



**Trabajo Fin de Grado:**  
**Índice de justicia tributaria para los**  
**países europeos**

**Grado en Economía** Departamento: Economía  
e Historia Económica

**Tutor:** Santiago Tinoco Rubiales  
**Cotutora:** M.<sup>a</sup> Rosario Gómez-Álvarez Díaz

**Convocatoria:** Septiembre 2013

**Área:** Historia e Instituciones  
Económicas

**Alumno:** Alejandro Palma Cordero  
alepalcor@alum.us.es

## INDICE

Resumen	1
1. Introducción	2
2. Marco teórico	4
2.1 Los principios políticos-sociales de Neumark	4
2.2 La generalidad y la uniformidad	5
2.3 La redistribución	16
3. Metodología	18
3.1 ¿Cómo medir el cumplimiento de los principios?	18
3.2 Normalización y método de agregación	23
4. Datos y resultados	24
4.1 Breve descripción de los sistemas fiscales	24
4.2 Variables	28
4.3 Resultados	35
5. Conclusiones	38
6. Bibliografía	40
Anexo	42

**Resumen:** la justicia es un principio fundamental de un buen sistema tributario, idea defendida por la mayoría de los hacendistas, y esperada por los contribuyentes, como elemento fundamental para favorecer el cumplimiento fiscal y la cohesión social. Los principios básicos de la justicia tributaria, según Neumark (1974) son la generalidad, uniformidad, proporcionalidad y la redistribución, ofreciendo este mismo autor todo un conjunto de medidas prácticas para su implementación para el sistema tributario en su conjunto, y para las figuras tributarias. El objetivo general de este trabajo es cuantificar la justicia tributaria de diferentes países europeos en 2009. Por ello, tras la presentación teórica de los principios, en primer lugar, evaluamos su grado de cumplimiento mediante las siguientes variables: grado de cumplimiento fiscal, a partir de los datos de fraude, proporción entre los tipos medios soportados por el capital y el trabajo, porcentaje de impuestos directos sobre el total recaudado, y grado de redistribución del sistema tributario. En segundo lugar, proponemos un índice sintético de justicia tributaria, que nos posibilita, en tercer lugar, determinar cuantitativamente el nivel de esta en 16 países de la Unión Europea.

**Palabras clave:** índice de justicia tributaria. Países europeos.

## 1. Introducción

El objetivo de este Trabajo Fin de Grado es crear un índice capaz de medir la justicia tributaria, y su aplicación a los sistemas tributarios de dieciséis países europeos. Estos son: Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, República Checa y Suecia con datos fundamentalmente del año 2009.

En un contexto de preocupación por la eficacia de las finanzas públicas, la Comisión Europea (2004, 2009), en su informe anual sobre las finanzas públicas, abre un interesante debate sobre la influencia de la composición y nivel, tanto de gastos como de ingresos, en los resultados de la política presupuestaria. Así, la Comisión define como “finanzas públicas de calidad” –que ofrecen mejores resultados– a aquellas que permiten alinear la asignación de los recursos públicos, de la forma más eficaz y eficiente posible, conforme a las prioridades estratégicas de los gobiernos.

En él se le otorga gran importancia a la eficiencia pero, sin embargo, no hay ninguna referencia a la justicia, pues se presupone que es un objetivo nacional. Este “olvido” de este criterio de evaluación de las finanzas públicas puede ser el origen de diferentes problemas socio-económicos, como advertía el clásico informe Carter en 1966, puesto que la situación económica actual muestra, con mayor urgencia, la importancia de saber quién y cómo se está pagando la financiación del sector público.

De hecho, la justicia tributaria es un fin del sistema tributario que dio lugar a las primeras reflexiones sobre los criterios tributarios, como evidencian los escritos de Aristóteles y Santo Tomás de Aquino (Alvarez y Herrera, 2004), si bien su construcción como pilar de la hacienda pública tiene su origen en la obra de los economistas clásicos. Ya, en el siglo XX, el hacendista alemán Neumark (1974) ofrece una sistematización de los fines de un sistema tributario ideal, estando

entre ellos el de justicia, que articula mediante una serie de principios, estando entre ellos los denominados principios políticos-sociales y éticos, considerados como una guía fundamental en el ámbito hacendístico. Esta propuesta ha tenido una gran trascendencia, y es precisamente, la fundamentación teórica de nuestro trabajo.

Por ello nos planteamos como objetivos en este trabajo:

- 1.- La evaluación empírica de los principios de una estructura tributaria justa.
- 2.- La formulación de un índice sintético, que permite presentar, mediante un único número, el grado de cumplimiento de los referidos principios.
- 3.- Por último, la comparación de los 16 países europeos, empleando datos, en su mayoría, del año 2009.

Para ello, en el epígrafe 2 se estudia el marco teórico referente a la justicia del sistema tributario. Se explica con detenimiento la teoría de Neumark que es la base teórica que fundamenta este trabajo. Describimos la articulación práctica de los principios de generalidad, uniformidad, redistribución y nos detenemos en especial en el principio de proporcionalidad porque es el que más debate ha suscitado, y sigue suscitando hoy en día.

En el epígrafe 3 se explica la metodología. Primero, justificamos la relación entre las variables seleccionadas y los principios tributarios de justicia, e indicamos cómo se han calculado sus respectivos valores; y a continuación se explica el método de normalización y el método de agregación, los cuales hemos usado para hallar el índice de justicia tributaria.

En cuanto al epígrafe 4, hemos seleccionado 16 países europeos, en función de la información disponible, se explican las características del sistema tributario de cada país y se detallan los resultados. Primero, se valoran los datos de cada

variable por separado y se comentan los valores más relevantes. Finalmente, se ofrece los datos que surgen del índice de justicia tributaria con su respectivo comentario.

Por último, en el epígrafe 5, nos encontramos con la conclusión final sobre el presente trabajo.

## **2. Marco teórico**

En esta sección se detalla el marco teórico que soporta el trabajo, el cual está fundamentado por los principios políticos-sociales y éticos de Neumark mediante los que se define la justicia tributaria: la generalidad y la uniformidad, la proporcionalidad o capacidad de pago y la redistribución.

### **2.1 Los principios políticos-sociales de Neumark**

Los fines de la hacienda pública, según Neumark, son: justicia, eficacia de los recursos, estabilidad económica, desarrollo económico y eficacia operativa o técnica. Dentro de estos, como el propio autor destaca, la justicia es uno de los fines más antiguos y más discutidos de la fiscalidad. Esto no debe de parecer extraño, habida cuenta de que es sumamente difícil llegar a conseguir una plena unanimidad en cuanto al contenido del postulado de justicia y de que esta es una materia que pertenece casi de lleno al campo de los metaeconómico.

En el caso de la justicia, Neumark formula cuatro principios, bajo la rúbrica de principios políticos-sociales y éticos y que son: generalidad, igualdad, proporcionalidad y redistribución.

Los tres primeros son considerados por Neumark como las guías éticas de los sistemas tributarios, donde el más importante es el de proporcionalidad, pues supone la exigencia de que cada contribuyente pague en proporción a su situación económica. Si se cumple este principio, también se cumplirá el de generalidad e igualdad, pero no al contrario, puesto que la generalidad hace referencia a que todas las personas deben hacer frente a los pagos, sin entrar en más valoraciones, y la igualdad se centra en el trato igual a los iguales. Por último, la redistribución es un cuarto principio, basado en la propuesta de Wagner, sobre el diseño de los sistemas impositivos, que en opinión de Neumark se fundamenta en consideraciones sociopolíticas del grado de desigualdad que debe existir en una sociedad, y el papel que pueden jugar los impuestos para modificar el reparto primario de la renta, realizado por el mercado.

La misión de estos principios, partiendo del ámbito normativo, es la concreción de unas exigencias prácticas del sistema tributario, como detallaremos a continuación, de forma que “regulen la distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista ético” (Neumark, 1974).

La principal ventaja de esta propuesta es que la suma de tales principios se traducen en una serie de requisitos exigibles al sistema tributario en su conjunto y la conformación que deben darse a las diferentes figuras tributarias, desde una perspectiva práctica.

## **2.2 La generalidad y la uniformidad**

El principio de generalidad es enunciado de la siguiente forma por Neumark (1974, p.84):

“El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) -en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estado civil, clase social, religión, etc.- y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnico-tributarios”.

Desde una perspectiva práctica, se puede afirmar que el sistema fiscal es general, si limita las oportunidades de evasión del impuesto, siendo una característica exigible a todo el sistema tributario. En relación al diseño de los impuestos, estos deben presentar un mínimo exento que refleje la auténtica falta de capacidad económica que imposibilite pagarlos y eliminar aquellas diferencias que atiendan a criterios diferentes de los estrictamente económicos, como pueden ser consideraciones territoriales, religiosas, etc.

Neumark (1974,p.135) ofrece la siguiente definición del principio de igualdad:

“Las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo; de esta definición se deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hallen en condiciones desiguales.”

Es posible que un impuesto sea general, y sin embargo trate de forma desigual a los contribuyentes, por ello este principio busca la identificación de la igualdad entre los contribuyentes para que estos sean tratados fiscalmente de la misma manera, y por tanto este principio se fundamenta en el diseño de la igualdad horizontal.



Neumark es consciente de la dificultad de la concreción práctica de la identificación de los "iguales", y en este caso, puesto que su objetivo es ofrecer medidas prácticas, enumera toda una serie de ejemplos de "malas prácticas" que deben evitarse para no incurrir en arbitrariedades de difícil aceptación social. En concreto, advierte de la necesidad de limitar las exenciones y bonificaciones tributarias, evitar las valoraciones mediante signos, vigilar el realismo de las rentas imputadas, como por ejemplo la vivienda en propiedad, cuidar la tributación familiar y vigilar el grado de desigualdad fiscal en el espacio.

### **2.3. La proporcionalidad**

La proporcionalidad del pago de impuestos es considerado por Neumark como el principio ético fundamental por el que se articula la justicia tributaria, y si bien es un criterio de justicia defendido prácticamente por la totalidad de los hacendistas, no hay acuerdo unánime en la forma de articularlo. Por ello, nos extendemos en la presentación de los diferentes argumentos a favor de las dos formas tradicionales en las que se ha entendido la proporcionalidad: el principio de beneficio y el de capacidad de pago, y la medición de ambos, desde el debate inicial iniciado por Adam Smith, debido a su trascendencia durante dos siglos sobre la hacienda pública clásica.

#### **2.3.1. El principio de beneficio**

Adam Smith dedica el Libro V de La Riqueza de las Naciones a estudiar los aspectos económicos de la actividad pública, y dentro de éste el capítulo II, se centra en los impuestos<sup>1</sup>. En el que plantea los principios de una buena la imposición, que en seguida fueron reconocidos como "clásicos", y entre ellos, la justicia impositiva se alcanza si los súbditos del Estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus

---

<sup>1</sup> Otros economistas clásicos que concederían una importante atención a los problemas relacionadas con la hacienda pública fueron Ricardo en sus Principios de Economía Política y Tributaria; Say en su Tratado de Economía Política; a Sidgwick debemos la formulación del principio de equidad horizontal.

respectivas capacidades, es decir, en proporción al ingreso de que gozan bajo la protección del Estado.

La interpretación de la proporcionalidad en la teoría smithiana se concreta en el principio de beneficio, de forma que deben pagar aquellos que reciban más beneficios de la actividad pública. Ahora bien, las funciones del Estado se limitan básicamente a cuatro funciones: la defensa de la propiedad privada, la defensa contra cualquier agresión extranjera, la administración de justicia y el sostenimiento de algunas obras e instituciones públicas que, por su escasa rentabilidad directa, ningún individuo querría mantener.

Por tanto, para Adam Smith quien más beneficios disfruta bajo la protección del estado son las personas con más rentas, que son las que deberían pagar más impuestos, pero no es fácil interpretar si se decanta por un impuesto progresivo o proporcional. Como ha resaltado Musgrave (1969):

“El aforismo de Adam Smith de que los sujetos contribuyan en proporción a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a la renta que respectivamente disfrutan..., no se interpreta fácilmente a este respecto. La expresión «en proporción» podría significar que todos deberían contribuir con alguna proporción adecuada de su renta; o podría ser interpretada de modo que significara que todos deberían desprenderse de la misma fracción de renta.”

La aparición del marginalismo en 1870 permitió concretar la formulación de este principio, pues persigue que el impuesto equivalga a la utilidad marginal del bien público. Así, Wicksell y Lindahl defenderán el diseño de los impuestos como si fuesen precios, pero no como criterio de justicia sino de eficiencia.

Este principio también se puede entender desde el lado de los costes de los servicios públicos. En este caso, se intenta establecer una equivalencia entre los impuestos y los costes de los servicios prestados por el Estado. Esta fue la propuesta de la escuela de “Scienza italiana”, donde su principal representante,

Di Viti di Marco, (1934) concluye que su aplicación exige impuestos progresivos, porque supone que todos los bienes son públicos, por tanto todos se benefician por igual, pero debido a la utilidad marginal decreciente de la renta, el rico debe pagar más.

A pesar de estos razonamientos, la aplicación práctica de este principio entraña una serie de dificultades:

- Esta teoría supone que se conocen las preferencias individuales por las necesidades públicas y privadas. Sin embargo, los individuos no van a dar esta información y en el caso de que la ofreciesen, esta no sería cierta ya que intentarían pagar el precio más bajo posible (Wicksell, 1896).
- Según el hacendista Gerard Colm (1955), las elecciones colectivas dependen de las decisiones del gobierno y no es resultado de una elección privada como la que se efectúa en el mercado.
- Existen algunos impuestos cuyo fin no es el de satisfacer preferencias, sino el de imponer necesidades. Musgrave (1969) llama a este tipo de necesidades “preferentes”. En otras ocasiones, el Estado trata de limitar ciertas necesidades con impuestos como, por ejemplo, sobre el alcohol o el tabaco. En estos casos, el principio del beneficio no opera.
- Aplicando este principio quedan excluidas las políticas de redistribución de la renta nacional o del gasto nacional. Uno de los fines del sistema tributario es el de lograr una mejor distribución de la renta, sin embargo, con el principio del beneficio no es posible la aplicación de estas políticas.
- Según Liam Murphy (2004), una diferencia entre los contribuyentes es cuánto beneficio reciben de los servicios públicos, pues se debe evaluar cuántos son esos beneficios y compararlos con una “base de referencia”. Esta podría ser el bienestar que una persona disfrutaría si el Estado no interviniese. Si el ingreso

fuese un indicador aceptado de bienestar de los contribuyentes, el principio del beneficio seguiría las pautas del principio de equidad vertical simple para un gravamen sobre el ingreso: los contribuyentes deberían pagar impuestos en proporción a su ingreso, es decir, el mismo porcentaje.

Sin embargo, a pesar de todas estas limitaciones, Musgrave (1969) concluye que el principio del beneficio constituye un criterio aprovechable para financiar con justicia algunas actividades de las Administraciones Públicas, y tradicionalmente se ha aplicado para el diseño de tasas y los precios públicos de determinados servicios prestados por el sector público.

### **2.3.2. La capacidad de pago**

John Stuart Mill rompe con el pensamiento de Adam Smith al afirmar que los más necesitados deben recibir una mayor protección del Estado, contradiciendo la visión de Adam Smith del Estado mínimo y ampliando las funciones del Estado. La principal consecuencia, es que el reparto de la financiación del sector público no puede depender de los beneficios que este depara a los individuos.

Como alternativa, el principio básico que John Stuart Mill (1848) defiende es considerar a la igualdad como el principio rector pues "¿Por qué razón debe prevalecer la igualdad en materia de impuestos? Por la razón de que así debe ser en todas las cuestiones de gobierno."

Según Mill, los sacrificios que el gobierno exige a las personas debe presionar a todos por igual en la medida de lo posible. La igualdad en la imposición significa igualdad en el sacrificio. Este nuevo concepto significa un salto teórico (y más adelante práctico) en el ámbito tributario, que se concreta en evaluar la igualdad de la capacidad de pago.

Es importante destacar que la aplicación del principio de capacidad de pago, en función de la “igualdad en el sacrificio”, tendría su desarrollo mediante la teoría de la utilidad la que permitiría, a partir de los trabajos de Cohen Stuart (1889) y Edgeworth (1897), definir tres conceptos de sacrificio: el sacrificio absoluto igual (que implica que todos los individuos con preferencias iguales deben experimentar la misma pérdida total de bienestar), el sacrificio proporcional igual (que implica que el ratio de utilidad perdida por cada individuo respecto a la utilidad total que disfrutaba antes de impuestos debe ser igual) y el sacrificio marginal igual (bajo el cual se iguala la utilidad marginal de los individuos después del pago de impuestos).

Si bien Cohen Stuart defendió el principio de sacrificio proporcional igual, porque este deja inalterada la posición relativa en términos de utilidad, y Sidgwick (1883) apoyaba el sacrificio absoluto igual, los trabajos, primero de Edgeworth (1897), y más tarde de Pigou (1928), llevaron a considerar como más adecuado el concepto de sacrificio marginal igual, ya que producía el sacrificio total menor. Esta situación provoca una pérdida mínima del bienestar en la sociedad, si definimos este como la suma de los niveles de utilidad individuales. Este enfoque nos permite enlazar las concepciones de justicia distributiva con las de bienestar social, a partir de los criterios utilitaristas introducidos por Bentham. Por otra parte, la igualdad en el sacrificio marginal implica una progresividad fiscal máxima: el tipo impositivo marginal debe ser igual a la unidad y la distribución de la renta después de impuestos igualitaria, con los consiguientes desincentivos a la actividad económica.

Las conclusiones de éste análisis, que permitiría fundamentar la progresividad en el principio de capacidad de pago no en un concepto ético, sino económico, descansa en los supuestos de que la utilidad es comparable entre los individuos, depende solamente de la renta y esta tiene una utilidad marginal decreciente. Si se rechazan estos supuestos y, particularmente, si no es posible realizar comparaciones interpersonales de utilidad, la progresividad se justifica en el objetivo político de modificación de la distribución de la renta.

Además de esta dificultad práctica, Neumark considera que el principio de la capacidad de pago no se puede definir en términos de “sacrificio”, sino en un principio ético de forma que aquellas personas con igual capacidad de pago deben pagar lo mismo, y aquellas personas con diferente capacidad de pago, deben realizar pagos diferentes. En concreto, las cargas fiscales según la capacidad individual de pago de los sujetos pasivos exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera que, después de considerar todos los factores personales de importancia para los indicadores de capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago, y en consecuencia, que las pérdidas ocasionales al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económico-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

Así, este autor afirma que una persona no tiene capacidad de pago si no supera el nivel de renta necesario para cubrir un mínimo vital, y por tanto, extendiendo este razonamiento, si se supera esos niveles, las personas tienen mayor capacidad de pago sin necesidad de emplear el concepto de utilidad para su justificación.

### **2.3.3. Los índices de capacidad de pago**

Históricamente, los índices de capacidad de pago más utilizados han sido: la riqueza, el gasto y la renta. El patrimonio o riqueza ha sido la medida más antigua de la capacidad de pago. Seligman ha señalado que la primera forma de equidad en la imposición en las sociedades primitivas, en las que existía una nivelación en las capacidades personales y situación en los individuos, era una imposición de capitación al concebirse como iguales las obligaciones sociales de todos los individuos que formaban la comunidad. A medida que aumentan las diferencias en la propiedad poseída por los individuos, se quiebra esta concepción de

igualdad en las obligaciones de todos y se van imponiendo impuestos sobre la propiedad.

La crítica a la riqueza como fundamento de la capacidad de pago desde el punto de vista de la equidad ha sido formulada por Albi (1976), considerando que su utilización significa dejar exentos de tributación el consumo y la inversión en capital humano, con la distorsión que esto generaría en la asignación de recursos, y la penalización que establece para los ahorradores frente a las personas cuyo consumo es más alto.

No obstante, el patrimonio genera una capacidad de pago adicional y diferente de la renta porque puede constituir o aumentar la capacidad impositiva de un contribuyente, y ello con independencia de los rendimientos que de él emanen. Según Neumark, a veces se niega esta concepción, argumentando que el patrimonio no puede ser expresión de la capacidad fiscal de pago, sino en la medida en que arroje ingresos que, a su vez, sean elementos de la renta; se añade, además, que, dado que una de las reglas fundamentales de la conducta económica racional es el imperativo de mantener intacto el capital, o lo que es lo mismo, que no se puede pensar en el patrimonio como fuente tributaria, es de todo punto necesario insistir en que es únicamente la renta de una persona lo que puede tomarse como medida de la capacidad de pago.

Este autor no está de acuerdo con esos argumentos ya que, según él, en primer lugar, el patrimonio no consta exclusivamente de inversiones rentables y que también puede comprender objetos de uso. En segundo lugar, es sabido que, en determinadas circunstancias, el patrimonio también puede ser fuente tributaria, en forma de impuestos de exacción única. En último lugar, la posesión del patrimonio confiere por sí misma una capacidad de pago que es prácticamente independiente de su rentabilidad.

Otro indicador de capacidad de pago es el gasto. Así Hobbes nos ofrece su “perspectiva moral” y afirma que “la igualdad frente a la imposición consiste en la

igualdad de aquello que es consumido que de las riquezas de las personas que lo consumen”<sup>2</sup>. Hobbes se basa en esto preguntado por qué un trabajador que ahorra su salario tiene que soportar más carga fiscal que otro que vive de la “ociosidad”, obtiene poco y gasta todo lo que obtiene. Fuentes Quintana (1990) desmonta este argumento al explicar que con el ahorro también se busca compensaciones económicas.

El segundo argumento es el llamado doble gravamen del ahorro de John Stuart Mill. Este autor afirmó que “ningún impuesto sobre la renta es realmente justo si los ahorros no queda exentos”. Mill se basaba en el hecho de que una persona que gasta todo lo que tiene solo es gravada cuando afluye su renta. Sin embargo, una persona que ahorra es gravada cuando, con un impuesto sobre el rendimiento de sus inversiones, este rendimiento afluye, siendo este último gravado dos veces. Richard Goode (1973) nos dice que el impuesto sobre la renta grava la renta de la que procede el ahorro y a los rendimientos de la inversión pero no al ahorro como tal por lo que existe injusticia en el gravamen al ahorro.

No obstante, el impuesto sobre el consumo presenta dos grandes inconvenientes. El primero de ellos es que grava a quien consume mayor proporción de la renta, que son las personas con menor capacidad económica. El segundo es que su diseño no permite modular las circunstancias personales, al menos de forma tan precisa como la imposición sobre la renta.

Es a partir de la Revolución Industrial cuando la renta se convierte en el principal indicador de la capacidad contributiva, aunque su uso se remota a Smith y los fisiócratas (gravamen sobre las rentas de la tierra) y Mill realiza una clasificación de los impuestos dividiéndolos en impuestos directos, que son los que recaen sobre el ingreso, y en impuestos indirectos o impuestos de consumo (Pelet Redón, 2001). Según este autor, el impuesto sobre la renta recae sobre el

---

<sup>2</sup> La referencia a Hobbes, que se ha popularizado a partir de la obra de Kaldor (1955), se encuentra en la mayoría de las exposiciones sobre el impuesto sobre el gasto.



terrateniente, el impuesto sobre la ganancia recae sobre los capitalistas y el impuesto sobre los salarios disminuye el nivel de vida de la clase trabajadora o afecta a las ganancias al cargar al capitalista con un impuesto indirecto.

El concepto más aceptado de renta es el formulado por Haig (1921) y Simons (1938), así la "renta es el aumento del poder de una persona para satisfacer sus necesidades en un periodo dado, en cuanto que ese poder consiste en a) el dinero en si, o b) cualquier cosa valorable en términos monetarios". Más sencillamente Haig dice que la renta es el valor monetario del acrecentamiento neto del poder económico de una persona en un periodo fijo de tiempo. Esta concepción de la renta ha sido denominada enfoque de incremento patrimonial al considerar como renta a las partidas de que se puede disponer sin deteriorar la situación patrimonial del individuo.

En el mismo sentido, el Informe Carter (1966) propone la adopción de un Impuesto sobre la renta a partir de una base imponible integral que comprenda cualquier alteración de la capacidad potencial (utilizada o no) para el consumo de bienes y servicios.

Los autores que consideran la renta y el consumo como bases alternativas de imposición parten del supuesto de que estos dos índices se definen de la manera más amplia posible. La renta calculada según su origen exige computar cualquier variable de la riqueza: variable de renta monetaria, renta imputada y renta obtenida por la revalorización de activos. Si la renta se calcula por su utilización, esta sería igual al consumo del periodo más los incrementos del patrimonio neto (ahorro). Es decir, la renta total obtenida por todas las fuentes es igual al consumo más la variación neta patrimonial. En la práctica surgen problemas en el caso de inflación, que no afecta por igual a ambos conceptos, y también surgen problemas al computar el consumo o gasto personal como gastos que no son de consumo y que representan el aumento del patrimonio.

Otra alternativa es la tributación según la dotación: los contribuyentes deberían pagar los impuestos según su dotación, que es definida como su capacidad de ganar ingresos y acumular riqueza. Queda claro que el ingreso potencial deber ser más alto que el ingreso actual. Sin embargo, esta alternativa es difícil de aplicar ya que es complicado medir el ingreso potencial máximo de un contribuyente.

Para Neumark, el principio de capacidad de pago es el que fija el criterio ideal para el reparto de la imposición. Según este principio, habría que construir un sistema tributario basado sobre tres índices: la renta, el patrimonio y la renta. Junto a ellos, están los cinco tributos fundamentales de un sistema fiscal. Dos con la finalidad de gravar la renta: el impuesto personal sobre la renta y el impuesto sobre el beneficio de sociedades. Otros dos que recaen sobre el índice del patrimonio: el impuesto personal sobre el patrimonio neto y el impuesto de sucesiones. Por último, está el impuesto sobre el volumen de ventas con el que se somete a tributación el tercero de los índices expresivos de la capacidad de pago.

La adecuada definición de la capacidad de pago debe hallarse flanqueada por una aplicación general e igual de los impuestos que la sirven. La generalidad de la imposición pide una limitación en las oportunidades de evasión en el impuesto, una vigilancia del mínimo de existencia para que la aplicación de los gravámenes responda a una auténtica capacidad económica de quienes deben pagarlos y eliminar las diferencias del trato tributario por razones diversas de la capacidad. La igual aplicación de los tributos sobre quienes se hallan en situación de igual capacidad, ha constituido un principio clave de la imposición, en todo tiempo y una garantía imprescindible para su aceptación social.

## **2.4 La redistribución**

En comparación con los principios anteriormente citados de generalidad y suficiencia -y también con el de la imposición según la capacidad de pago-, el

principio de redistribución que se va a explicar es de naturaleza especial y diferente. Su aplicación es válida en las perspectivas de lo cuantitativo y de lo cualitativo únicamente para determinados Estados en tiempos determinados y siempre que en estos predominen determinados ideales e ideología sociopolíticos.

Neumark (1974, p.211) define de la siguiente manera el principio de redistribución:

“De acuerdo con el postulado de redistribución es necesario escrutar el conjunto de la política fiscal de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discurra progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de la capacidad de pago, a fin de conseguir de esta manera una redistribución de renta y riqueza que sea compatible con las instituciones fundamentales de una economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante, se considere justa; la redistribución habrá de consistir en una disminución de las diferencias en la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado. En particular, la redistribución fiscal habrá de perseguir efectos tanto negativos como positivos”.

Neumark entiende como medidas que ofrece efectos negativos las que limitan o suprimen las medidas fiscales existentes y que favorecen a la concentración de la renta. En cuanto a medidas que conllevan efectos positivos, son aquellas las cuales restringen o suprimen las medidas fiscales existentes y que estimulan directa o indirectamente la formación de capital por parte de la gran masa.

Como ya se ha explicado, el principio de redistribución, acentuando y vigorizando las consecuencias del principio de capacidad de pago, nos ofrece un conjunto de exigencias fiscales que Neumark divide en dos grupos: negativas y positivas. Las exigencias negativas son aquellas que exigen una disminución paulatina de los impuestos sobre transmisiones y los que gravan los consumos específicos hasta llegar a su supresión, la exención de los bienes que satisfacen necesidades

vitales en el impuesto general sobre el volumen de ventas y una reforma en los métodos de financiación de la Seguridad Social. Las positivas son aquellas que exigen la instauración de una progresividad realista en el impuesto sobre la renta y en el de sucesiones y un tratamiento fiscal ideal de todos los gastos de formación que hagan menos costosa y más real la movilidad social.

### **3. Metodología**

#### **3.1 ¿Cómo medir el cumplimiento de los principios?**

Como hemos visto en el epígrafe anterior, el fin de la justicia tributaria se realiza mediante un método que nos ofrece en primera instancia unos principios de imposición, a los que debe responder el sistema tributario en su conjunto, y una serie de requisitos que deben darse a las diferentes figuras tributarias que lo configuran.

Pues bien, la evaluación empírica de la justicia tributaria que se realiza en este trabajo se centra en el grado de cumplimiento de dichos principios mediante variables que hacen referencia al sistema tributario en su conjunto. Las razones para centrarnos en este nivel son de dos tipos. La primera de ellas es la sencillez y el grado de comprensión que se obtiene por el hecho de emplear variables que se refieren al conjunto del sistema, lo que facilita la interpretación de los datos y las posibles recomendaciones de política económica que de ello se pueda derivar. El segundo motivo es la accesibilidad de la información y la facilidad para los cálculos, pues en el caso de evaluar el grado de cumplimiento de estos principios mediante el análisis de la estructura de todos los impuestos de los diferentes países, la labor sería inabordable para los objetivos de este trabajo.

Lo habitual es que existan distintas propuestas en cuanto a qué dimensiones se deben incluir a la hora de evaluar un hecho desde una perspectiva

multidimensional. Según (Alkire, 2007) los criterios de selección de los investigadores para elegir las dimensiones son los cinco siguientes:

1. Existencia de datos: la selección de las dimensiones se fundamentan en la disponibilidad de datos con las características requeridas como requisito formal para la evaluación empírica.
2. Supuestos: la elección de las dimensiones basadas en supuestos implícitos o explícitos con respecto a lo que la gente valora o debería valorar. Estas son normalmente las conjeturas del investigador aunque se puede recurrir a la psicología o psicológica, filosofía, religión, etc.
3. Consenso público: la selección de una lista de dimensiones que ha alcanzado un grado de legitimidad como resultado de un consenso público que haya sido puesto como ejemplo o usado a nivel internacional por los derechos humanos u otros organismos facilita la aplicación de estas.
4. Procesos de discusión o participación en deliberaciones que evidencia la existencia de determinadas dimensiones que se deben considerar dentro del ámbito de estudio, aunque no haya un consenso generalizado.
5. Evidencia empírica respecto a los valores de la gente: la elección de las dimensiones sobre la base de análisis de los expertos a partir de datos empíricos o datos sobre las preferencias de las personas.

Pues bien, nuestro criterio de selección se ha basado fundamentalmente en la propuesta de Neumark, que es ampliamente aceptada, siendo conscientes de que siempre la selección de cualquier variable implica cierto grado de discrecionalidad y la imposibilidad fáctica de recoger la total diversidad de la realidad.

Centrándonos en el caso de la generalidad, su cumplimiento exige que todas las personas jurídicas y naturales deban someterse al impuesto, pues ninguna persona puede excluirse de un impuesto general y personal, sino por motivos basados en los fines del Estado.

Para evaluar el grado de cumplimiento de este principio, empleamos el grado de fraude fiscal existente en un país ya que en el caso de la existencia de evasión o fraude, los tributos no son soportados por la generalidad de los contribuyentes y, por lo tanto, el sistema sería injusto. Para medir esta variable determinamos el porcentaje que representan los millones de euros que pierde el Estado por la existencia del fraude respecto a la cantidad recaudada por el Estado.

### **Índice de fraude = Recaudación pérdida por fraude/recaudación real**

Hemos elegido esta variable porque nos ofrece un dato cuantitativo sobre la “intensidad” de falta de generalidad. Esto se debe al hecho de que esta cuantía depende del porcentaje de economía sumergida respecto al PIB, de la presión fiscal del sistema y de la renta real que disfruta el defraudador, y de hecho presenta resultados muy diferentes, respecto a la variable economía sumergida respecto al PIB de cada país.

Como el objetivo es medir el grado de cumplimiento de los principios de justicia, empleamos una variable que denominamos nivel de cumplimiento fiscal, y que es igual a:

### **Índice de cumplimiento fiscal = 1- Índice de fraude**

De forma que cuanto mayor sea el grado de cumplimiento fiscal, mayor es el grado de justicia que presentará este sistema fiscal.

El principio de igualdad exige que las personas en situación igual han de recibir el mismo trato impositivo, debiendo concederse un trato tributario desigual a las

personas que se encuentren en situaciones diferentes. Existe una amplia literatura dedicada a la evaluación empírica de la desigualdad horizontal creada por los sistemas fiscales<sup>3</sup> entre los individuos, pero no tenemos datos actuales para todos los países de la muestra.

Por ello hemos optado por emplear el índice de igual tratamiento de las rentas, por tanto empleamos una perspectiva funcional y no personal de la uniformidad, que formulamos de la siguiente manera:

$$\text{Índice de igual tratamiento de las rentas} = \frac{\% \text{ recaudación procedente del capital}}{\% \text{ recaudación procedente del trabajo}}$$

Este índice se ha seleccionado por dos razones, dada la información disponible y la propuesta de Neumark, según la cual un objetivo se puede conseguir con medidas negativas, como, por ejemplo, reducir las exenciones o evitar el trato diferenciado, por tanto las rentas del trabajo como las rentas del capital han de ser grabadas con el mismo tipo medio o con un tipo medio similar.

En todo caso, si existiese discriminación, está debería ser a favor de la renta del trabajo, si bien su justificación se fundamentaría en el principio de la proporcionalidad pues como bien apunta Neumark (1974, pag. 174) citando a Wagner: "en condiciones iguales... un mismo valor cuantitativo en cada una de estas distintas clases de posesión de rentas, rendimientos y patrimonio supone una distinta y también una relativamente distinta capacidad económica de pago de su perceptor o poseedor, manifestándose por lo general de manera que la capacidad de pago disminuye más que proporcionalmente con el aumento del factor trabajo y aumenta más que proporcionalmente con la disminución de dicho factor."

No obstante, debido al temor de los gobiernos de la fuga de capitales, y otros factores sociopolíticos, la tendencia de los últimos veinte años es que el capital

---

<sup>3</sup> Un trabajo clásico es del Aronson, Johnson y Lambert. 1994.

tribute con tipos menores a los del trabajo. Por ese motivo, consideramos que cuanto mayor sea el grado de divergencia, a favor del capital, más claramente podemos afirmar que se está incumpliendo el principio de la uniformidad de la aplicación de la legislación fiscal.

Respecto a la proporcionalidad, esta se cumple en la medida en la que las cargas fiscales se fijan en proporción a los índices de capacidad de pago, de forma que la imposición resulte igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente.

Desde una perspectiva del sistema tributario, tal como nos indica Neumark, el cumplimiento de este principio requiere como condición necesaria, la preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta. Partimos de que los impuestos directos son injustos al gravar a todos los consumidores con el mismo tipo, independientemente de la capacidad de pago de cada individuo. Por el contrario, los impuestos directos si se diseñan adecuadamente, pueden tener en cuenta las diferentes circunstancias personales que determinan la verdadera capacidad de pago. Para construir este índice proponemos:

**Índice de proporcionalidad = Impuestos directos/ Recaudación total**

Por último, la redistribución mediante la imposición tiene como objetivo la modificación de

la distribución primaria de la renta provocada por el sistema económico, disminuyendo las diferencias de renta. La medición se realiza mediante el índice de Pechman-Okner, que nos indica como los impuestos han modificado la desigualdad de la distribución de la renta, en términos relativos a la renta inicial. Este índice se calcula de la siguiente forma:

**Índice de redistribución = (Gini inicial- Gini después de impuestos)/Gini inicial**



### 3.2 Normalización y método de agregación

Para comparar variables que están cuantificadas con diferentes escalas se precisa un modelo de normalización que permita su comparabilidad, independientemente de las unidades en la cuales fueron originalmente medidas. Aunque existen varios métodos de normalización, se ha utilizado el propuesto por Herrero (2011) que consiste en otorgarle al valor máximo el valor 1 y, a partir de este, se determina el valor para cada país de la dimensión que se esté analizando, siguiendo la siguiente expresión:

$$\text{Valor Normalizado} = \text{Valor real} / \text{Valor máximo}$$

La principal ventaja de este sistema es su sencillez pues permite relacionar cualquier valor en términos de un único valor de referencia, como es el máximo y, por otro lado, permite su uso con diferentes medidas de agregación, lo que no es posible si el valor mínimo se referencia fuese el cero.

Una vez normalizadas todas las variables, la forma de obtener el índice sintético es mediante la media aritmética de estas cuatro variables.

$$\text{Índice de justicia tributaria} = (\text{Índice de cumplimiento fiscal} + \text{Índice de igual tratamiento de las rentas} + \text{Índice de proporcionalidad} + \text{Índice de redistribución}) / 4$$

Esta forma de obtener el valor del índice de justicia tiene las siguientes propiedades (Villar, 2011):

1. Monotonía. El índice se incrementa si un país mejora en el nivel de justicia de cualquier variable.

2. Simetría con respecto a las variables. Todas las variables poseen la misma importancia. Esto es, una permutación de las variables no afecta a la evaluación de la justicia.
3. Normalización. Cuando todas las variables tienen el mismo valor, el índice también presenta el mismo valor.

Esta fórmula de agregación implica que todas las variables son perfectamente sustituibles, y que una variación en una variable se traduce directamente en una variación en el índice la misma cuantía, ponderada por su peso, en este caso 0,25, independientemente de si el valor de partida es elevado o no y el valor del resto de variables.

## 4. Datos y resultados

### 4.1 Breve descripción de los sistemas fiscales

La finalidad de este apartado es el de detallar cuáles son las características de los diferentes sistemas fiscales para el año 2011, según el informe “Taxation trends in the European Union” de Eurostat. De este modo, será más fácil entender el comportamiento de cada país frente al análisis de la justicia tributaria.

1. **Alemania:** su ratio de impuestos sobre el PIB se situó en el 38,7% en 2011. Se encuentra ligeramente por debajo de la media de la Unión Europea (38,8%) y de la de la Eurozona (39,5%). Comparado con la mayoría de los otros estados miembros, Alemania destaca por una alta proporción de contribuciones sociales mientras que el porcentaje de impuestos directos y, especialmente, de impuestos indirectos, son más bajos que la media de la Unión Europea.

2. **Austria:** la presión fiscal total fue del 42% en 2011, por encima de la media de la UE. Austria consigue el 34,7% de sus ingresos fiscales a través de los impuestos indirectos. Además, consigue otra cantidad de ingresos con otros impuestos sobre la producción. Los impuestos directos representan el 30,09% de los ingresos, por encima de la media de la UE.
3. **Bélgica:** es el tercer país con los niveles más altos de impuestos en la UE, detrás de Dinamarca y Suecia. Aunque esta situación ha cambiado en el periodo 2000-2009, el ratio de impuesto respecto al PIB descendió del 45,1% al 31,3%, en el año 2011 aumentó hasta el 44,1%, un nivel significativamente por encima de la media de la UE. La estructura del sistema fiscal de Bélgica, en términos de ingresos totales incrementados por una amplia categoría de impuestos, se ha mantenido estable desde el año 2000, aunque, gradualmente, las contribuciones sociales han ganado importancia en el total de los ingresos a costa de los impuestos directos.
4. **Dinamarca:** aunque el ratio de impuestos en proporción a PIB de Dinamarca disminuyó tres puntos porcentuales desde el año 2005 hasta el 47,7% en el 2011, Dinamarca aún tiene la tasa más alta de la UE, superando en más de tres puntos porcentuales a Suecia y Bélgica. En el sistema tributario danés, las contribuciones sociales son muy bajas ya que la mayoría del gasto social es financiado por impuestos generales, en su mayoría por el impuesto personal sobre la renta. Los impuestos directos representan un 62,8% de los ingresos, el impuesto personal sobre la renta representa el 50,9% del total de los impuestos y la proporción de impuestos indirectos está por debajo de la media de la UE en el año 2011.
5. **Eslovaquia:** el total de impuestos recaudados en el año 2011 representa el 28,5% del PIB, un valor que se encuentra por debajo de la media de la UE. Su ratio de impuestos en proporción con el PIB es el quinto más bajo de la UE. Los impuestos indirectos crecieron un 10,08% del PIB, 2,8 puntos porcentuales por debajo de la media de la UE. Estos impuestos representan el

37,9% de los ingresos, siendo más importantes que los impuestos directos que representan el 19,1%.

6. **Eslovenia:** su ratio de impuestos totales respecto al PIB aumentó hasta el 37,2% en 2011, un valor que se encuentra por debajo de la UE. En 2011, las contribuciones sociales representan un 40,4% de los ingresos totales, jugando un papel importante. Predominan los impuestos indirectos y las contribuciones sociales.
7. **España:** en 2011, el ratio de impuestos respecto al PIB aumentó al 31,4% del PIB. Los ingresos procedentes de las contribuciones sociales, impuestos directos e impuestos indirectos son, respectivamente, 12,1%, 9,9% y 10,2% del PIB. España tiene la recaudación más baja de impuestos indirectos en porcentajes de PIB en la Unión Europea. La razón la encontramos en el descenso del consumo interno y de las importaciones, a pesar del aumento del IVA.
8. **Estonia:** su ratio de impuestos respecto al PIB fue del 32,8% en 2011, situándose por debajo de la media de la UE. Este ratio vio una reducción de más de un punto porcentual respecto al año anterior. La proporción de impuestos indirectos respecto al total recaudado es relativamente alto en Estonia (43,1% en 2011), por encima de la media de la UE. Las contribuciones sociales son también importantes, representando el 36,9% respecto al total recaudado en 2011. El porcentaje de impuestos directos, 20% en 2011, ha caído alrededor de diez puntos porcentuales desde finales de la década de los 90.
9. **Finlandia:** el total de impuestos gravados en 2011 fue de 43,4% del PIB, siendo unos de los más altos de la UE. Los impuestos directos, en particular sobre los ingresos personales, representan la categoría más importante de ingresos, siendo el 38,1% de la imposición total. El porcentaje de impuestos indirectos (33,1%) está ligeramente por debajo de la media de la UE. Las

contribuciones sociales se sitúan en torno al 28,8%, siendo menos que en la mayoría de los otros estados miembros.

10. **Francia:** en 2011 el ratio de impuestos respecto al PIB fue del 43,9%, el cuarto más alto de la UE. La proporción de impuestos indirectos como porcentaje del PIB fue del 15,5%, por encima de la UE, mientras que el porcentaje de impuestos directos fue del 11,8%, menor que la media de la UE. Las contribuciones sociales representa el porcentaje más alto relativo al PIB en la UE con un 16,9%.
11. **Italia:** el ratio de impuestos totales respecto al PIB de Italia en 2011 fue del 42,5%, situándose por encima de la media de la UE. El porcentaje de impuestos indirectos sobre el total (33,8%) se encuentra por debajo de la media de la UE, mientras que el de los impuestos directos (34,7%) es superior al de la media. Respecto a las contribuciones sociales, estas representan el 31,5%, siendo menores que la media.
12. **Países Bajos:** en 2011, el ratio de impuestos respecto al PIB fue del 38,4%. Este valor está 0,4 puntos porcentuales por debajo de la media de la UE. Tanto los impuestos indirectos como los impuestos directos, ambos representan el 30% del total de ingresos mientras que las contribuciones sociales contribuyen con un 38,4%.
13. **Polonia:** la recaudación impositiva total en 2011 fue del 32,4% del PIB, 6,4 puntos porcentuales por debajo de la media de la UE. Los impuestos indirectos representaron el 43,3% del total de ingresos mientras que los impuestos directos representaron el 21,7% en 2011. Las contribuciones sociales representaron el 35,3% de los ingresos totales.
14. **Reino Unido:** en 2011, el ratio de impuesto con relación al PIB fue del 36,1%. La estructura impositiva muestra un mayor peso de los impuestos directos, que representaron en 2011 el 43,9% de los impuestos totales, mientras que

los impuestos indirectos y las contribuciones sociales representaron, respectivamente, el 37,7% y el 18,5%.

15. **República Checa:** el ratio de impuestos totales respecto al PIB en 2011 fue del 34,4%, menos que el de la media de la Unión Europea. El principal recurso de los ingresos son las contribuciones sociales que representaron el 44,7% del total de los impuestos, el más alto en la UE. El porcentaje de impuestos directos fue del 21,1%, menor que la media, mientras que el de los impuestos indirectos fue del 34,2% en 2011.

16. **Suecia:** los niveles de imposición suecos ocupan el segundo lugar más elevado en la UE. En 2011, el ratio de impuestos respecto al PIB fue del 44,3%, más alto que la media de la UE. La recaudación proveniente de los impuestos indirectos fue del 42% mientras que la de los impuestos directos fue del 42,2% en el año 2011. Los ingresos de las contribuciones sociales representaron el 25,9% del total en 2011.

## 4.2 Variables

A continuación se detallan todos resultados que se han hallado. Primero, se describe cada variable de forma individual: grado de cumplimiento fiscal, relación del tipo medio del capital respecto al trabajo, peso de la imposición directa en el sistema tributario y efecto redistributivo del sistema fiscal. En segundo lugar, se analiza el índice de justicia tributaria obtenido para los 16 países europeos incluidos en la muestra.

#### 4.2.1. Cumplimiento fiscal

Los datos de esta variables se han obtenido del informe “Closing the European Tax Gap”<sup>4</sup> con datos del año 2009.

Tabla 1. Porcentaje del fraude respecto a la recaudación real. 2009

Países	Valor
Alemania	28%
Austria	10%
Bélgica	22%
Dinamarca	18%
Eslovaquia	18%
Eslovenia	26%
España	23%
Estonia	31%
Finlandia	18%
Francia	15%
Italia	27%
Países Bajos	13%
Polonia	27%
Reino Unido	13%
República Checa	18%
Suecia	19%
UE 16	20%
Eurozona (11)	21%

Fuente: Closing the European Tax Gap y elaboración propia.

<sup>4</sup> MURPHY FCA, Richard. Closing the European Tax Gap (2012).

En la tabla 1 podemos observar la proporción que representan los millones de euros que se pierden por la economía sumergida respecto a la recaudación real. Cuanto más alto es el valor de cada país, más fraude existe y, por lo tanto, más injusto es el sistema tributario.

La media de la Unión Europea (16) se sitúa en el 20%, mientras la de los países de la Eurozona es del 21%. Austria tiene un valor del 10%, siendo este el más bajo por lo que, entre estos países, es el país que menos dinero pierde a causa de la economía sumergida. El segundo y tercer país son Reino Unido y Países Bajos, ambos con un valor de 13%. España se sitúa encima de la media con un 23%. Finalmente, los tres países con un mayor valor son: Estonia con un 31%, Alemania con un 28%, y Polonia con un 27%.

A partir de esta información calculamos el índice de cumplimiento fiscal que es simplemente 1-% fraude.

#### **4.2.2 Tipo medio de las rentas del capital y del trabajo**

Esta variable se ha hallado con datos recogidos de la base de datos de Eurostat en el informe "Taxation trends in the European Union" (2013) respecto al año 2009, sobre el tipo medio de las rentas del capital respecto al tipo medio del trabajo. Se considera que un sistema fiscal que no favorece al capital, en detrimento del trabajo, ofrece un trato más uniforme, que sería totalmente igualitario si alcanzase el valor 1.

En la tabla 2, vemos como el país con el valor más alto, y como consecuencia, es país que grava ambas rentas de la manera menos discriminatoria, es Reino Unido.

A continuación le siguen Italia con 0,62 y Finlandia con 0,58. La media de los países es de 0,56, mientras que la media de los países pertenecientes a la Eurozona es de 0,51. España nuevamente está por debajo de la media con 0,55



aunque esta vez se sitúa por encima de la media de los países del euro. Los países que dan un tratamiento más discriminatorio a favor del capital son: Países Bajos (0,26), Estonia (0,34) y Bélgica (0,41).

Tabla 2. Proporción del tipo medio del capital respecto al tipo medio del trabajo en porcentaje. 2009

Países	Valor
Alemania	47%
Austria	53%
Bélgica	41%
Dinamarca	56%
Eslovaquia	45%
Eslovenia	47%
España	55%
Estonia	34%
Finlandia	58%
Francia	48%
Italia	62%
Países Bajos	26%
Polonia	50%
Reino Unido	82%
República Checa	42%
Suecia	61%
UE 16	56%
Eurozona (11)	51%

Fuente: Eurostat y elaboración propia.

### 4.2.3 Preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta

Para calcular los datos de esta variable, se ha acudido a la base de datos de Eurostat y se han escogidos los datos de 2009 en concordancia con el resto de variables. Se ha calculado la proporción de impuestos directos en proporción al total recaudado de forma que un mayor valor indica mayor capacidad del sistema tributario para poder evaluar de forma más exacta la capacidad de pago real.

Tabla 3. Peso de la imposición directa sobre la recaudación total. 2009

Países	Valor
Alemania	50%
Austria	47%
Bélgica	55%
Dinamarca	64%
Eslovaquia	35%
Eslovenia	37%
España	52%
Estonia	34%
Finlandia	55%
Francia	40%
Italia	52%
Países Bajos	50%
Polonia	37%
Reino Unido	58%
República Checa	40%
Suecia	51%
UE 16	47%
Eurozona (11)	46%

Fuente: Eurostat y elaboración propia.

En la tabla 3 nos encontramos los resultados: cuanto más alto es el valor, más impuestos directos posee el sistema tributario y más justo es el sistema tributario.

La media de estos países se sitúa en el 47% y la media de los países de la Eurozona es del 46%. El país que tiene en su sistema fiscal más impuestos directos sobre indirectos es Dinamarca con un 64%, seguido de Reino Unido con un 58% y Bélgica con un 55%. España, esta vez, se sitúa por encima de la media (54%). Los tres países que tienen un menor valor son: Eslovaquia (35%), Polonia (37%) y Eslovenia (37%).

#### 4.2.4 Redistribución

Los datos de la variable de redistribución se han calculado con el informe “Disentangling income inequality and the redistributive effect of social transfers and taxes in 36 LIS countries” (Wang and Caminada, 2011) cuyos datos pertenecen, mayoritariamente, al año 2004. Para ello, nos hemos basado en el Índice de Gini antes de impuestos y en el Índice Reynolds-Smolensky que proporciona una medida del efecto redistributivo de la política fiscal y que se formula como:

$$\Pi^{RS} = G_X - G_{X-T}$$

Dónde  $G_X$  es el índice de Gini de la renta inicial y  $G_{X-T}$  el índice de Gini de la renta después de impuestos. Esto es, el efecto redistributivo absoluto de los impuestos sobre la renta inicial. Partimos de una situación de varios países con un sistema desigual diferente y, por lo tanto, hemos relativizado el efecto redistributivo en función de la desigualdad inicial. De esta forma, hemos calculado el índice de Pechman-Okner:

$$PO(x) = [G_X - G_{X-T}] / G_{X-T}$$

Mediante éste índice se determina el efecto redistributivo, de forma que valores más elevados indica un mayor efecto igualador de la distribución de la renta mediante el sistema tributario.

Tabla 4. Redistribución año 2004

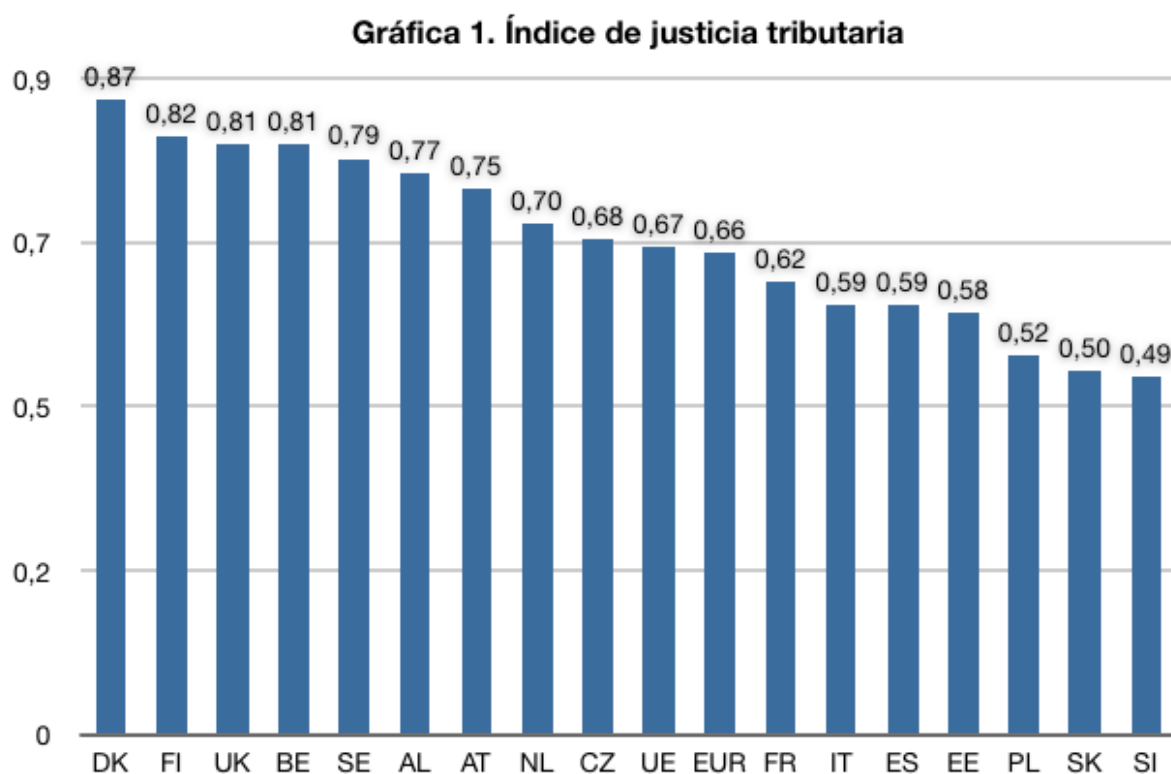
Países	Valor
Alemania	10,6%
Austria	7,4%
Bélgica (2000)	11,6%
Dinamarca	10,0%
Eslovaquia (1996)	0,0%
Eslovenia	0,0%
España	0,2%
Estonia	6,9%
Finlandia	9,5%
Francia (2005)	3,8%
Italia	0,0%
Países Bajos	8,7%
Polonia	0,9%
Reino Unido	4,3%
República Checa	8,1%
Suecia (2005)	8,4%
UE 16	5,7%
Eurozona (11)	5,5%

Fuente: Disentangling income inequality and the redistributive effect of social transfers and taxes in 36 LIS countries y elaboración propia.

Los datos obtenidos se recogen en la tabla 4, dónde la media de estos países es de un 5,7% y la de los países pertenecientes a la Eurozona de un 5,5%. Los países con un mayor valor son: Bélgica con un 11,6%, Alemania con un 10,6% y Dinamarca con un 10%. España se sitúa por debajo de la media con 0,2%. En este caso, nos encontramos con tres países cuyo valor es 0, es decir, el sistema fiscal no redistribuye la renta. Estos países son: Italia, Eslovenia y Eslovaquia.

### 4.3 Resultados

Tras analizar cada una de las variables y sus respectivos valores, a continuación se presenta el índice final, resultado de la media aritmética de los valores de cada variable normalizados. Dicho índice se sitúa entre los valores 0 y 1, siendo el valor 1 la situación más justa que puede alcanzar un sistema tributario concreto y 0 la situación más injusta.



Fuente: elaboración propia.

En el gráfico 1, se pueden observar los resultados del índice de cada país. La media de estos países se sitúa en el 0,67 y la de los países de la Eurozona en el 0,66. El país con un mayor índice y, por lo tanto, el que representa la mayor justicia tributaria es Dinamarca con un valor de 0,87. El segundo país es Finlandia con un valor de 0,82, seguido de Reino Unido con un valor de 0,81. España se sitúa por debajo de la media con un valor de 0,59. y entre los cinco países más injustos de la muestra. Los tres países con un menor valor, es decir, aquellos que representan una mayor injusticia tributaria son: Eslovenia (0,49), Eslovaquia (0,5) y Polonia (0,52).

Apreciamos que los países nórdicos, Dinamarca, Finlandia y Suecia, se sitúan entre los países con un mayor índice, es decir, con una mayor justicia en sus respectivos sistemas tributarios.

En el sentido opuesto nos encontramos a los países del este: Estonia, Polonia, Eslovaquia y Eslovenia. Estos son los países con un menor índice y, por lo tanto, aquellos países que tienen un sistema tributario menos justo. En este bloque de países nos encontramos la excepción de República Checa, que se sitúa por encima de la media.

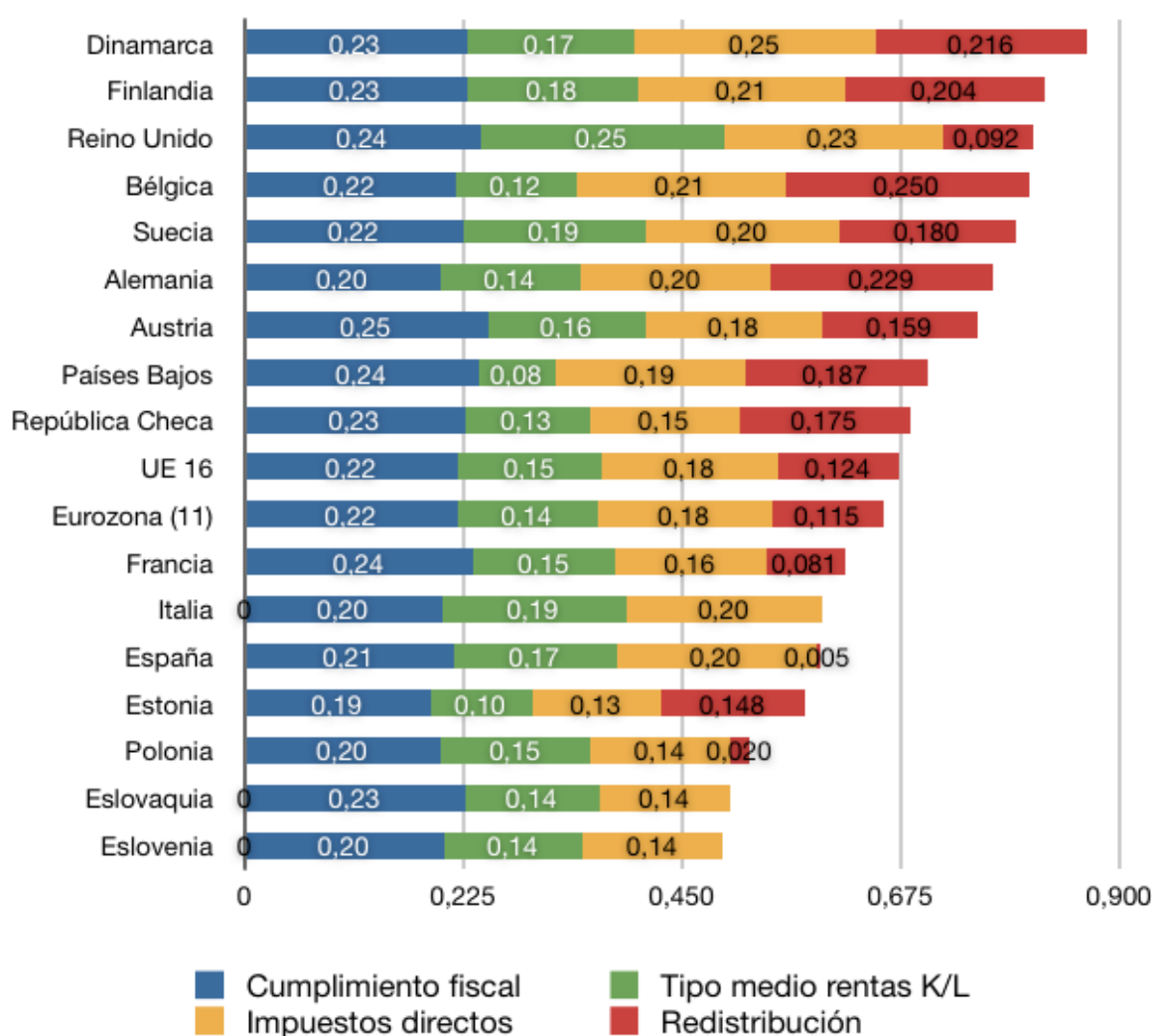
Con valores por encima de la media, pero cercanos a esta, se sitúan los países centroeuropeos como son Bélgica, Alemania, Austria y Países Bajos.

Por último, Francia, Italia y España, se encuentran justo por debajo de la media y comparten una tradición hacendística que tiene un fuerte arraigo en los impuestos indirectos. Mientras Francia obtiene un mayor índice, Italia y España tienen prácticamente el mismo resultado.

En la gráfica 2 podemos analizar el peso que tiene cada variable en el índice de justicia tributaria. Observamos que, en general, la primera variable (fraude fiscal) tiene un peso importante. Austria es el país que mayor valor tiene en dicha variable.

En cuanto a la segunda variable, proporción del tipo medio del capital respecto al tipo medio del trabajo, esta posee también un importante peso y se distribuye de manera uniforme. Sin embargo, existe una gran diferencia entre Reino Unido, que posee el mayor valor, y el resto de países.

**Gráfica 2. Aportación de cada principio al índice de justicia tributaria**



Fuente: Elaboración propia

Respecto a la tercera variable, proporción de impuestos directos respecto a la recaudación total, también con un importante peso, se distribuye de manera uniforme y es, en este caso, Dinamarca la que consigue un mayor valor.

Por último, la cuarta variable, redistribución, nos presenta un caso diferente. Mientras que en algunos países presenta un peso importante, en otros tiene poco peso o un peso nulo. Bélgica es el país que obtiene un mayor valor.

## **5. Conclusiones**

Los resultados del índice de justicia tributaria nos ofrecen una caracterización de los países que corresponde a cuatro tipos: el modelo nórdico, que son los más justos, a los que se uniría Inglaterra y Países Bajos, los países de Centroeuropa, los países mediterráneos, y los antiguos países comunistas, que son los más injustos.

Así, Dinamarca es el país que obtiene el mayor índice. Este país posee unos buenos resultados en todas las variables. Observamos como este país hace un gran esfuerzo para que su sistema tributario sea lo más justo posible gracias a la imposición directa, los tipos sobre el capital, el cumplimiento fiscal y el efecto redistributivo que genera. Nos parece reseñable el caso de los Países Bajos que obtiene unos resultados muy buenos, a pesar de que la variable de la proporción del tipo medio del capital respecto al tipo medio del trabajo está por debajo de la media. Asimismo Reino Unido obtiene unos excelentes resultados en todas las variables excepto en la de redistribución. En esta, su resultado es de 0,09, situándose por debajo de la media.

Los países centroeuropeos de la muestra: Alemania, Austria, Países Bajos y República Checa, están por encima de la media europea, pero no tienen un patrón común de comportamiento, así en Alemania es muy importante la



redistribución, pero su cumplimiento fiscal es deficiente, frente al comportamiento, por ejemplo de Austria.

El grupo mediterráneo: Francia, Italia y España se sitúan por debajo de la media. Respecto a España, los datos son demoledores. Se encuentra en la posición duodécima, dos posiciones por debajo de la media de los países de la Unión Europea. Si, en general, sus datos son pobres, nos sorprende aún más la variable de redistribución en la cual obtiene un valor de 0,02, que es igual a 0 en el caso de Italia. España debe mejorar, principalmente, la lucha contra el fraude fiscal y las políticas de redistribución de la renta, contando para ello con margen de actuación, si se compara con los países con mejores resultados, aumentando la presión fiscal sobre el capital.

Polonia, Eslovaquia, Eslovenia y Estonia tienen los peores resultados, achacables a la falta de una buena imposición directa, que afectaría positivamente al aumento del cumplimiento fiscal, y a la redistribución de la renta, que a excepción de Estonia, prácticamente no existe en los otros tres países.

Nos parece llamativo que la media de la Unión Europea basada en estos 16 países y la de la Eurozona (11) sean similares. Además, el comportamiento de sus variables es prácticamente el mismo, con la diferencia de que los países de la Eurozona tienen un menor tipo en los impuestos directos sobre la recaudación total y consiguen un menor efecto redistributivo. Por tanto, podríamos afirmar que el euro no tiene relación con la justicia de los sistemas tributarios.

Por último, creemos que este trabajo muestra indicios, si bien no se recogen directamente, que el olvido de esta dimensión dificulta realmente el cumplimiento del resto de objetivos de un buen sistema tributario: la suficiencia de ingresos y la estabilidad presupuestaria, la eficiencia de la economía y el crecimiento, y una administración eficiente.

## 6. Bibliografía

- ALBI, E. (1976): "Clásicos del enfoque de la capacidad de pago", *Hacienda Pública Española*, n.o 39, p.88-95.
- ALKIRE,S.(2007): "*Choosing dimensions: the capability approach and multidimensional poverty*". CPRC Working Paper No. 88.
- ALVAREZ, S. y HERRERA, P.M. (2004): "*La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios*". Instituto de Estudios Fiscales, paper 16/04.
- ARONSON, J.R.,JOHNSON, P. Y. LAMBERT, P.(1994): "Redistributive effect and unequal income tax treatment". *Economic Journal*. 104:262-70.
- COHEN STUART, A. J. (1889): *Bijdrage tot de Theorie der progressieve Incomstenbelasting*, Martinus Nijhoff, La Haya, en versión inglesa de las partes 2 y 4: "On Progressive Taxation" en MUSGRAVE, R. y PEACOCK, P. (1967).
- COLM, G.(1955): "*Ensayos sobre Hacienda Pública y Política Fiscal*". Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1971.
- COMISIÓN MEADE (1981): "*Estructura y reforma de la imposición directa*". Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- EDGEWORTH, F (1897): "The Pure Theory of Taxation", *Economic Journal*, 7, en MUSGRAVE, R. y PEACOCK , A. (1967)
- EUROPEAN COMMISSION (2008): "*The Quality of Public Finances*". Edit. European Commission, Brussels.
- EUROSTAT (2013): "*Taxation trends in the European Union*". Edit. Publications Office of the European Union, Belgium.
- FUENTES QUINTANA, E.(1990): *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*. Madrid.
- GOODE, R. (1973): *El impuesto sobre la renta*. Edit. Estudios Fiscales, Madrid.
- HAIG, R. (1921): *The Federal Income Tax*. Edit.Columbia University Press, Nueva York.
- KALDOR, N. (1955): *An Expenditure Tax*. Edit. Allen and Unwin. Londres, en castellano, Fondo de Cultura Económica, México, 1969.
- LINDHAL, E. (1919): *Die Gerechtigkeit der Besteuerung*. Gleerupska Universitets Bokhandeln, Lund, en versión inglesa del capítulo 4: "Just Taxation, a positive solution" en MUSGRAVE, R. y PEACOCK , A.(1967).
- MILL,J.S. (1848): *Principios de Economía Política*. Edit. Fondo de Cultura Económica.1996
- MURPHY, L.(2004): "*Myth of Ownership: Taxes and Justice*". Edit. Oxford University Press.
- MURPHY, R. (2012): "*Closing the European Tax Gap*". Edit. Tax Research UK.
- MUSGRAVE, R. (1969): "*Teoría de la Hacienda Pública*", v.c. en Editorial Aguilar, Madrid, 1999.

- MUSGRAVE, R. y PEACOCK, A. (eds.) (1967): *Classics in the Theory of Public Finance*. Edit. St. Martin Press, New York
- NEUMARK, F. (1974): *“Principios de la Imposición”*. Edit. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.1994
- OECD (2008): *“Handbook on Constructing Composite Indicators: Methodology and User Guide”*. OECD, European Commission, Joint Research Centre.
- OMAR FERNÁNDEZ, L (2003): *Los principios de la imposición según Neumark, un abordaje metodológico*”, Documento de trabajo. Facultad de CC. Económica. Universidad de Buenos Aires.
- PELET REDÓN, C.(2001): “John Stuart Mill: la etapa de la madurez de la escuela clásica”. *Acciones e Investigaciones Sociales*, nº 13-octubre, 2001, pp. 87-104.
- PIGOU, A. C. (1928): *A Study in Public Finance*. Edit. Macmillan, Londres, en castellano, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1962.
- SELIGMAN, E.R.: *“Essays in Taxation”*. 9º edición, New York.
- SIDWICK, H. (1883): *Principles of Political Economy*. Edit. Macmillan, Londres.
- SIMONS, H. (1938): *Personal Income Taxation*. Edit. University of Chicago Press, Chicago, Illinois.
- SMITH, A.(1776): *La Riqueza de las Naciones*. Edit. Fondo de Cultura, Méjico.1958
- WANG, C. y CAMINADA, K.(2001): “Disentangling income inequality and the redistributive effect of social transfers and taxes in 36 LIS countries“. Edit. MPRA Paper No. 32861.
- WICKSELL, K. (1896): *A New Principle of Just Taxation. Finanz Theoretische Untersuchungen*, Jena, en MUSGRAVE, R. y PEACOCK , A. (1967).

## ANEXO

Datos originales para la obtención del índice de cumplimiento fiscal. la table 1.

Países	GDP (M€)	M€ perdidos por fraude	% sobre PIB	% s/recaudación	1 - % s/rec.
Alemania	2499	158,736	6,35	28%	0,73
Austria	284	11,763	4,14	10%	0,90
Bélgica	353	33,629	9,53	22%	0,78
Dinamarca	234	19,922	8,51	18%	0,82
Eslovaquia	66	3,44	5,21	18%	0,82
Eslovenia	36	3,546	9,85	26%	0,74
España	1063	72,709	6,84	23%	0,78
Estonia	15	1,68	11,20	31%	0,69
Finlandia	180	13,732	7,63	18%	0,82
Francia	1933	120,619	6,24	15%	0,85
Italia	1549	180,257	11,64	27%	0,73
Países Bajos	591	29,801	5,04	13%	0,87
Polonia	354	30,62	8,65	27%	0,73
Reino Unido	1697	74,032	4,36	13%	0,88
República Checa	145	9,205	6,35	18%	0,82
Suecia	347	30,596	8,82	19%	0,81
UE 16	709,13	49,64	7,52	0,20	0,80
Eurozona (11)	8569,00	629,91	83,67	2,30	8,70

Fuente: Closing the European Tax Gap

Datos originales para la obtención del índice de uniformidad. la table 2.

Países	Tipo medio trabajo	Tipo medio capital	Valor
Alemania	37,4	17,7	0,47
Austria	40,3	21,4	0,53
Bélgica	42	17,2	0,41
Dinamarca	34,8	19,6	0,56
Eslovaquia	31,7	14,3	0,45
Eslovenia	35,1	16,5	0,47
España	31,4	17,3	0,55
Estonia	35	12	0,34
Finlandia	40,1	23,2	0,58
Francia	38,6	18,4	0,48
Italia	42,5	26,4	0,62
Países Bajos	35,9	9,3	0,26
Polonia	30,9	15,6	0,50
Reino Unido	25,5	20,9	0,82
República Checa	37,6	15,8	0,42
Suecia	39,4	24,1	0,61
Eurozona (11)	37,3	18,9	0,51
UE 16	35,4	19,9	0,56

Fuente: Eurostat

Datos originales para la obtención del índice de redistribución. Tabla 3.

Países	Gini final	Gini inicial	Valor
Alemania	0,05	0,49	0,11
Austria	0,03	0,46	0,07
Bélgica	0,06	0,54	0,12
Dinamarca	0,04	0,42	0,10
Eslovaquia	0,00	0,43	0,00
Eslovenia	0,00	0,42	0,00
España	0,00	0,44	0,00
Estonia	0,03	0,49	0,07
Finlandia	0,04	0,46	0,09
Francia	0,02	0,45	0,04
Italia	0,00	0,50	0,00
Países Bajos	0,04	0,46	0,09
Polonia	0,01	0,53	0,01
Reino Unido	0,02	0,49	0,04
República Checa	0,04	0,47	0,08
Suecia	0,04	0,44	0,08
UE 16	0,03	0,47	0,06
Eurozona (11)	0,29	5,14	0,59

Fuente: Disentangling income inequality and the redistributive effect of social transfers and taxes in 36 LIS countries