

JOSE L. PEREZ DE AYALA

Catedrático de Hacienda Pública

NARCISO AMOROS RICA

Profesor Titular de Hacienda Pública  
y Derecho Fiscal

# HACIENDA PUBLICA (APUNTES)



**EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO**  
**EDITORIALES DE DERECHO REUNIDAS**

# INDICE

	<i>Págs.</i>
PRESENTACION ... ..	17
<b>INTRODUCCION DE CARACTER TERMINOLOGICO</b> (El distinto significado de los términos «Hacienda Pública» en la doctrina científica predominante y según la Real Academia de la Lengua)	
I. Las dos tendencias actuales en la ciencia económica sobre la Hacienda Pública ... ..	21
II. Crítica a las dos tendencias expuestas ... ..	22
A) Crítica terminológica ... ..	22
B) Críticas de contenido a las tendencias expuestas en el apar- tado I ... ..	22
III. Concepto etimológico de Hacienda Pública ... ..	23
IV. La ciencia de la Hacienda Pública sería la ciencia de los ingresos públicos en especial de los «modelos» o «esquemas» impositivos óptimos (si se sigue el concepto de la Real Academia de la Len- gua) ... ..	25
V. En la ciencia de la Hacienda moderna el estudio de los ingresos públicos no puede prescindir del conocimiento del presupuesto del Estado y ciertas clases de gastos públicos ... ..	25
VI. La ciencia de la Hacienda pertenece al campo de los saberes sobre la economía pública ... ..	27

## PARTE PRIMERA

### LOS TRES GRANDES TEMAS DE LA ECONOMIA PUBLICA

TÍTULO I: LA PRODUCCION DE BIENES Y SERVICIOS PUBLI- COS PARA SATISFACER LAS NECESIDADES PUBLI- CAS ... ..	31
Capítulo 1.º <i>Sobre el concepto de las necesidades públicas y de los     bienes públicos «puros» o indivisibles</i> ... ..	31

	<i>Págs.</i>
I. Una cuestión previa. Las necesidades públicas: su concepto y caracteres ... ..	31
II. Los servicios públicos «indivisibles»: su concepción económica como «bienes públicos puros» ... ..	32
Capítulo 2.º <i>La producción por el estado de bienes y servicios públicos «divisibles» o «uti singuli»</i> ... ..	37
I. Una referencia histórica ... ..	37
II. La definición y justificación moderna de la prestación pública de los bienes y servicios «divisibles» o «uti singuli» ... ..	39
A) Criterios políticos ... ..	39
B) Criterios económicos ... ..	39
Apéndice: <i>La crítica de la nueva economía a la prestación por el estado de bienes y servicios públicos divisibles o «uti singuli», transcripción de un texto de Seldon</i> ... ..	47
 TÍTULO II: COMO OBTENER LOS INGRESOS PUBLICOS ... ..	 49
Capítulo 1.º <i>Selección elemental de conceptos sobre los ingresos públicos, sus clases y algunos de los principales problemas que plantean en las sociedades actuales</i> ... ..	49
I. Generalidades ... ..	49
II. Evolución histórica y significación actual de la Hacienda Patrimonial ... ..	52
III. Los precios en la moderna Hacienda Pública: sus clases ... ..	53
IV. El Impuesto como procedimiento original y peculiar de obtener ingresos públicos ... ..	54
V. La dinámica económica del Impuesto. El esfuerzo fiscal ... ..	56
1. Concepto de esfuerzo fiscal ... ..	56
2. Problemas en la definición del «esfuerzo fiscal» ... ..	56
VI. El recurso del Estado al endeudamiento (deuda pública) para obtener dinero con el que pagar los gastos públicos ... ..	59
VII. Los límites y efectos «confiscatorios» del Impuesto, de la deuda pública y de la inflación ... ..	61
1. ¿Qué es confiscar a través del Impuesto? ... ..	62
2. El Impuesto «confisca» cuando produce el llamado «efecto sustitución» ... ..	64

	<i>Págs.</i>
3. El efecto de desplazamiento financiero («crowding out») de la Deuda Pública ... ..	65
4. La financiación pública mediante la creación de dinero y la inflación ... ..	66
Capítulo 2.º <i>Una nota sobre la llamada «parafiscalidad social» y su naturaleza como ingreso público (las cotizaciones a la Seguridad Social) ... ..</i>	67
<b>TÍTULO III: COMO PROGRAMAR LOS GASTOS Y LOS INGRESOS PUBLICOS QUE FIGURAN EN EL PRESUPUESTO DEL ESTADO, DE FORMA QUE LA ECONOMIA PUBLICA FAVOREZCA, Y NO PERTURBE, LA ESTABILIDAD Y LA EXPANSION DE LA ECONOMIA DE MERCADO ... ..</b>	<b>71</b>
Capítulo 1.º <i>Sobre el concepto y las clases de gastos públicos (una panorámica previa) ... ..</i>	71
I. Evolución del concepto del gasto público y su significación político-económica para los estudios de la Hacienda Pública ... ..	71
II. Clasificación de los gastos públicos por sus efectos político-económicos. Una panorámica ... ..	73
Capítulo 2.º <i>El presupuesto del Estado: su concepto y sus principios políticos y contables. Remisión a otras disciplinas científicas ... ..</i>	79
I. Concepto elemental del presupuesto del Estado ... ..	79
Los principios presupuestarios ... ..	80
A) Principios políticos ... ..	80
1. Principio de unidad presupuestaria ... ..	80
2. Principio de la universalidad presupuestaria ... ..	80
3. Principio de la temporalidad del Presupuesto ... ..	81
4. Principio de la especialidad ... ..	81
5. Principio de la publicidad ... ..	81
B) Principios contables. Remisión a otros saberes ... ..	81
Capítulo 3.º <i>Los principios económicos del presupuesto: su evolución histórica a través de diversas fórmulas o «modelos» presupuestarios. ... ..</i>	83
1.º El modelo presupuestario clásico ... ..	83
2.º Los modelos presupuestarios compensatorios ... ..	85
a) Los modelos presupuestarios «Keynesianos» ... ..	86
b) La teoría sueca del Presupuesto Cíclico ... ..	87

	Págs.
3.º La crisis de los modelos presupuestarios compensatorios ...	88
4.º El modelo presupuestario «neoclásico» ... .. .	90
5.º El Presupuesto por Programas (P.P.B.S.) y el Presupuesto en base cero ... .. .	93

## PARTE SEGUNDA

### EL ESTUDIO TEORICO DE LOS GRANDES TEMAS DE LA ECONOMÍA PUBLICA EN LAS DIVERSAS ESCUELAS CIENTIFICAS DE LA ECONOMIA PUBLICA Y DE LA HACIENDA PUBLICA CONTEMPORANEAS

TÍTULO I: LA TEORIA DEL GASTO PUBLICO: SU POLEMICA SITUACION ACTUAL ... .. .	97
Capítulo único: <i>El análisis científico de los bienes públicos «puros» o «indivisibles», según las diversas escuelas de la moderna economía y Hacienda Pública</i> ... .. .	97
I. La importancia fundamental de la teoría de los bienes públicos puros en la doctrina anglosajona ... .. .	97
1. Referencia previa al «análisis coste-beneficio» ... .. .	98
2. La «Teoría del cambio voluntario» ... .. .	99
3. Las críticas de Buchanan y su escuela de la Elección Colectiva («Public Choice») a las teorías anteriores. Alusión al sistema del Presupuesto planificado por Programas (P.P.B.S.) y al Presupuesto en Base Cero ... .. .	103
II. El valor instrumental y accesorio del concepto del bien público puro, en la concepción centroeuropea de la ciencia de la Hacienda ... .. .	106
Apéndice 1.º <i>Crisis de la concepción anglosajona de los bienes públicos y del intento de construir —sobre ésta— una explicación científica de la economía pública</i> ... .. .	109
Apéndice 2.º <i>La polémica situación doctrinal sobre la oportunidad de que la Hacienda Pública intervenga, a través de los gastos públicos, en la economía de la nación: un texto del profesor Calle</i> ... .. .	111
TÍTULO II: LA TEORIA DEL IMPUESTO: UNA PANORAMICA DE CUESTIONES CONCEPTUALES (A MODO DE INTRODUCCION AL ESTUDIO DE LA «TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO») ... .. .	113
Capítulo 1.º <i>Los elementos básicos del Impuesto</i> ... .. .	113
I. Los fundamentos del Impuesto ... .. .	113
1. Los principios económico-financieros de la Imposición ... .. .	113

	<i>Págs.</i>
2. Las materias o realidades económicas sobre las que pueden establecerse impuestos (las llamadas materias imponibles) ...	115
II. La capacidad contributiva y sus índices. Generalidades ...	116
1. La capacidad contributiva: sus diversas acepciones o conceptos ...	116
2. La definición de la capacidad ético-económica de contribuir, o «capacidad económica»: ¿Un tema económico o filosófico-moral? ...	118
3. El objeto económico del Impuesto: la Renta y el Patrimonio como índices de capacidad económica ...	119
4. Especial consideración de la Renta (como principal objeto económico del Impuesto), en cuanto es el mejor índice de la capacidad económica para pagarlo ...	120
5. El Patrimonio como índice de capacidad económica de contribuir: su concepto ...	123
El Patrimonio Bruto y el Patrimonio Neto ...	123
6. Estudio del Patrimonio en las sociedades mercantiles ...	125
7. La expresión del Patrimonio de las empresas a través del «Balance» ...	128
III. Descripción de algunos aspectos cuantitativos del Impuesto ...	131
1. La cuota del Impuesto ...	131
2. El tipo económico o efectivo del Impuesto ...	131
3. Tipos y tarifas legales o nominales del Impuesto ...	132
Capítulo 2.º <i>Discusiones actuales sobre elementos básicos del Impuesto</i> ...	133
I. ¿Tienen las sociedades y personas jurídicas capacidad ético-económica de contribuir? ...	133
II. Polémica actual sobre los fundamentos éticos del Impuesto, sobre la definición de la capacidad económica y el concepto de renta gravable. Referencia a las posiciones del Informe Carter y del Comité Meade ...	136
1. Necesidad de una reinterpretación actualizada o «socio-cultural» de los principios relativos a la Justicia del Impuesto ...	136
2. La revisión moderna del concepto de capacidad económica como noción básica para la interpretación actualizada de los principios de justicia tributaria. Las aportaciones del Informe Carter y del Comité Meade ...	138
3. El problema de la verificación del cumplimiento de los principios de Justicia Tributaria, en la elaboración de las Leyes fiscales ...	141
III. Los llamados «Impuestos de ordenamiento económico», o con fines no fiscales (no recaudatorios), y su compatibilidad con los principios de la justicia del Impuesto ...	143

	<u>Págs.</u>
TÍTULO III: TEORIA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS ... ..	145
Capítulo 1.º <i>Las principales formas impositivas. Clasificaciones y descripciones</i> ... ..	145
<i>Sección primera: Las principales formas de Impuestos elaboradas por la Teoría Fiscal para gravar la renta de una persona</i> ...	145
I. Las diversas formas de Impuestos sobre la Renta ... ..	146
II. La tributación de las diversas partes de la renta de un contribuyente, gravando cada una de esas partes por un impuesto separado; y el conjunto de todas las partes que, sumadas, integran la renta total, por varios impuestos: tantos como rentas, o productos procedentes de diversas fuentes, perciba el contribuyente ...	148
III. El sistema de un Impuesto único o global, sobre toda la renta del contribuyente que pretende gravar toda la capacidad económica de contribuir del sujeto (sistema de imposición directa, personal y global o general sobre la renta). Remisión a otro lugar.	151
IV. Consideración especial de la tributación sobre rentas empresariales y sus problemas técnicos ... ..	152
A) Introducción ... ..	152
B) Breve recuerdo de los conceptos convencionales sobre activo fijo y activo circulante ... ..	153
C) El cálculo del coste correspondiente a los activos circulantes. Su locación. Los métodos «Fifo» y «Lifo» ... ..	153
D) El problema del cálculo del coste correspondiente a los activos fijos. Las amortizaciones ... ..	155
E) Los beneficios atípicos ... ..	158
F) Inflación y reposición de activos ... ..	159
G) Consideración especial de un problema complejo ... ..	160
<i>Sección segunda: Las diversas formas de Impuestos sobre el Patrimonio</i> ... ..	164
I. El Impuesto personal y progresivo sobre el patrimonio neto ...	166
II. La leva de capitales y la imposición sobre sucesiones <i>mortis causa</i> ... ..	167
III. Los impuestos directos e indirectos sobre elementos patrimoniales específicos. Sus características ... ..	168
<i>Sección tercera: Los impuestos indirectos sobre la compraventa de bienes y servicios (Impuestos sobre el Gasto, Impuestos a las ventas)</i> ... ..	169

	<i>Págs.</i>
I. Modalidades de los impuestos a las ventas ... ..	171
II. Especial consideración del Impuesto sobre el «Valor Añadido».	173
1. Conceptos básicos ... ..	173
2. Estructura del Impuesto sobre el Valor Añadido ... ..	175
3. Clasificación de las modalidades del Impuesto sobre el Valor Añadido ... ..	176
a) Impuesto sobre el Valor Añadido calculado por el método de adición ... ..	176
b) Impuesto sobre el Valor Añadido aplicado por el método de sustracción ... ..	177
Capítulo 2.º <i>Los efectos de los Impuestos. Hipótesis, incertidumbres y problemas</i> ... ..	179
Introducción: <i>El análisis psicológico y sociológico de las reacciones del contribuyente ante los diversos impuestos, como fundamento del estudio de los efectos económicos de la imposición y de su justicia</i> ... ..	179
I. Los llamados «efecto renta» y «efecto sustitución» ... ..	179
II. La traslación del Impuesto. Su significado en los diversos impuestos ... ..	181
III. Comportamientos «económico-políticos» frente al Impuesto: la «aversión» al Impuesto y sus modalidades legales e ilegales ... ..	184
IV. Consecuencias del análisis anterior: clasificación de los impuestos por los efectos económicos que producen: A) Impuestos de mercado.—B) Impuestos-«desincentivo».—C) Impuestos-«incentivo».—D) Impuestos-«conflicto».—E) Impuestos de medida ... ..	185
V. El problema de los efectos de los Impuestos con tarifas progresivas ... ..	187
Apéndice al capítulo 2.º <i>Dos textos de Recktenwald</i> ... ..	188
Capítulo 3.º <i>La teoría sobre la evolución de los sistemas fiscales</i> ... ..	189
1. Estructura y características del sistema fiscal «neotradicional», sin innovación técnica propia ... ..	190
A) Estructura de los impuestos directos ... ..	190
B) Imposición indirecta ... ..	190
2. Sistemas fiscales de transición (con una nueva tecnología fiscal) ... ..	191
1.º Etapa de las innovaciones incipientes ... ..	191
A) Imposición directa ... ..	191
B) Impuestos indirectos ... ..	191

	<u>Págs.</u>
2.º Etapa de una innovación tecnológica tributaria avanzada ... ..	192
A) Innovaciones en la imposición directa ... ..	192
B) Innovaciones en el campo de la imposición indirecta ... ..	192
3. Sistema fiscal teóricamente evolucionado o desarrollado ...	193
A) Características en cuanto a los Impuestos directos ... ..	193
B) Características de la imposición indirecta ... ..	193
 Capítulo 4.º <i>Problemas económicos no resueltos teóricamente en los modernos sistemas tributarios (I)</i> ... ..	 199
I. El reparto entre los ciudadanos del pago de los costes de producción de los bienes públicos puros ... ..	199
La financiación de los costes de producción de los bienes públicos, como un proceso de acción social o colectiva, jurídicamente institucionalizada a través del Impuesto ... ..	206
La falta de aplicabilidad real del principio del beneficio y de la teoría del «cambio voluntario» sobre la distribución de la carga fiscal. Necesidad de otros principios de distribución de los tributos entre los ciudadanos ... ..	210
II. La dificultad de distinguir los Impuestos directos e indirectos por sus efectos económicos ... ..	213
III. La valoración de las necesidades del contribuyente en los Impuestos Generales personales y globales sobre la Renta ... ..	219
A) El tratamiento de la unidad familiar ... ..	219
1.º Tributación separada ... ..	219
2.º Tributación conjunta ... ..	219
B) El problema de la valoración fiscal o estimación cuantitativa de las necesidades del contribuyente ... ..	220
IV. La tesis de la «doble imposición» del ahorro en los impuestos globales sobre la renta ... ..	222
V. La moderna opinión para gravar la «renta consumida» en un Impuesto sobre la Renta «tipo-consumo» (Impuesto directo y personal sobre el gasto) ... ..	226
VI. Relaciones entre las diversas formas de Impuestos a la Renta ...	229
Relaciones de complementariedad y relaciones de articulación, entre los impuestos sobre la Renta ... ..	229
VII. Estudio de la aplicación a las sociedades y empresas colectivas de un Impuesto sobre la renta social, de carácter global y personal ... ..	231

	<i>Págs.</i>
Capítulo 5.º <i>Problemas económicos no resueltos teóricamente en los modernos sistemas tributarios</i> (II) ... ..	237
I. El fundamento económico de la imposición sobre el patrimonio.	237
II. Ventajas e inconvenientes de los impuestos indirectos sobre el gasto y las ventas ... ..	241
III. Los efectos de los impuestos sobre las relaciones económicas internacionales y sus posibles soluciones ... ..	245
IV. Algunos aspectos contradictorios de las relaciones entre el sistema impositivo y la inflación ... ..	249

PARTE TERCERA

RELACIONES ENTRE LA ECONOMIA PUBLICA  
Y EL SISTEMA ECONOMICO

Capítulo único: <i>La teoría de los «sistemas fiscales» de Musgrave</i> ... ..	257
I. La oferta de bienes colectivos o públicos: sus problemas en las «sociedades opulentas». La tesis de Galbraith ... ..	257
II. Recuerdo del concepto y las clases de bienes colectivos o públicos. Repetición y transcripción de conceptos y textos ya expuestos en la «parte primera» ... ..	260
III. La teoría de los «sistemas fiscales» de Musgrave ... ..	264
BIBLIOGRAFIA ELEMENTAL Y SELECCIONADA (de las partes primera, segunda y tercera) ... ..	267

PARTE CUARTA

EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL:  
SU EVOLUCION TECNICO-FISCAL

Capítulo 1.º:

<i>Evolución de los impuestos españoles hasta la obtención, en 1845, de un primer sistema tributario. La unificación fiscal en el siglo XVIII: decretos de nueva planta</i> ... ..	273
<i>Las rentas provinciales en Castilla: la alcabala</i> ... ..	279
<i>Pluralidad legal y diferencia de régimen tributario hasta 1845</i> ... ..	286
<i>El primer sistema tributario español: la reforma Mon-Santillán</i> ... ..	291

	<u>Págs.</u>
<b>Capítulo 2.º:</b>	
<i>La evolución tributaria española a lo largo del siglo XX. Reforma Fernández Villaverde y sistematización de los Impuestos directos: contribución de utilidades ... ..</i>	295
<i>El sistema tributario español en los tres primeros decenios del siglo XX: reforma Cobián, modificaciones en la contribución de utilidades; reforma Calvo Sotelo ... ..</i>	300
<i>Aparición, en 1932, de la Contribución sobre la Renta ... ..</i>	307
<b>Capítulo 3.º:</b>	
<i>La Hacienda española en los años 1940 a 1964 ... ..</i>	311
<i>Liquidación financiera de la guerra y reforma Larraz; ordenación del Impuesto sobre el gasto ... ..</i>	313
<i>Pequeña reforma fiscal de 1945 ... ..</i>	318
<i>La Reforma Tributaria de 1957: modificaciones en la gestión tributaria ... ..</i>	320
<i>Reforma del sistema tributario de 1964 ... ..</i>	330
<i>La estructura de los impuestos españoles en 1964 ... ..</i>	337
<i>Unificación de los impuestos directos: sistematización de los Impuestos de Tráfico y Gasto ... ..</i>	338
<b>Capítulo 4.º:</b>	
<i>Valoración técnico-económica del sistema fiscal español en el período 1964-1977 ... ..</i>	341
<b>Apéndice al capítulo 4.º</b> <i>La reforma actual del sistema tributario español: una larga cita de opiniones autorizadas ... ..</i>	349