dejar constancia de este cambio de intensidad en la valoración de los criterios impositivos por la Hacienda Pública, como reflejo —con toda seguridad— de la ordenación prevalente de los juicios de valor de la sociedad. Pero también es cierto que el alcance y significado de esos dos principios básicos: *equidad* y *eficiencia*, ha ido cambiando a lo largo del tiempo.

4º. El principio de equidad se ha ido inclinando en un cuádruple sentido.

a) Prioridad a la *equidad horizontal* (los iguales, en sentido relevante, deben tratarse igual), junto con una interpretación moderada del principio de equidad vertical, que supone una limitación creciente de la progresividad por sus posibles efectos desincentivadores de la actividad productiva.

b) Desplazamiento de la función redistributiva de la imposición —sobre cuya eficacia se expresan dudas crecientes— a favor del gasto público.

c) Aceptación generalizada del principio de la capacidad de pago, sin perjuicio de una creciente avanzada del criterio del «beneficio», más a través de la fijación de precios y co-pagos en servicios públicos seleccionados, o de la revitalización de las tasas financiero-fiscales, que de la propia imposición.

d) Interpretación mayoritaria de la capacidad de pago por la renta. Una renta personalizada y que admite la clásica diferenciación según el origen de las rentas. Posición de amplio consenso que no excluye el ascenso del gasto personal como criterio de futuro —que permitiría, por otra parte, la realización de la vieja norma de Mill de evitar o paliar el doble gravamen del ahorro— que se combina con una ten-

dencia práctica a la interpretación compleja de la capacidad a través del gravamen plural sobre la renta, el patrimonio y el gasto personales.

Por su parte, el principio de eficiencia se ha ido concretando en tres prescripciones generales:

a) El valor de la eficiencia impositiva debe siempre contemplarse en términos relativos respecto al grado de equidad con el que socialmente se pretende que sea compatible. La eficiencia absoluta conduce al impuesto de suma fija, que la equidad rechaza. La compatibilidad aceptable de ambos principios obliga a plantear el problema dentro de la teoría del *second best*. No se trata de eliminar, sino de «minimizar», las pérdidas de eficiencia que puedan causar los impuestos.

Las denominadas «cuñas fiscales» en los precios relativos, entre demandantes y oferentes, deben ser lo más reducidas posible.

b) Los tipos marginales de los impuestos directos y personales deben evolucionar con la necesaria moderación para evitar efectos negativos sobre los incentivos básicos del comportamiento económico.

c) La idea de «neutralidad» asignativa de los impuestos, esto es, el mayor respeto posible a la asignación óptima de recursos lograda por el mercado competitivo, es, sobre todo, un referente para valorar el coste en términos de eficiencia de la utilización de los instrumentos impositivos para el logro de los diferentes fines de la política presupuestaria, más que una pretensión de carácter práctico.

Este conjunto de posiciones, ampliamente compartidas por la Hacienda moderna tiene, parafraseando al profesor Musgrave, un pasado complejo en el que

merece la pena detenerse, aun con la necesaria brevedad, para entender con plenitud la situación actual.

5º. Parece existir una convicción generalizada de que la primera respuesta a cómo interpretar la equidad impositiva, en su doble vertiente *horizontal* y *vertical*, la aportó el denominado «principio del beneficio». Esto es, cada ciudadano debería contribuir a soportar las cargas que la prestación de los servicios públicos implica en forma proporcionada al beneficio o utilidad que derive del uso de tales servicios.

Esa posición tiene en su origen un doble fundamento. Por una parte, como ha destacado ampliamente la literatura financiera, la ideología implícita en la teoría contractual del Estado; así, las primeras aportaciones de Hobbes, Grocio y Locke planteaban el fundamento impositivo como la compensación adecuada por la protección recibida del Estado. Por otra parte, la propia naturaleza de los servicios prestados por el Estado primitivo, cuyo contenido de defensa y protección permitió concretar con precisión esa compensación impositiva. Si la protección es igual para todas las personas y desigual según los bienes que cada uno posee, la convicción de que «quien más tiene más debe contribuir» llevaría a implementar el principio del beneficio a través de una imposición sobre la renta y/o el patrimonio de los individuos. Se establece así, en su origen, una práctica coincidencia entre los principios del beneficio y de la capacidad de pago. Tal vez el matiz de diferencia estriba en que los defensores del principio del beneficio siempre han tenido la preocupación de vincular las decisiones de gastos-servicios públicos e impuestos, como forma de reconocer el papel del impuesto no sólo como

financiador, sino como racionador —al igual que el precio en los bienes privados— de los servicios públicos, mientras que los defensores de la imposición basada en la capacidad desvinculan ambos aspectos.

Si se admite lo anterior, es obvio que la célebre afirmación de Adam Smith (1776) en *La riqueza de las naciones*: «Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal» (pág. 726 de la versión castellana) no es, como a veces se ha intentado transmitir, ni ambigua ni fruto del eclecticismo smithiano; es la lógica consecuencia de esa identidad inicial entre la idea del beneficio y la capacidad en una hacienda exclusivamente de servicios como la que básicamente contemplan A. Smith y los economistas clásicos en general.

También esta visión explica la parca diligencia de los economistas clásicos en la defensa de la progresividad, que, en buena lógica, hubiera requerido admitir que el beneficio de la protección del Estado accede en forma más que proporcional en relación con la renta y el patrimonio de los individuos.

Algunos autores de la línea inicial del principio del beneficio, como Sismondí, Rousseau y Condorcet, defendieron, sin embargo, la idea de la progresividad, como también lo harían más adelante algunos tratadistas del «cambio voluntario» en Italia, notoriamente Antonio de Viti di Marco (1932).

En mi opinión, la interpretación más amplia y generalizada del principio del beneficio conducía a la proporcionalidad. Sin embargo, este criterio de reparto de la carga

tributaria no se opone frontalmente a la progresividad. Técnicamente, el problema depende de la relación entre la utilidad marginal de la renta y la utilidad marginal de los servicios públicos. Si la primera disminuye más rápidamente que la segunda, puede demostrarse que la progresividad es compatible con el principio del beneficio. Otros autores, como Myrdal (1953), sostienen que la referencia del principio del beneficio no debe ser la utilidad marginal de los servicios públicos, sino su utilidad total para los ciudadanos, en cuyo caso la progresividad tiene plena cabida en el esquema de reparto basado en ese principio.

Históricamente, el problema del abandono del principio del beneficio y su creciente separación del principio de capacidad deriva de tres hechos:

1) Conforme avanzan el papel y las funciones del Estado en la vida económica y social, van surgiendo dudas respecto a cómo determinar el beneficio en bienes y servicios públicos individualizables parcialmente, pero con amplias externalidades (salud o educación), y cuál es su verdadera distribución dentro de la sociedad.

2) La creencia, estimulada por J.S. Mill, de que la identificación del beneficio individual en los servicios públicos carece de sentido. Los servicios públicos deben ser de tal interés general que concretar los beneficios individuales no sólo sea difícil o prácticamente imposible, sino absolutamente innecesario.

Se produce a partir de aquí una separación radical entre el gasto público, cuyo interés general no divisible obliga a que su nivel y contenido se adopte por una decisión política, y los impuestos, que deben tratar *per se* de repartir la masa dada de re-

cursos necesarios para financiar los gastos con equidad en función de la capacidad económica de cada ciudadano.

Creo que en esta posición sostenida por Mill, que traería al primer plano el estudio de la interpretación correcta de la capacidad económica, en tanto que capacidad para el pago de impuestos, hay un error de concepto importante. Lo que impide la prestación de los servicios públicos por el mercado, o por un pseudo-mercado operando bajo el principio del beneficio con unos impuestos-precios, no es que el beneficio que se deriva para cada ciudadano de los servicios públicos sea el mismo, sino, como ha puesto de manifiesto la moderna teoría de los bienes públicos, la naturaleza *colectiva* (conjunción en la oferta de esos servicios), lo que dificulta la aplicación del principio de exclusión, extrayendo de cada ciudadano mediante el impuesto-precio la utilidad marginal (igual o distinta, esto es indiferente) de los servicios públicos en forma análoga a como el mercado opera con los bienes privados.

La condición de igualdad en los bienes públicos es respecto a su cantidad, no respecto a las utilidades que reportan a los sujetos.

3) El gasto público deja, en el transcurso del tiempo, de ser identificable con servicios públicos. La robusta presencia de un gasto público distributivo como reflejo del denominado «Estado del bienestar» lleva una potencial aplicación del principio del beneficio, por esos nuevos gastos públicos, al terreno del absurdo. ¿Cómo se van a financiar unos gastos nacidos para contribuir a hacer más igualitaria la distribución de la renta con unos impuestos recaudados de los beneficiarios, es decir, precisamente

de aquellos a los que se pretende elevar su renta disponible?

Sin ánimo excluyente, está claro, en mi opinión, que estos tres argumentos, al menos, contribuyeron a consagrar el principio de capacidad de pago como interpretación de la equidad impositiva, polarizando la atención de la literatura hacia dos temas que pasaban a ser básicos:

— ¿Cómo medir correctamente la capacidad de pago?

— ¿Cómo tratar a los «desiguales»? (¿cómo realizar la equidad vertical?).

Sin entrar ahora a fondo en esta materia, la primera cuestión ha tenido varias respuestas a lo largo de la Historia. Las leyes de pobres isabelinas ya apuntaron, en la Inglaterra de la Edad Media, hacia la *riqueza* como expresión de capacidad. Desde Hobbes hasta Kaldor, muchos autores defendieron el *gasto* de consumo personal como el criterio más representativo de la capacidad, que permitía además evitar el «doble gravamen sobre el ahorro» que origina la imposición sobre la renta, tal como lo explicara con toda claridad Stuart Mill. Fue sin embargo la *renta* personal la que adquirió mayor implantación y desarrollo. A. Smith se refiere a ella, como ya queda dicho, y su interpretación extensiva o comprensiva sería el criterio defendido por la tradición Schanz-Simon hasta nuestros días, con obvios matices y precisiones, en los que no hay ahora oportunidad para entrar.

En el segundo tema planteado, el del tratamiento a los desiguales, la tradición fue —con excepciones como Montesquieu y Say— la proporcionalidad.

También aquí fue J.S. Mill quien introdujo la polémica, al formular su famoso principio de la igualdad del sacrificio, esto es,

los impuestos deben establecerse de tal forma que causen en lo posible el mismo sacrificio a todos los ciudadanos. La tantas veces referida ambigüedad de este criterio (¿qué sacrificio es el que tiene que ser igual?, ¿cómo se mide?) llevaría a la mayoría de los autores del neoclasicismo, utilizando los conceptos del análisis marginal, a pronunciarse a favor de la progresividad, curiosamente en contra de la conocida posición de J.S. Mill, y a trascender el principio desde el puro reparto de una masa impositiva con igualdad de sacrificio (sacrificio total mínimo) a diseñar un programa de impuestos-transferencias para lograr el máximo bienestar global.

La ruptura con el principio del decrecimiento de la utilidad marginal de la renta conduciría a una defensa distinta de la progresividad como instrumento al servicio de la redistribución de la renta y la riqueza basada en juicios de valor. Blum y Kalven (1953) relatan esa evolución con todo detalle.

Los efectos negativos de la progresividad muy intensa sobre las decisiones económicas básicas (ahorro, trabajo, asunción de riesgo, inversión real) han producido en la actualidad una crisis de la progresividad, reconduciendo el clásico principio de equidad al respeto de tres básicas exigencias.

- Mantenimiento de la idea de *generalidad* como puntal de la equidad. Una generalidad cuya vulneración no tiene ahora tras de sí los privilegios de clase como en el pasado, sino la evasión y el fraude de determinados tipos de bases impositivas y grupos de contribuyentes.

- La equidad *horizontal* ha pasado al primer plano de las exigencias fiscales. Las personas en igualdad de condiciones rele-

vantes de capacidad deben tributar aproximadamente lo mismo.

• La *progresividad*, moderada en tipos marginales y soportada por un mínimo exento realista en cuanto expresión del mínimo vital, sigue estimándose necesaria para contrarrestar el efecto de los impuestos regresivos sobre bienes y servicios, en claro ascenso recaudatorio, de forma que el sistema en su conjunto sea proporcional respecto a la renta, o ligeramente progresivo.

Es cierto, como antes se esbozó, que otra línea del marginalismo, la del cambio voluntario, intentó un resurgimiento del principio del beneficio que nunca llegó a ser operativo, ante la imposibilidad de medir la utilidad individual derivada de los servicios financiados con el gasto público. En realidad, este principio del beneficio derivado del cálculo utilitario marginal era más un criterio de asignación eficiente de los recursos, en presencia de bienes públicos, que un criterio de equidad propiamente dicho. Como es bien sabido, la preocupación por esa óptica asignativa llevaría a los autores más modernos del cambio voluntario a insistir en la conveniencia de un tratamiento conjunto de ingresos y gastos públicos en el proceso de elección colectiva.

En el plano conceptual, los principios del beneficio y de la capacidad son visiones parciales de un mismo tema, como traté de demostrar hace años (Valle, 1975).

El principio del beneficio es un criterio de asignación que, de ser operativo, conduciría, para los bienes públicos, a una solución similar a la del mercado para los bienes privados. Una teoría de la imposición ideal tendría que completar ese resultado con el logro de un criterio de distribución que permita alcanzar las

metas sociales respecto a este objetivo.

El principio de la capacidad de pago, por su parte, es un criterio de distribución de una masa impositiva dada (que deriva de la necesidad de financiación de un gasto público políticamente decidido). Un cuadro impositivo ideal tendría que complementar los resultados que produzca con un criterio de racionalidad del gasto público como el que aportan las reglas de Pigou, quien extrapola a la elección entre servicios públicos y privados la ley de igualdad de las utilidades marginales ponderadas, cerrando así el esquema conceptual.

En el fondo, como se ve, por debajo de este tema late el viejo y más amplio problema de la posibilidad de separación de las ramas de servicios y de distribución, en la terminología de Musgrave, y que tan amplia polémica originó desde el momento de su formulación.

6º. El principio de *eficiencia* económica de la imposición, más allá de una interpretación restrictiva de la eficiencia en la gestión tributaria, nació, desde el punto de vista de su consideración científica, con un carácter dialéctico de conflicto respecto a la idea de la equidad. Para los clásicos, los posibles efectos negativos de la imposición sobre los determinantes de la producción y de la renta era algo a tener en cuenta al valorar la idoneidad de un cuadro impositivo.

Edgeworth (1897) reconoció que las consecuencias productivas de la imposición podrían contrarrestar en parte sus posibles ventajas distributivas.

El primero en elaborar una aproximación a la idea del exceso de gravamen, como pérdida *adicional* de utilidad a causa del impuesto, fue Dupuit (1844), lo

que luego generalizaría Marshall mediante la aplicación del instrumento de los excedentes del consumidor y del productor.

En realidad, hasta las obras de Pigou (1928), y sobre todo de Ramsey (1927), no se inician los fundamentos de la moderna teoría de la imposición óptima, que el transcurso del tiempo ha ido completando con aportaciones como las de Hotelling (1938), Little (1951) Corlett y Hague (1953), Harberger (1974), y Diamond y Mirrless (1971), entre otros.

Esta perspectiva de la eficiencia en la imposición como un principio en conflicto con la equidad tributaria es inherente al criterio de capacidad de pago, como forma de reparto de la carga tributaria, y es muy diferente de la eficiencia asignativa que implica el principio del beneficio en el que —debido a la vinculación de ingresos y gastos que mantiene— el impuesto es, en analogía con el precio privado, una forma de determinar con eficiencia el nivel y composición de los servicios públicos.

Abandonado el principio del beneficio, por las causas señaladas, la idea de *eficiencia* impositiva toma una ruta distinta, consistente en la exigencia genérica de que los impuestos no alteren, en lo sustancial, el equilibrio que alcanza el mercado competitivo, que, según los teoremas de la economía del bienestar, es óptimo en el sentido de Pareto. Los impuestos deben diseñarse de tal manera que no exijan a la economía abandonar la frontera máxima de utilidad (lugar geométrico de los puntos con optimalidad paretiana). La aplicación de la eficiencia al terreno impositivo se ha transmitido con frecuencia bajo la idea de *neutralidad*, esto es, los impuestos no deben cambiar los precios relativos de los diferentes mercados introduciendo

cuñas fiscales entre los precios de oferentes y demandantes.

Desde esa óptica, pronto se va adquiriendo la convicción de que los impuestos más eficientes, los que presentarán menor exceso de gravamen, serán lógicamente los que menos alteren el comportamiento de los agentes. Hotelling sería el primero en señalar la superioridad en este terreno del impuesto de *suma fija*, cuya carencia de relación con la actividad económica le priva de exceso de gravamen.

La abierta incompatibilidad del impuesto de suma fija (por ejemplo, la capitación) con una elemental idea de equidad conduciría toda la teoría de la eficiencia impositiva hacia un planteamiento de *second best* en el que no se trata de hacer desaparecer el exceso de gravamen de la imposición, sino de minimizarlo.

En realidad, conceptualmente hablando, la actuación redistributiva de los impuestos no tendría por qué implicar pérdidas de eficiencia. Un esquema de impuesto-transferencia de suma fija podría alcanzar cualquier distribución deseada del bienestar. Sin embargo la carencia de indicadores objetivos de la capacidad origina la introducción de impuestos redistributivos, cuyos efectos negativos sobre la eficiencia conviene conocer y, hasta cierto punto, paliar.

Si en la tradición primero fue evitar que los impuestos supuestamente equitativos influyeran negativamente en exceso sobre la eficiencia del sistema, el actual cambio de valores más bien apunta a la necesidad de buscar impuestos neutrales que no afecten negativamente —en forma muy marcada— al patrón distributivo deseado por la sociedad.

Obviamente, el tema abarca un rango amplio de elecciones, como son la que existe entre tra-

bajo y ocio, entre consumo presente y futuro, entre diferentes bienes, entre activos con diferentes grados de riesgo, etcétera.

7º. En general, se observa entre los tratadistas un claro desplazamiento de la atención desde los contenidos «formales» de los principios impositivos hacia el análisis económico de los efectos de la imposición.

Más que debatir sobre los fundamentos de la progresividad y sus diferentes fórmulas, los autores se inclinan por analizar la incidencia distributiva de los impuestos, esto es, en qué medida afectan a la distribución de la renta disponible privada. En lugar de predicar la bondad de un sistema tributario con alta flexibilidad automática, los estudios modernos se adentran en la adecuación de los impuestos y su forma de exacción a la situación coyuntural de la economía. Podrían ponerse otros ejemplos de esta clara tendencia, que, por otra parte, está muy en línea con la consideración positiva de la ciencia económica que obliga a basar las prescripciones de política económica sobre el conocimiento de la realidad, en detrimento de formulaciones apodícticas sin un contraste suficiente con la realidad.

8º. La literatura financiera moderna parece haber reforzado el principio de la suficiencia impositiva entre los componentes obligados de todo sistema tributario que tenga pretensiones de sobrevivir. La reciente preocupación por el equilibrio presupuestario (que ha recibido el apoyo de constituir una de las exigencias de convergencia nominal de la UME) ha contribuido notablemente a esa exaltación del principio de suficiencia, que reclama la necesaria capacidad recaudatoria de la imposición.

Lógicamente, la proyección temporal de la suficiencia ha conducido también a una defensa de la flexibilidad, si bien experiencias distintas han mostrado con reiteración que la *flexibilidad pasiva*, en el sentido de Neumark, es probablemente insuficiente en momentos críticos que reclaman —pese al coste de su menor efectividad temporal— cambios activos de las fórmulas impositivas (tarifas, bases, deducciones, etc.) para lograr, en ocasiones, los efectos recaudatorios deseados.

Desde la óptica de la estabilización económica, tras una época de auge, la presencia de estabilizadores automáticos ha sido severamente criticada por su insuficiencia y asimetría, y por la posibilidad de generar una absorción fiscal que dificulte que la economía logre de forma natural su tasa potencial de crecimiento.

El cambio de énfasis en la política presupuestaria, desde las consideraciones de la demanda agregada hacia los problemas de oferta, ha conducido a un interés creciente por la contención del gasto público, en detrimento de la utilización de los impuestos, a la hora de intentar un mayor equilibrio en las cuentas públicas, sobre la base de considerar que el componente *estructural* del saldo presupuestario tiene mayor relevancia que su parte de naturaleza *cíclica*.

9º. Los principios técnico-administrativos, en la terminología de Musgrave, han decaído un tanto en su vigencia, ya que, en los criterios que presiden la relación entre la administración y los contribuyentes, debe reconocerse que se ha producido un sustancial avance, especialmente en el terreno de la comodidad y la información. La era de la informática ha aportado mejoras muy importantes en este terreno.

Siguen existiendo vacíos latentes en el ámbito de la congruencia normativa, y sobre todo en la economicidad de los costes de recaudación y administración fiscal, que constituye un punto más del necesario progreso en el terreno de la eficiencia en la prestación de los servicios públicos. En este sentido, la simplificación de los sistemas fiscales de forma que los haga más comprensibles y sencillos sigue siendo un valor vigente en la medida en que, se piensa, reduce el incentivo a defraudar y minimiza la presión fiscal indirecta.

10º. En la actualidad, los principios de la imposición se plantean en el ámbito de una economía abierta, lo que conlleva la aparición de una nueva exigencia de *coordinación* fiscal internacional e introduce la polémica no resuelta, especialmente en las áreas integradas, como es el caso de la Unión Europea, de la elección entre *armonización* y *competencia fiscal*.

El tema adquiere una especial significación en el contexto de un comercio electrónico creciente y de una economía globalizada en la que los factores se mueven sin restricciones, y en la que los instrumentos tradicionales de control carecen de plena eficacia. Vito Tanzi ha sido uno de los primeros en destacar el creciente cambio de perfil que la globalización ha traído consigo en el terreno de la fiscalidad.

11º. Por otra parte, en muchos países –notablemente España– el resurgimiento de la vitalidad de las haciendas territoriales comporta la necesidad de fijar criterios respecto a la separación de recursos entre los diferentes niveles de gobierno, con independencia de los criterios de interrelación y compensación que afectan al conjunto de la Hacienda Pública de las diferentes administraciones.

En la actualidad, el tema es muy debatido, y los principios que rigen la separación de ingresos entre haciendas de diferentes niveles distan mucho de ser plenamente aceptados por todos los países, en los que finalmente el criterio seguido en la práctica es más el fruto del compromiso político que el de las prescripciones dimanadas de la teoría económica.

En el ámbito de la teoría de la descentralización fiscal, Musgrave (1983) aportó un conjunto de principios básicos que fueron criticados y completados por Mathews (1983), y que, en líneas generales, continúan estando vigentes. El profesor Castells (1988) destacó los principales puntos de consenso en este terreno:

1) El principio de *internalización* de la carga. La carga impositiva debe soportarse por los residentes en el área espacial que se beneficia de los servicios públicos.

2) El principio de *reserva* a la Hacienda central de los impuestos con mayor capacidad redistribuidora y estabilizadora, sobre la base de la convicción de que la misión de las haciendas territoriales –no excluyente– ha de ser fundamentalmente la prestación de servicios (rama de servicios en la terminología de Musgrave), lo que no está en contradicción con la posibilidad de participación de las haciendas territoriales en algunos impuestos –o en sus rendimientos– básicos del sistema impositivo estatal.

3) El principio de *uniformidad* básica (que admite cierta diversidad) de la imposición entre todas las unidades territoriales que componen el Estado.

4) El principio de *relación* entre impuestos y gastos, que constituye la base de la ganancia de eficiencia que entraña la descentralización fiscal.

5) El principio de *autonomía*, que reconoce la capacidad tributaria de las haciendas territoriales.

Pienso que esta perspectiva del federalismo fiscal experimentará, sin duda, desarrollos importantes, en el futuro, en su aplicación a cada país.

12º. La última de las reflexiones que quiero hacer en este recorrido por los principios impositivos, desde una óptica actual, es la impresión que se obtiene en el repaso de la literatura sobre el hecho de que se ha ido produciendo un «consenso de mínimos» en la búsqueda de un amplio acuerdo en los principios impositivos, con especial referencia a aquellos principios tradicionales entre los que puede existir un cierto conflicto. Son básicamente quince:

1) Los principios impositivos deben integrarse en los valores que informan el comportamiento normativo global de la acción presupuestaria.

2) Se interpretan, sobre todo, en el contexto de un proceso de reforma, para ilustrar cambios marginales de los sistemas históricos.

3) La suficiencia potencial de un sistema impositivo, basado en una multiplicidad impositiva, es un principio revitalizado tras los embites de la hacienda compensatoria de corte keynesiano.

4) En economías desarrolladas de mercado, la búsqueda de la eficiencia ha adquirido un lugar prioritario. Los impuestos deben buscar el grado más avanzado posible de *neutralidad*, respecto a las decisiones del mercado, sin dañar gravemente la equidad.

5) En la búsqueda de la equidad, el primero y fundamental principio es la generalidad, que se traduce en la necesaria lucha contra la evasión y el fraude.

6) La capacidad de pago constituye el criterio generalizado para el reparto de la carga tributaria, aunque con signos de revitalización parcial del principio del beneficio. La capacidad de pago se interpreta mayoritariamente por una combinación de renta, gasto y patrimonio, con actual predominio de la primera, pero con fuertes convicciones de que sería preciso caminar hacia el gasto personal.

7) La equidad horizontal constituye un criterio de justicia ineludible.

8) Se acepta, en general, la presencia de una progresividad moderada, basada más en un mínimo exento que en variaciones muy intensas de los tipos impositivos marginales. La progresividad debe vigilar sus efectos desincentivadores sobre las decisiones económicas básicas.

9) La función redistributiva de la imposición ha cedido la mayor parte de su terreno al lado del gasto social en el conjunto presupuestario.

10) La flexibilidad impositiva se mantiene en la medida en que se mantiene la progresividad, y se defiende, en todo caso, que las bases impositivas sean elásticas respecto a la renta y que los retrasos entre recaudación y generación de bases se minimicen.

11) Se mantiene, incluso intensificado, el principio de simplificación.

12) El ejercicio de una gestión impositiva eficiente, que minimice los costes de recaudación, ha adquirido en la actualidad un nuevo impulso al hilo del interés creciente por la eficiencia pública.

13) Se aspira a una sistematización coherente en el reparto de fuentes entre los diferentes nive-

les de gobierno, con algún grado de autonomía fiscal.

14) La globalización económica está demandando una mayor coordinación y cooperación fiscal internacional.

15) Mantenimiento del resto de principios técnico-tributarios, formulados por Neumark.

Al término de este repaso de síntesis por el mundo de los principios impositivos, parece quedar como sedimento la idea que reafirma el interés por este tema en la doctrina científica moderna. ¡Sí! a los principios impositivos, dentro del planteamiento normativo global de la economía del sector público, aunque unos principios que responden a valores cambiantes y que recogen el resultado de un conocimiento más preciso de los efectos económicos. Los principios impositivos actuales se han adaptado, dentro de su relativa permanencia, a los nuevos problemas, a la vez que se ha ido extendiendo una conciencia creciente del coste del cumplimiento de unos principios en términos de cesiones en otros (*trade-off*).

Cabría decir que los principios impositivos modernos han perdido rotundidad en la forma para ganar firmeza en sus fundamentos. Primero porque reflejan su adaptación a un esquema de valores que ha ido cambiando con el tiempo. Y, segundo, porque en su formulación y alcance no son ajenos al intenso avance del conocimiento científico que la economía pública ha experimentado en las últimas décadas.

NOTAS

(1) Sobre este extremo, *vid.* NEUMARK (1970). La obra de R. MUSGRAVE *Sistemas fiscales* (1970), en su capítulo 5, «Teoría del desarrollo de la estructura impositiva», analiza la influencia de los valores prevalentes de la sociedad sobre el cuadro impositivo real.

(2) El lector interesado encontrará un completo desarrollo de la historia de los principios impositivos en el clásico trabajo de Wilhelm GERLOFF *Doctrina de la Economía Tributaria*, en GERLOFF y NEUMARK (1956), traducido al castellano con el título *Tratado de Finanzas*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

(3) Según parece, el antecedente más similar a los cuatro principios smithianos de la imposición lo constituye un escrito del cardenal Gian Battista De Luca (1614-83). SMITH los recoge en la pág. 726 de *La riqueza de las naciones* (según la versión castellana de G. Franco).

(4) Existe una extensión importante de esta cuestión, relativa a la conexión entre progresividad y forma de la función de utilidad marginal, a los autores marginalistas holandeses, en especial COHEN STUART (1889).

(5) Cabría una perspectiva *positiva*, también en el terreno de los principios de la imposición, en una doble línea. Por una parte, los criterios utilizados por políticos y burócratas para extraer la máxima utilidad de las decisiones y aplicaciones impositivas. Esta línea tiene un importante y útil precedente en la teoría de la ilusión financiera de PUVIANI (1903). Por otra parte, cabría plantearse normas que permitieran actuar como elemento compensador de la actuación de los agentes que intervienen en la elección colectiva, para evitar abusos de poder o arbitrariedades en la interpretación de la norma.

(6) A continuación se relacionan los manuales consultados. En lo sucesivo, y salvo excepciones, no haré en el texto referencia al contenido concreto de estas obras que nos han servido de referencia: ALBI y otros (2000), ATKINSON y STIGLITZ (1980), BAILEY (1995), BOADWAY y WILDASIN (1984), BROWN y JACKSON (1990), CONNOLLY y MUNRO (1999), CULLIS y JONES (1992), FUENTES QUINTANA (1990), HERBER (1975), DUE y FRIEDLAENDER (1981), JACKSON (1996), MUSGRAVE y MUSGRAVE (1992), ROSEN (1999), SHOUP (1980), STIGLITZ (1988).

BIBLIOGRAFÍA

- ALBI IBÁÑEZ, E.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., y ZUBIRI, I. (2000), *Economía Pública*, 2 volúmenes, Barcelona, Ariel.
- ATKINSON, A. B., y STIGLITZ, J. E. (1980), *Lectures on Public Economics*, 1980, McGraw-Hill Book Company, Londres, XVI, 619 páginas. Versión española *Leciones sobre Economía Pública*. Prólogo de Francisco Domínguez del Brío, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- BAILEY, S.J. (1995), *Public Sector Economics: Theory, Policy and Practice*, Londres, McMillan, XIVh.
- BECKERATH, E. VON (1961), «Die neuere Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft», en GERLOFF y NEUMARK (1956). Versión española de Ed. Ateneo.
- BLUM, J., y KALVEN, H. (1953), *The Uneas and Case for Progressive Taxation*, Chicago. Versión castellana del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BOADWAY, R. W., y WILDASIN, D. E. (1984), *Public Sector Economics*, Boston, Brown and

- Company, 571 páginas. Versión española: *Economía del Sector Público* a cargo de JOSÉ M^º LOZANO IRUESTE. 2^ª ed. Madrid Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- BROWN, C. V., y JACKSON, P. M. (1990), *Public Sector Economics*, 4^ª ed., Oxford (UK), Blackwell.
- CARVER, T. N. (1904), «The minimum sacrifice theory of taxation», *Political Science Quarterly*.
- CASTELLS, A. (1988), *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*, Ariel, Barcelona.
- COHEN STUART, A. J. (1889), *Bijdrage tot de Theorie der progressieve Inkomstenbelasting*, La Haya.
- CONNOLLY, S., y MUNRO, A. (1999), *Economics of the Public Sector*, Londres, Prentice Hall, XIV.
- CORLETT, W. J., y HAGUE, D. C. (1953-54), «Complementarity and the excess burden of taxation», *Review of Economic Studies*.
- CULLIS, J. G., y JONES, P. R. (1992), *Public Finance and Public Choice: Analytical Perspectives*, Londres, McGraw-Hill, XII.
- DALTON (1929), *Public Finance*, Londres. Edición castellana de Palma, Buenos Aires, 1948.
- DIAMOND, P., y MIRRLESS, J. A. (1971), «Taxation and public production», *American Economic Review*.
- DUE, J. F., y FRIEDLAENDER, A. F. (1981), *Government Finance. Economics of the Public Sector*. Homewood, Richard D. Irwin.
- DUPUIT, J. (1844), *De la mesure de l'utilité des travaux publics*.
- EDGEWORTH, F. Y. (1897), *Papers Relating of Political Economy*. Reimpreso en MUSGRAVE y SHOUP (1959), *Reading in the Economics of Taxation*, G. Allen and Unwin, Londres.
- EINAUDI, L. (1946), *Principios de Hacienda Pública*. Traducción de la obra italiana de 1940. Ed. Aguilar. Madrid.
- FUENTES QUINTANA, E. (1965), *Hacienda Pública. Introducción*. Apuntes de clases, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Madrid, Servicio de Publicaciones, curso 1965-66.
- (1990), *Hacienda Pública*, 2 vols, Madrid, Impr. Rufino García Blanco, vol. 1, 415 páginas, y vol. 2, 512 páginas.
- GENOVESI, A. (1765), *Corso de Commercio ed Economia Civile*, Nápoles.
- GERLOFF, W. (1961), «Steuerwirtschaftlehre», en GERLOFF y NEUMARK, *Tratado de Finanzas*.
- GERLOFF, W., y NEUMARK, F. (1956), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, J. C. B. Mohr. Tubinga, 2^ª edición. Traducido al español por Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1961.
- HARBERGER, A. (1974), *Taxation and Welfare*, Little, Brown and Co. Boston.
- HEIDRICH, P. (1929), *Die Lehre von den obersten stenerprinzipien*, Jena.
- HERBER, B. P. (1975), *Modern Public Finance*, 5^ª edición, Homewood, Richard D. Irwin, 1983. Versión española: *Hacienda Pública moderna: El estudio de la actividad económica del sector público*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- HOTELLING, H. (1938), «The general welfare in relation to problems of taxation and of railway and utility rates», *Econometrica*.
- JACKSON, P. M. (ed.) (1996), *The Foundations of Public Finance* (2 vols), Cheltenham (UK), Edward Elgar.
- JONES, R. (1914), *The Nature and First Principle of Taxation*, Londres.
- JUSTI, J. H. G. von (1766), *System des Finanzwesens*, Halle.
- KLOCK, K. (1634), *Tractatus economico-politicus de contributionibus*, Bremen.
- LINDAHL, E. (1929), *Just Taxation. A Positive Solution*. Recogido en MUSGRAVE y PEACOCK (1958).
- LITTLE, I. M. D. (1951), «Direct vs. indirect taxes», *Economic Journal*.
- MARSHALL, A. (1890), *Principles of Economics*, McMillan, Londres. Traducción española en Ed. Aguilar, Madrid, 1948.
- MATHEWS, R. L. (1983), «Tax effectiveness and tax equity in federal countries» en McLure, *op. cit.* en MUSGRAVE (1983).
- MAZZOLA, U. (1880), *I dati scientifici delle finanze pubblica*, Roma.
- MILL, J. S. (1871), *Principles of Political Economy*, Longmans, Londres. Edición en español F. C. E. México, 1943.
- MUSGRAVE, R. A. (1959), *The Theory of Public Finance*, McGraw. Versión castellana con prólogo del prof. E. Fuentes Quintana, Aguilar, Madrid, 1967.
- (1970), *Fiscal Systems*, Yale University Press. Edición en castellano con prólogo del profesor E. Fuentes Quintana, Ed. Aguilar, Madrid, 1973.
- (1983), «Tax assignment and revenue sharing in the Federal Republic of Germany and Switzerland». Comentario en *Tax Assignment in federal countries*, C. McLure, Camberra.
- MUSGRAVE, R. A., y MUSGRAVE, P. B. (1992), *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*, 5^ª edición. Versión española, traducida por: Juan Francisco Corona Ramón y otros. Rev. por José M^º Lozano Irueste, Madrid, McGraw-Hill, 779 páginas.
- MUSGRAVE, R. A., y PEACOCK, A. (1958), *Classics in the Theory of Public Finance*, St. Martin Press, Nueva York.
- MYRDAL, G. (1953), *The Political Element in the development of Economic Theory*. Versión castellana de Ed. Gredos, Madrid, 1967.
- NEUMARK, F. (1970), *Grundsätze gereckter und Ökonomisch rationaler Steverpolitik*.
- J. C. B. Mohr, Tubin. Hay versión castellana, con introducción de E. Fuentes Quintana editada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1^ª ed. 1973, bajo el título de *Teoría de los principios de la imposición*.
- PANTALEONI, M. (1887), *Teoría delle pressioni tributarie*, Roma.
- PETTY, W. (1677), *A Treatise of Taxes and Contributions*, en *The Economic Writings of Sir W. Petty*. Ed. por CH Hall. Londres 1899.
- PIGOU, A. C. (1928), *A study in Public Finance*, McMillan, Londres. Versión castellana con introducción de J. A. Sánchez Asiaín, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- PUVIANI, A. (1903), *Teoría dell'illusione finanziaria*, Milán. Edición en castellano del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.
- RAMSEY, F. (1927), «A contribution to the theory of taxation», *Economic Journal*.
- RICARDO, D. (1817), *The Principles of Political Economy and Taxation*. Versión castellana en Editorial Aguilar, Madrid, 1900.
- ROSEN, H. S. (1999), *Public Finance*, 5^ª edición, Madrid. McGraw-Hill. *Manual de Hacienda Pública*, versión española de la primera edición a cargo de Ignacio Zubiri y Antonio de Lecea. Prólogo de Emilio Albi. Barcelona, Ariel, 1987.
- SAX, E. (1887), *Grundlegung der theoretischen Staatwirtschaft*, Viena.
- SELIGMAN, E. R. A. (1908), *Progressive Taxation in Theory and Practice*, Princeton. *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, versión castellana, Librería General Victoriano Suárez, Madrid, 1913.
- SHOUP, C. S. (1980), *Hacienda Pública*. Presentación y traducción de Emilio ALBI IBÁÑEZ, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, 1^ª ed. de *Public Finance*, Chicago, ALDINE, 1969.
- SIDGWICK, H. (1883), *Principles of Political Economy*, McMillan, Londres.
- SMITH, A. (1776), *La riqueza de las naciones*. Primera edición en inglés 1776. Versión castellana de GABRIEL FRANCO de la edición inglesa de E. CANNAN de 1904, Fondo de Cultura Económica, México 1958.
- STIGLITZ, J. E. (1988), *Economics of the Public Sector*, 2^ª edición, Nueva York, W. W. Norton y Compañía. Existe una 3^ª edición de 1999. Versión española: *La Economía del sector público*, traducción de María Esther Rabasco y Luis Toharia. Revisión, comentarios y capítulo 2, de Antoni Bosch. Y 2^ª ed. Barcelona, ANTONI BOSCH, 1995.
- VALLE, V. (1975), «Algunas reflexiones sobre los principios del beneficio y de la capacidad de pago», *Hacienda Pública Española*, n^º 36.
- VERRI, P. (1771), *Meditazioni sull'Economia Politica*.

VITI DE MARCO, A. DE (1888), *Il carattere teorico dell'economia finanziaria*, Roma.

— (1932), *Principii di Economia Finanziaria*, Turín. Versión castellana de Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1934.

WAGNER, A. (1890), *Finanzwissenschaft*, parte II. Edición revisada, Leipzig, 1890.

Versión extractada en lengua inglesa, incluida en MUSGRAVE y PEACOCK (1958).

WESTON, S. F. (1903), *Principles of Justice in Taxation*, Nueva York.

WICKSELL, K. (1896), *A New Principle of Justice in Taxation*. Recogido en MUSGRAVE y PEACOCK (1958).

Resumen

Desde los orígenes de la Hacienda Pública, el establecimiento o reforma de un sistema impositivo se supone que debe estar orientado por una serie de normas o principios que expresan la posición prevalente de la sociedad.

Este artículo repasa la evolución de los principios económicos impositivos, desde las clásicas reglas establecidas por A. Smith hasta la actualidad, destacando la pervivencia de los principios fundamentales, el cambio de énfasis que los valores en alza han introducido en la ordenación de los principios, y la aparición de nuevas exigencias vinculadas a la globalización de la actividad económica y a la definición de nuevas tareas para las haciendas territoriales.

Palabras claves: Hacienda Pública, reforma imposición, principios económicos, globalización.

Abstract

From the very beginnings of the Public Treasury, it has been felt that the establishment or reforming of a taxation system should be directed by a series of norms or principles which would express the prevailing situation of society.

This article reviews the evolution of the financial tax principles, from the most classic rules established by A. Smith to date, highlighting the perseverance of the fundamental principles, the shifting of emphasis, which the rising values have introduced in the arrangement of the principles and the appearance of new requirements linked to the globalisation of financial activities and the definition of new tasks for the territorial public treasuries.

Key words: Public Treasury, tax reforms, positive financial principles, globalisation.

JEL classification: H20.