

opción

Revista de Antropología, Ciencias de la Comunicación y de la Información, Filosofía,
Lingüística y Semiótica, Problemas del Desarrollo, la Ciencia y la Tecnología

Año 36, diciembre 2020 N°

93-2

Revista de Ciencias Humanas y Sociales

ISSN 1012-1587/ ISSNe: 2477-9385

Depósito Legal pp 198402ZU45



Universidad del Zulia
Facultad Experimental de Ciencias
Departamento de Ciencias Humanas
Maracaibo - Venezuela

opción

Revista de Ciencias Humanas y Sociales

© 2020. Universidad del Zulia

ISSN 1012-1587/ ISSNe: 2477-9385

Depósito legal pp. 198402ZU45

Portada: Esperaré por ti (detalle)

Artista: Rodrigo Pirela

Medidas: 40 x 50 cm

Técnica: mixta/tela

Año: 2014

Impuesto negativo sobre renta y sistema de ingresos garantizado como modelos redistributivos

Carlos Bilbao Contreras

Universidad de Burgos, España

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4314-7999>

cbilbao@ubu.es

Resumen

La necesidad de una nueva articulación de las prestaciones asistenciales viene motivada por la crisis económica de carácter global. Ésta provocó el incremento de las personas y familias en situación de pobreza en el mundo industrializado y en los países en vías de desarrollo por la reducción del comercio internacional. La situación descrita requiere de soluciones orientadas al establecimiento de un sistema asistencial en las administraciones de los países afectados. Los modelos para su articulación se circunscriben por una parte a la implantación de un Impuesto Negativo sobre la Renta y por otra a un Sistema de Ingresos Garantizado.

Palabras clave: desempleo, impuesto, pobreza, renta.

Negative income tax and guaranteed income system as redistributive models

Abstract

The need for a new articulation of welfare benefits is motivated by the global economic crisis. This led to the increase in people and families in poverty in the industrialized world and in developing countries by reducing international trade. The situation described requires solutions aimed at the establishment of a care system in the administrations of the affected countries. The models for its articulation are limited on the one hand to the implementation of a Negative Income Tax and on the other to a Guaranteed Income System.

Keywords: income, poverty, tax, unemployment.

INTRODUCCIÓN

La crisis económica de carácter global afrontada en la década pasada se materializó en recortes estructurales en el gasto público de la mayoría de los países. La situación descrita provocó el incremento de las personas y familias en situación de pobreza en el mundo industrializado y en los países en vías de desarrollo por la reducción del comercio internacional. Las partidas económicas más afectadas por la disminución del presupuesto estatal fueron las destinadas a sanidad, educación y dependencia. Esta circunstancia se agravó como consecuencia del descenso de aportaciones a los sistemas de previsión pública realizados por empresarios y trabajadores durante la pasada coyuntura económica. Todo ello supuso una auténtica barrera de acceso a los servicios básicos para las personas y familias económicamente más vulnerables. De otro lado, la denominada cuarta revolución industrial asentada en la robotización o automatización de tareas repetitivas realizadas por trabajadores, así como, la digitalización de procesos productivos afectará de forma negativa al empleo según numerosos trabajos¹ y estudios (Rifkin,1997). Aunque es previsible que la revolución tecnológica produzca una mayor productividad y crecimiento económico, probablemente, dicha riqueza se encontrará repartida de forma desigual, entre trabajadores cualificados, no cualificados y desempleados. Todo ello requerirá una serie de esfuerzos de las administraciones públicas orientados a la

¹ Rifkin, J. (1995): *The End of Work: The Decline of the Global Labor Force and the Dawn of the Post-Market Era*. Putnam Publishing Group, Nueva York.

incorporación de la población excluida del mercado laboral, así como a la formación de los trabajadores junto al acceso a los servicios básicos.

La preocupación por la eliminación de la pobreza y la reducción de las desigualdades sociales se ha materializado en la resolución de la O.N.U. de 25 de septiembre de 2015 de la Asamblea general. La citada disposición estableció 17 objetivos de desarrollo sostenible a alcanzar en el horizonte temporal del año 2030. La denominada agenda 2030 se orienta, entre otros objetivos, a la erradicación de la pobreza - objetivo 1-, eliminación de las deficiencias alimentarias - objetivo 2- y reducción de las desigualdades - objetivo 10 -. La implantación de un modelo asistencial basado en un Impuesto Negativo sobre la Renta o un Sistema de Ingresos Garantizado puede contribuir a conseguir los referidos objetivos.

1. LA DISTRIBUCIÓN DE LA RENTA MEDIANTE UN IMPUESTO NEGATIVO SOBRE LA RENTA O UN SISTEMA DE INGRESOS GARANTIZADO

El Impuesto Negativo sobre la Renta y el Sistema de Ingresos Garantizado son unos instrumentos para la redistribución de la riqueza generada en una nación a favor de las personas más desfavorecidas económicamente. Ambos modelos constituyen sistemas complementarios o alternativos respecto a las estructuras asistenciales de la Administración estatal o regional. La nota característica de

ambos sistemas es la percepción de una cantidad económica modulada según las circunstancias personales y familiares de cada individuo como consecuencia de la falta de recursos económicos para su supervivencia. La diferencia entre uno y otro modelo se encuentra en la forma de percepción de la prestación asistencial obtenida por la persona. Sin embargo se pueden establecer una serie de diferencias más esclarecedoras entre ambos sistemas que examinamos a continuación.

La distribución de la prestación económica mediante un Impuesto Negativo sobre la Renta se realiza a través de una figura tributaria como es el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso, la prestación económica se determina mediante la diferencia entre los ingresos obtenidos por la persona y el mínimo garantizado por el Estado para su supervivencia. Sí la diferencia es negativa se genera una renta - crédito tributario - a favor de la persona. Sí la diferencia es positiva es inaplicable el sistema de crédito tributario. El fundamento básico de un Impuesto Negativo sobre la Renta no descansa tanto en la redistribución de los ingresos obtenidos por el tributo². Sino en la aplicación de las exenciones y deducciones a las personas con bases imponibles inferiores que imposibilitan el disfrute de dichas desgravaciones fiscales (García Villarejo y Salinas Sánchez, 1985). Dado que, la ausencia de ingresos de la persona física impide la aplicación de los programas bonificados fiscalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También, la

² García Villarejo, A. y Salinas Sánchez, J. (1985): *Manual de Hacienda Pública, general y de España*. Tecnos, Madrid.

justificación de la aplicación de este modelo reside en que los programas asistenciales se articulan a través de principios distributivos similares a los del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estos criterios, fundamentalmente, responden al nivel de ingresos, las circunstancias personales y familiares de la persona física³. Por todo ello y con el propósito de simplificar la gestión económico-administrativa de las prestaciones asistenciales, parece adecuada la coordinación de la administración tributaria y social (Sevilla Segura, 1974).

De otro lado, el Sistema de Ingresos Garantizado es un modelo asistencial caracterizado por el pago directo a los beneficiarios realizado por los servicios sociales de la administración estatal o regional. La mayoría de los programas se configuran como un modelo asistencial condicionado al cumplimiento de una serie de requisitos por el perceptor de dicha prestación. Entre estos requisitos se encuentran los referidos a aspectos personales, familiares, laborales y económicos del perceptor de la prestación. Alternativamente, también existen modelos de carácter incondicionado en los que la prestación es obtenida por el beneficiario sin la exigencia del cumplimiento de ningún requisito, salvo el de residencia en el lugar de pago del importe económico. En ambos casos la gestión de los ingresos garantizados aparece encomendada a los servicios sociales de los gobiernos regionales o de la Administración central. Con el propósito de analizar los modelos referidos a un Impuesto Negativo sobre la Renta y al

³ Sevilla Segura, J.V. (1974). Soluciones operativas para el Impuesto Negativo sobre la Renta, *Revista Hacienda Pública Española*. 28: pp.55-67.

Sistema de Ingresos Garantizado se examinan a continuación los antecedentes históricos, doctrinales y normativos de los programas asistenciales abordados en este trabajo.

1.1. Antecedentes históricos

Los antecedentes históricos de los modelos asistenciales se pueden situar en Speenhamland, un pueblo de Berkshire – Inglaterra - en 1795. Las autoridades se reunieron en la citada localidad para debatir cómo hacer frente a la hambruna padecida por la población del territorio. Esta circunstancia se atribuía a la guerra del Reino Unido contra Napoleón que provocaba el incremento de los precios de los cereales. Todo ello convirtió a la economía británica en un importador neto de grano. Las circunstancias descritas motivaron la elaboración de numerosos trabajos en el Reino Unido por el elevado precio de los cereales y su repercusión en la economía nacional. Las posturas teóricas desembocaron en una controversia económica por la influencia del precio de los cereales sobre las utilidades del capital⁴.

Algunos sostenían que el grano tenía un precio elevado porque los terratenientes cobraban unas rentas muy altas a los agricultores que cultivaban sus tierras y, por lo tanto, éstos tenían que poner un precio elevado a sus productos. Así se afirmaba que el precio del grano era elevado porque las rentas de los agricultores eran altas. Un segundo grupo, del que formaba parte, David Ricardo, una de las grandes

⁴ Lipsey, R. G. (1985): *Introducción a la Economía Positiva*. 11^a ed., Vicens-Universidad, Barcelona, p.474.

figuras de la economía clásica inglesa, sostenía que la situación era exactamente la contraria. El precio del grano era elevado porque había escasez del mismo, a causa de las guerras Napoleónicas. Como el precio del grano era alto, existía competencia entre los agricultores para obtener tierras que cultivar y esta competencia hacía elevar la renta de las tierras que se dedicaban al cultivo del grano. Si el precio del grano comenzase a bajar de forma que su cultivo fuera menos provechoso, la demanda de tierras disminuiría y descendería también la renta pagada por su uso (Lipsey: 1985, p. 474).

Posteriormente estos problemas se agravaron con las leyes de cereales aprobadas poco después del final de la guerra porque “*su efecto fue hacer prácticamente absoluta la protección de la agricultura nacional, al prohibir la importación de granos hasta que el precio interior del trigo superará los sesenta chelines por quarter*” como pone de relieve Barber (1989: p.72). Por tanto, los precios del trigo se habían elevado considerablemente y la renta de los terratenientes también había crecido pero los trabajadores no podían acceder a dichos productos⁵. Como se ha puesto de manifiesto, entre los estudios reseñados sobresalió el realizado por David Ricardo plasmado en un ensayo divulgado en 1815, que culminó con la publicación de los Principios de Economía y Tributación en 1817⁶. En este trabajo, la

⁵ Barber, W.J. (1989): *Historia del pensamiento económico*. Alianza Universidad, Madrid, p.72.

⁶ Ricardo D., ed. a cargo de Piero Sraffa (1950): *The Works and Correspondence of David Ricardo*, en: *On the Principles of Political Economy and Taxation*. Vol. I. Cambridge University Press, London. Trad. en castellano Ricardo D. (1959): *Principios de Economía Política y Tributación*. Fondo de Cultura Económica, México. Este autor define el concepto de renta como “*la porción del producto de la tierra que se paga al terrateniente por el uso de los poderes originales e indestructibles del suelo*” de forma adicional señala que la renta

renta se identificaba con la creación de valor y no de riqueza. De tal forma que, la renta aparecía desvinculada de la teoría de los precios y continuaba relacionándose con el producto de la tierra.

Una vez analizada la situación sobre la base de los trabajos desarrollados, las autoridades de Speenhamland establecieron un suplemento económico, de carácter variable, que las familias recibían en función del número de miembros de la unidad familiar. Este complemento tenía como finalidad responder a las variaciones de precios en los productos de primera necesidad, como el trigo, como consecuencia de las guerras napoleónicas. El sistema complementaba las rentas de las familias jornaleras cuyos ingresos no fueran suficientes para cubrir las necesidades básicas de alimentación y vivienda. Las autoridades fijaron como referencia un nivel de ingreso mínimo que variaba según el número de miembros de cada familia y el precio del grano en el mercado en cada momento. De tal forma que a un incremento del precio del grano también lo haría proporcionalmente el subsidio. El éxito de este programa supuso su implantación en la mayor parte de Inglaterra. Sin embargo, este sistema fue criticado al posibilitar que los empleadores pagaran sueldos a los trabajadores por debajo del nivel de subsistencia, porque el programa completaba dicha carencia mínima. En 1834, el *Speenhamland system*, así denominado por la localidad en la que se instauró inicialmente fue sustituido por la Ley de pobres del Reino Unido (Eyr y Spottiswoode, 1835). Esta nueva regulación supuso la

“se confunde a menudo con el interés y la utilidad del capital y, en lenguaje popular, dicho término se aplica a cualquier suma anualmente pagada por el agricultor a su terrateniente”, ob. cit., p.51.

inaplicación del sistema al contemplar condiciones extremadamente complejas⁷. En realidad esta normativa conminaba a la gente a abandonar el programa asistencial y regresar al mercado de trabajo.

En el siglo XX, el *Speenhamland system* fue revisado a través de una serie de recomendaciones formuladas por Friedman y Stigler, entre otros⁸. Las propuestas consistían en un subsidio a las familias cuyos ingresos se encontraban por debajo de un mínimo nivel de renta establecido (Friedman, 1963). Posteriormente, este sistema se implantó en Estados Unidos de América -*Earned Income Tax Credit* - y en el Reino Unido - *Working Families Tax Credit* -. Ambos modelos se fundamentaban en la percepción de un ingreso del gobierno, en vez de pagar impuestos, con la finalidad de ayudar a las personas en dificultades económicas y posibilitar su regreso al mercado laboral. De forma paralela, en Canadá se realizaban numerosos trabajos sobre la renta garantizada⁹ (Smith, 1965). Estos estudios coinciden temporalmente con la elaboración de un documento para la reforma tributaria en Canadá¹⁰, cuya repercusión será determinante en las actuales regulaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Informe recogía la siguiente argumentación:

⁷ Eyr, G. and Spottiswoode, A. (1835): *An Act for the Amendment and better Administration of the Laws relating to the Poor in England and Wales* [14th August 1834]. Printers to the King's most Excellent Majesty, London.

⁸ Friedman, M. (1963): *Capitalism and Freedom*. University of Chicago Press, Chicago.

⁹ Smith, D. (1965). A simplified Approach to Social Welfare, *Canadian Tax Journal*.13: pp. 260 -265.

¹⁰ Royal Commission on Taxation (1966): *Report Chaired by M. K. Carter*. Ottawa Queen's Printer, Ottawa.

El sistema fiscal debe gravar el importe anual del poder económico del contribuyente; por poder económico discrecional queremos decir el poder de obtener bienes y servicios para un uso personal después de haber asegurado las necesidades de la vida y después de haber asumido las obligaciones y responsabilidades familiares (Gota Losada: 1971: p.90).

Adicionalmente surgen nuevos trabajos sobre los costes del establecimiento de una renta garantizada¹¹ (Crowley y Dodge, 1969). La confluencia de todos estos trabajos posibilitará la implantación de un programa experimental de renta mínima garantizada en la población canadiense de Manitoba, en 1974.

1.2. Trabajos y estudios doctrinales

Las políticas públicas de distribución de la renta a través de programas asistenciales han recibido numerosas denominaciones en los trabajos que han abordado su estudio. Entre dichos trabajos se encuentran los referidos al dividendo social¹² (Rhys-Williams, 1943), Concesión de Renta Básica¹³ (Tobin, 1965), Renta General Garantizada¹⁴ (Theobald, 1967) y más recientemente, Crédito

¹¹ Crowley, R. W. y Dodge, D. A. (1969). Cost of the Guaranteed Annual Income, *Canadian Tax Journal*.17: pp. 395- 408.

¹² Rhys-Williams, J. (1943): *Something to Look Forward to*. McDonald and Company, London.

¹³ Tobin, J. (1965). Improving the Economic Status of the Negro, *Daedalus*.98: p.878-898.

¹⁴ Theobald, R. (1967): Background to Guaranteed Income, en: AA.VV. *The Guaranteed Income, Next Step in Socioeconomic Evolution?* Doubleday and Company Inc, New York.

Tributario General¹⁵ (Rolph, 1967). En este último caso, estos estudios articulaban la distribución de la renta a través de un Impuesto Negativo sobre la Renta. A partir de este trabajo, la mayoría de los estudios articulan la distribución de las prestaciones económicas a través de un Impuesto Negativo sobre la Renta. Este modelo es complementario a la transferencia directa de renta realizada por los servicios asistenciales del Estado con los que se encuentra coordinado.

Sin embargo, conviene destacar que los criterios esenciales para el establecimiento de un Impuesto Negativo sobre la Renta se encontraban en los estudios de Rhys-Williams. En sus trabajos se recogía la garantía de una renta mínima - dividendo social - satisfecha por el Estado a todos los ciudadanos por su mera pertenencia a la comunidad. La financiación de la renta mínima se realizaba a través de un impuesto proporcional sobre los ingresos. De tal forma que, la renta básica se deducía de la deuda tributaria cuando ésta última fuera superior. En caso contrario, el Estado abonaba los denominados dividendos sociales a cada individuo.

1.3. Precedentes normativos

Los trabajos doctrinales reseñados se plasmaron en una serie de avances normativos sobre el establecimiento de un mínimo vital vinculado a las necesidades de la vida y a las obligaciones familiares. La primera norma que recogía la consideración del respeto de las

¹⁵ Rolph, E. R. (1967). The case for a Negative Income Tax Device, *Industrial Relations*.6: pp.155-165.

necesidades básicas del individuo se encuentra en la Carta Social Europea¹⁶. Si bien, inicialmente dicho mínimo existencial se vinculaba al derecho a unas prestaciones salariales adecuadas, como se desprende del artículo 4 de la citada regulación: “*Para garantizar el ejercicio efectivo del derecho a una remuneración equitativa, las Partes Contratantes se comprometen: 1. A reconocer el derecho de los trabajadores a una remuneración suficiente que les proporcione a ellos y a sus familias un nivel de vida decoroso*” (Carta Social Europea, 1961). Posteriormente, el Pacto Internacional de Derechos Económicos y Sociales de 1966¹⁷ recogía el respeto a las necesidades de la vida y a las obligaciones familiares de las personas. Esta declaración se plasmó en su artículo 7 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, 1966.

La asunción normativa de un mínimo indispensable para la supervivencia de las personas y sus familiares fue el punto de partida para su articulación en un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A este respecto la O.C.D.E. publicó una serie de Informes sobre la aplicación de un Impuesto Negativo sobre la Renta como un instrumento de racionalización en los sistemas tributarios¹⁸. En nuestro entorno normativo también la Constitución Española de 1978

¹⁶ Instrumento de Ratificación de 29 de abril de 1980, de la Carta Social Europea, hecha en Turín, de 18 de octubre de 1961, BOE núm.153 (1980).

¹⁷ Instrumento de Ratificación de España del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, hecho en Nueva York el 19 de diciembre de 1966, BOE núm.103 (1977).

¹⁸ Comité des affaires fiscales. (1973): *L'impôt négatif sur le revenu: projets de rationalisation des systèmes fiscaux et sociaux*. O.C.D.E., París. También el Comité des affaires fiscales. (1974): *L'impôt négatif sur le revenu: un élément de coordination entre les politiques fiscales et sociales*. O.C.D.E., París.

en sus artículos 35, 40 y especialmente en el 41¹⁹ sirvió de fundamento para la consideración tributaria de las circunstancias familiares y personales en un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que será una constante en las sucesivas regulaciones del tributo. A estos criterios respondía la primera ordenación del Impuesto de 1978²⁰ plasmada en el artículo primero al señalar que “*el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter directo y naturaleza personal, que grava la renta de los sujetos pasivos en función de su cuantía y de las circunstancias personales y familiares que concurran en estos*” (Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1978). El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuenta con una larga tradición en la cobertura de programas asistenciales. Dicho tributo desde su implantación recogía la financiación de programas de interés social, si bien, conviene señalar que, la asignación de recursos económicos obtenidos del Impuesto era una cuestión opcional por el

¹⁹ La Constitución Española establece en su artículo 35.1 que “*Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo*”. El artículo 40 de la misma norma dispone que “*1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo. 2. Asimismo, los poderes públicos fomentarán una política que garantice la formación y readaptación profesionales; velarán por la seguridad e higiene en el trabajo y garantizarán el descanso necesario, mediante la limitación de la jornada laboral, las vacaciones periódicas retribuidas y la promoción de centros adecuados*”. Por su parte el artículo 41 de la citada regulación señala que “*Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres*”. Constitución de 27 diciembre 1978. Constitución Española, BOE núm.311 (1978).

²⁰ Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, BOE núm. 217 (1978).

contribuyente. La financiación de dichos programas se situaba en el 0,5239 por cien de la cuota de cada contribuyente por el Impuesto. Actualmente y desde el ejercicio 2007, los recursos económicos destinados a programas asistenciales ascienden al 0,70 por cien de la cuota de cada contribuyente por el citado tributo.

El siguiente avance normativo se produce con la vinculación del mínimo de existencia garantizado con la dignidad de la persona desarrollada por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán. En particular se pueden citar las sentencias de 29 de mayo y 12 de junio de 1990 (BVerfGE 82, 60 y BVerfGE 82, 188), entre otras²¹. La trascendencia tributaria de las resoluciones jurisprudenciales motivó su desarrollo científico²² en Alemania (Tipke, 1993) y su estudio en el resto de Europa (García Frías, 1994). Dichas resoluciones elevaban a derecho constitucional la prohibición del gravamen sobre la renta necesaria para garantizar la vida digna de los ciudadanos. También, el mismo Tribunal establecía el alcance del mínimo de existencia garantizado así como los criterios para su cuantificación.

En España proliferaron los estudios sobre el mínimo exento de tributación en atención a las necesidades personales y familiares del contribuyente (Marín-Barnuevo Fabo, 1996)²³. Los trabajos se fundamentaban en buena medida en las resoluciones y publicaciones sobre el mínimo exento desarrollados en el Derecho comparado

²¹ García Frías, A. (1994). El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán, *Revista de Información Fiscal*. 3: pp.17-57.

²² Tipke, K. (1993): *Die Steuerrechtsordnung*. Dr. Otto Schmidt, Köln.

²³ Marín-Barnuevo Fabo, D. (1996): *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Colex, Madrid.

(Herrera Molina, 1998)²⁴. Pero, principalmente, los estudios tomaban como punto de partida el artículo 10 de la Constitución Española que recogía: La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social. (Constitución Española, 1978).

La reforma tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas llevada a cabo en 1998 en España incorporó en la estructura del gravamen una serie de mínimos exentos del contribuyente. Éstos respondían a cantidades económicas necesarias para la supervivencia del contribuyente y a las personas que de él dependían. La exposición de motivos de esta regulación establecía como objeto de gravamen del Impuesto a *“la renta disponible y considera como tal la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender a sus necesidades y las que de los sujetos que de él dependen. Para plasmar este principio se declara la exención de un mínimo de renta que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente”* (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, 1998)²⁵. Si bien, esta regulación no generaba abonos a favor del contribuyente, por ausencia de renta, como consecuencia de la aplicación de los mínimos exentos del Impuesto²⁶. La relevancia de las novedades

²⁴ Herrera Molina, P. M. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal*. Marcial Pons, Madrid.

²⁵ Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, BOE núm. 295 (1998).

²⁶ El artículo 40.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias establecía los siguientes mínimos, en el que *“El mínimo personal será con carácter general de 550.000 pesetas anuales. Este importe será de 650.000 pesetas cuando el contribuyente tenga una edad superior a sesenta y cinco años, de 850.000*

normativas incorporadas en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España motivó un abundante desarrollo doctrinal de los mínimos exentos en la literatura jurídica (Martín Fernández; Herrera Molina; Sáez Fernández y Serrano Antón, 2000).

También se producen desarrollos normativos relevantes en el entorno europeo plasmados en la primera Constitución Europea²⁷. Desde esta perspectiva es interesante señalar el artículo II-94 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, en su apartado primero y tercero al señalar que: La Unión reconoce y respeta el derecho de acceso a las prestaciones de seguridad social y a los servicios sociales que garantizan una protección en casos como la maternidad, la enfermedad, los accidentes laborales, la dependencia o la vejez, así como en caso de pérdida de empleo. (Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, 2004).

pesetas cuando sea discapacitado y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, y de 1.150.000 pesetas cuando el grado de minusvalía sea igual o superior al 65 por 100” (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1998). Adicionalmente se establecía un mínimo familiar en el que “El mínimo familiar será: a) 100.000 pesetas anuales por cada ascendiente mayor de sesenta y cinco años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional, incluidas las exentas. b) Por cada descendiente soltero menor de veinticinco años, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores a las que se fijen reglamentariamente, con el límite mínimo de 200.000 pesetas anuales: - 200.000 pesetas anuales por el primero y segundo. - 300.000 pesetas anuales por el tercero y siguientes. Estas cuantías se incrementarán: a’) En 25.000 pesetas, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los tres hasta los dieciséis años de edad. b’) En 50.000 pesetas, por cada descendiente a cargo menor de tres años. c) Por cada una de las personas citadas en las letras a) y b) anteriores, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores a la cuantía que se fije reglamentariamente, con el mínimo de 550.000 pesetas, incluidas las exentas, que sean discapacitadas y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, además de las anteriores si proceden, 300.000 pesetas anuales. Esta cuantía será de 600.000 pesetas anuales cuando el grado de minusvalía acreditado sea igual o superior al 65 por 100” (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1998).

²⁷ Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (2004): *Tratado por el que se establece una Constitución para Europa*. Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado, Madrid.

Las reformas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realizadas en España incorporaron en la estructura del gravamen una serie de mínimos exentos del sujeto. Éstos respondían a cantidades económicas necesarias para la supervivencia del contribuyente y las personas que de él dependían. La vigente regulación del Impuesto contempló una serie de deducciones por maternidad a la mujer trabajadora y por dependencia del contribuyente o familiares. A partir de estas consideraciones cabe hablar de un incipiente Impuesto Negativo sobre la Renta. Expuestos los antecedentes históricos, doctrinales y normativos de un Impuesto Negativo sobre la Renta y del Sistema de Ingresos Garantizado corresponde realizar la valoración de dichos modelos como procedimientos de redistribución de la riqueza en una administración asistencial.

2. FUNDAMENTACION POSITIVA Y NEGATIVA DE LOS MODELOS REDISTRIBUTIVOS

El análisis de los modelos basados en un Impuesto Negativo sobre la Renta o un Sistema de Ingresos Garantizado permite extraer una serie de aspectos positivos y negativos derivados de su implantación en la estructura asistencial de una Administración estatal. Con el propósito de ponderar cada uno de los efectos que se desprenden de su aplicación se procede a destacar los más relevantes. Los estudios y trabajos examinados ponen de manifiesto entre los

efectos positivos derivados del establecimiento de los sistemas de protección a los siguientes:

- Disminución o erradicación de la pobreza. La implantación de un modelo asistencial basado en un Impuesto Negativo sobre la Renta o un Sistema de Ingresos Garantizado se justifica por la insuficiencia de los sistemas vigentes para resolver la problemática de la pobreza²⁸. La deficiencia de los modelos actuales se manifiesta en la imposibilidad de acceso a los programas asistenciales de los grupos en situación de necesidad económica (Green, 1967). En esta misma línea de pensamiento Lampman señala que dado un crecimiento económico que llevará aparejada la salida de un 1 por ciento de las familias en situación de pobreza bastaría solamente veinte años para resolver este problema²⁹. Pero este autor señala que *“este tipo de reducción será difícil de mantener conforme vayamos bajando a lo que constituye el corazón de la pobreza. El desarrollo posterior difícilmente contribuirá a la reducción de ésta”* (1965: p.523). La existencia de una pobreza enquistada en la sociedad también se ha puesto de manifiesto por otros tratadistas³⁰. A este respecto, Tobin señala que *“La prosperidad y el progreso han eliminado ya casi todos los casos fáciles de pobreza, dejando una difícil médula lejos del alcance de las*

²⁸ Green, C. (1967): *Negative Taxes and the poverty Problem*. Brooking Institution, Washington D.C, p. 35.

²⁹ Lampman, R. J. (1965): Approaches to the Reduction of Poverty, en: A.A.V.V. *Papers and Proceedings of the Seventy Seventh Annual Meeting of the American Economic Association*, American Economic Review.55: p.523.

³⁰ Tobin, J. (1965).Improving the Economic Status of the Negro, *Daedalus*.94: pp.878-898.

tendencias económicas nacionales” (1965: p.879).

- La eliminación de las distorsiones causadas por algunas prestaciones asistenciales es otro de los argumentos a favor de un Impuesto Negativo sobre la Renta. A este respecto Friedman señala que es un instrumento de política social que causaría menos perjuicios a los principios de libertad económica³¹. El autor citado pone de relieve que es “*la vía más directa de alcanzar al pobre, otorgando ayuda en la forma más útil para la persona en metálico (...) y sobre todo operando fuera del mercado*” en Friedman (1963: p.192).

- Incremento de la circulación global de bienes y servicios. El aumento de la demanda se produciría porque la propensión marginal al consumo de los beneficiarios del Impuesto Negativo será muy superior a la de aquéllos que soportan su financiación (Ayes, 1967). Además estos modelos asistenciales pueden financiarse a través de un déficit presupuestario o mediante diversos impuestos en un contexto de equilibrio del presupuesto³².

- Coordinación con los estabilizadores automáticos. Éstos son un instrumento de política económica cuyo funcionamiento es el siguiente en épocas de recesión económica al disminuir los ingresos fiscales se produce un aumento del gasto público con

³¹ Friedman, M.(1963): *Capitalism and Freedom*. University of Chicago, Chicago.

³² Ayres, C.E. (1967): *Guaranteed Income: An Institutional View*, en: AA.VV. *The Guaranteed Income, Next Step in Socioeconomic Evolution?* Doubleday and Company Inc, New York.

el objetivo de reanimar la economía. En un sentido contrario, la expansión económica procurará un incremento de los ingresos fiscales que conseguirá la disminución del gasto público³³. A este respecto Lewis señala que las personas físicas que experimenten una reducción en su renta resultará reflejada en una disminución de la base imponible. Sin embargo, si la reducción de renta lleva a un contribuyente a una situación en la que deja de serlo por quedar su renta por debajo del mínimo exento “*en la base del impuesto queda reflejada una reducción inferior a la de la renta, incrementando esta diferencia las exenciones no utilizadas*” (1962: p.42).

- Desarrollo económico y social a través de la implantación de la renta garantizada a partir de un Impuesto Negativo³⁴. El progreso económico vendría determinado porque la “*renta garantizada conduciría, de hecho, a la revitalización de la empresa privada*” como ha señalado Theobald (1967: p.104). Así mismo, la renta garantizada procurará el desarrollo personal y de la sociedad porque “*las elecciones se realicen en base a valores personales e vez de en razón de estreñimientos materiales*” en Theobald (1967: p.25).

- Extensión de los principios tributarios a la asistencia pública. El desarrollo técnico y doctrinal de la aplicación de los ingresos públicos se encuentran en una fase más avanzada que la gestión

³³ Lewis, W. (1962): *Federal Fiscal Policy in the Postwar Recessions*. The Brookings Institution, Washington.

³⁴Theobald, R. (1967): Background to Guaranteed Income, en: AA.VV. *The Guaranteed Income, Next Step in Socioeconomic Evolution?* Doubleday and Company Inc, New York.

de los gastos asistenciales. El superior desarrollo de la vertiente de los ingresos se fundamenta en la elaboración de los principios, instituciones y procedimientos que contrasta con la escasa evolución en materia de gestión del gasto público³⁵. A este respecto Martínez Martínez pone de relieve la aplicación de los criterios tributarios referidos a la cuantía de la renta global con independencia de su origen, circunstancias personales y familiares de la persona en la asignación del gasto público a través de un impuesto negativo (Martínez Martínez, 1970).

- Corrección de las externalidades de la imposición indirecta. La quiebra de la imposición indirecta desde el punto de vista redistributivo radica en el carácter presuntivo de la capacidad de consumo asignada a cada familia o contribuyente con independencia de su nivel de rentas³⁶. Las soluciones a esta problemática se basan en la prueba del gasto gravado mediante facturas suministradas por los proveedores respecto del consumo de subsistencia del contribuyente (De Luis, 1968). Otra solución es la concesión de un crédito general a través del Impuesto Negativo sobre la Renta en sustitución de las exenciones de los artículos de primera necesidad.

- Adecuación de la sociedad a las nuevas tecnologías. El progresivo avance de la tecnología producirá un aumento de la

³⁵Martínez Martínez, D. (1970). El Impuesto Negativo sobre la Renta, *Revista de Hacienda Pública Española*. 1: pp.45-87.

³⁶ De Luis, F. (1968). El Impuesto sobre las Ventas en el Informe Carter, *Economía Financiera Española*. 26: p.19.

producción que no se corresponderá con un incremento de la necesidad de la fuerza laboral empleada. Las consecuencias que se desprenden de todo ello es la imposibilidad de adjudicar los suficientes puestos de trabajo para aquellos individuos carentes de la formación adecuada al nivel tecnológico demandado. Otra de las consecuencias es la falta de demanda suficiente en el mercado para hacer frente al incremento de oferta generado como consecuencia del aumento de la productividad. La implantación de una renta garantizada a través de un impuesto negativo resolvería ambas situaciones al posibilitar el aumento de la demanda y la corrección del desempleo a través de la formación³⁷. A este respecto el Impuesto Negativo sobre la Renta es “*el punto de arranque en el paso de la era industrial a la era cibernética*” como pone de relieve Theobald (1967: p.25).

También, el examen de los modelos analizados posibilita la sistematización de una serie de aspectos negativos como ha puesto de relieve Martínez Martínez (1970: p.83) entre los que se pueden destacar los siguientes:

- La implantación de un modelo basado en Impuesto Negativo sobre la Renta o un Sistema de Ingresos Garantizado podría desincentivar la realización de una actividad laboral³⁸. La

³⁷Theobald, R. (1967): Background to Guaranteed Income, en: AA.VV. *The Guaranteed Income, Next Step in Socioeconomic Evolution?* Doubleday and Company Inc, New York.

³⁸ Kesselman, J. (1969). The Negative Income Tax and the Supply of Work Effort: Comment, *National Tax Journal*. 22: pp.411-416.

implantación de un Impuesto Negativo sobre la Renta disminuiría los estímulos laborales para obtener una retribución económica (Kesselman, 1969). Este aspecto es explicado a través de un doble efecto que afecta a los incentivos a la realización de un trabajo. El primero es el llamado efecto renta “*en el nuevo nivel de renta adquirido gracias a las prestaciones que constituyen su objeto harían innecesario el trabajo adicional para conseguir el nivel de renta deseado*” mientras que el segundo produce un efecto sustitución “*al disminuir las prestaciones cuando la renta obtenida por el sujeto aumenta, es decir, al disminuir la retribución marginal del trabajo, la alternativa ocio puede ser preferida*” como ha señalado Martínez Martínez (1970: p.84). También destacan trabajos que ponen de relieve la existencia de efectos compensadores al desincentivo a la realización de un trabajo³⁹. A este respecto Rolph y Break sostienen que un Impuesto Negativo sobre la Renta incrementaría por una parte la renta disponible de la familia y por otra descendería el salario efectivo obtenido pero ambos efectos negativos se anularían por el efecto de transferencia de rentas a dichas familias y la construcción de más escuelas para los perceptores de rentas bajas (1961: p.404).

- El establecimiento de un Impuesto Negativo sobre la Renta o un Sistema de Ingresos Garantizado podría provocar aumentos

³⁹ Rolph, E. R. y Break, G. F. (1961): *Public finance*. The Ronald Press, New York.

o disminuciones de la población en los territorios afectados⁴⁰. Las consecuencias demográficas podrían manifestarse en un aumento de la tasa de natalidad y el desplazamiento de la población hacia las regiones con mejor temperatura climática o menor coste de vida (Vogt, 1967). También, este aspecto puede relacionarse con la edad de los perceptores de las prestaciones⁴¹. Los estudios realizados ponen de relieve esta cuestión en especial a partir de los sesenta y cinco años al desincentivar además la realización de una actividad laboral (Gallaway, 1966).

- Las dificultades administrativas para llevar a cabo la implantación de un Impuesto Negativo sobre la Renta. Los problemas de gestión se ponen de manifiesto como señala Martínez Martínez en los países subdesarrollados donde el autoconsumo es tan difícil de valorar al constituir una *“importante parte de la renta de las clases inferiores, y donde los medios y capacidades de las administraciones públicas son muy rudimentarios, el Impuesto negativo no tiene viabilidad alguna, como tampoco la tiene un Impuesto Personal sobre la Renta de cierta generalidad”* (1970: p.85).

Los aspectos positivos y negativos recogidos anteriormente pueden matizarse a través del análisis de la estructura económica de

⁴⁰ Vogt, W. (1967): Conservation and the Guaranteed Income, en: AA.VV. *The Guaranteed Income, Next Step in Socioeconomic Evolution?* Doubleday and Company Inc, New York, pp.147-168.

⁴¹ Gallaway, L. E. (1966). Negative Income Tax and the elimination of Poverty, *National Tax Journal*.19: pp.298-307.

las naciones, así como del sistema tributario correspondiente a cada modelo. También es necesaria la determinación de los elementos que componen ambas estructuras asistenciales mediante un análisis operativo. Los resultados de dichos análisis posibilitarán la extracción de una serie de conclusiones sobre los criterios aplicativos de uno u otro modelo.

3. ELEMENTOS APLICATIVOS DEL IMPUESTO NEGATIVO SOBRE LA RENTA Y SISTEMA DE INGRESOS GARANTIZADO

La aplicación de una estructura asistencial basada en el Impuesto Negativo sobre la Renta o en el Sistema de Ingresos Garantizado requiere la determinación de las variables que condicionan el establecimiento de dichos modelos. Así mismo, cada sistema examinado precisa la determinación de los componentes necesarios para la válida aplicación del modelo. A tal fin se analiza en primer lugar el sistema tributario y la estructura económica necesaria para la aplicación de cada estructura asistencial. En segundo lugar se examinan los elementos que intervienen en los respectivos sistemas analizados. En tercer y último lugar se expone el procedimiento de determinación de las necesidades básicas del individuo y sus familiares. El resultado de dichos análisis posibilitará la concreción de las probabilidades aplicativas de los modelos a las distintas naciones según su estructura económico-tributaria.

3.1. El sistema tributario y estructura económica

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplica en cada país de acuerdo a su estructura económica, política y social. Así mismo la gestión de dicho tributo se encuentra condicionada por el nivel de desarrollo de la Administración tributaria. El estudio de las características de un sistema tributario ha sido abordado en numerosos trabajos⁴². El primer estudio se atribuye a Adam Smith que en su obra *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* estableció una serie características de un sistema tributario⁴³. Según este autor, los caracteres de un ordenamiento fiscal han de basarse en la economía, certeza, comodidad y justicia (Smith, 1851). Más recientemente Goode ha sistematizado una serie criterios caracterizadores de un sistema tributario moderno entre los que se encuentra en primer lugar a: La existencia de una economía predominantemente monetaria (...). Otra condición que puede no ser estrictamente necesaria, pero que ayuda mucho, es una elevada norma de alfabetismo entre los contribuyentes (...). La preponderancia de las formas de contabilidad mantenidas sincera y exactamente es otra condición corriente, aunque importante, para una imposición satisfactoria sobre las rentas (...). Un cuarto requisito para una imposición satisfactoria es un alto grado de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes (...). Las condiciones políticas para la conversión de los Impuestos sobre la Renta en una importante fuente

⁴² Goode, R. (1951): *La imposición Fiscal en los países en desarrollo*, en: AA.VV. *Conferencia sobre tributación. Asociación Impositiva Nacional*, compilación de Richard M. Bird y Oliver Oldman, ed. Hispano Americana. Mexico.

⁴³ Smith, A. (1851): *An inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, trad. It., Biblioteche dell' economista, Tornino, pp.567-568.

de ingresos, así como el espíritu de cumplimiento voluntario (...). Una administración honrada y eficaz, aunque parece que las normas mínimas aceptables son más altas para los impuestos sobre la renta que para otras recaudaciones (Goode:1951, pp.132-133).

El análisis del sistema tributario y estructura económica de cada nación requiere la clasificación por categorías de cada organización social a fin de establecer los modelos de estudio. A este respecto Gota Losada ha clasificado las estructuras económicas de los países en cuatro categorías: países altamente industrializados, países medianamente industrializados, países subdesarrollados abiertos y países subdesarrollados cerrados (Gota Losada, 1971)⁴⁴. La clasificación reproducida a continuación permite clarificar la categoría de países en los que el desarrollo del Impuesto personal sobre la renta posibilita la aplicación de un Impuesto Negativo sobre la Renta.

Tabla 1. Esquema simplificado de estructuras económicas y sus correlativos sistemas tributarios. Países altamente industrializados.	
ESTRUCTURA ECONÓMICA	SISTEMA TRIBUTARIO
Elevado nivel de renta per cápita.	El Impuesto sobre la renta es un elemento clave
Superación de las grandes desigualdades.	Alto porcentaje en la distribución del presupuesto de ingresos.
Gran homogeneidad social.	El Impuesto sobre la renta es muy progresivo
El consumo se caracteriza por la importancia de los bienes de lujo y suntuarios	El impuesto sobre la Renta es el instrumento más eficaz para distribuir la riqueza
Las actividades terciarias de servicios están muy desarrollados.	Los Impuestos sobre el lujo Tienen gravámenes altos
Amplio comercio internacional con acuerdos de reducción de tarifas arancelarias.	Los Impuestos sobre la renta tienen base contable.

Fuente: Gota Losada: 1971, p.62

⁴⁴ Gota Losada, A. (1971): *Tratado del Impuesto sobre la renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible*. ed. Derecho Financiero, Madrid.

Los países altamente industrializados se caracterizan por una estructura económica desarrollada que fundamenta su sistema tributario, entre otros tributos, en el Impuesto Personal sobre la Renta. El modelo categorizado permite la aplicación de un Impuesto Negativo sobre la Renta. Alternativamente este modelo posibilitaría también la aplicación de un Sistema de Ingresos Garantizado.

ESTRUCTURA ECONÓMICA	SISTEMA TRIBUTARIO
Nivel medio de renta per cápita.	Impuesto sobre la renta menos importante que países altamente industrializados.
Desigual distribución de la renta y rentas bajas. Menor homogeneidad social.	Los impuestos reales o de producto son muy importantes.
Población agrícola y artesanal. No existe concentración industrial.	Determinación de los impuestos basada en gran Modelo "forfait" o convenio fiscal.
Elevado consumo de bienes necesarios y son importantes.	Impuestos del gasto y cifra de negocios bajo en bienes de lujo. No sobre importación.

Fuente: Gota Losada: 1971, p.62

Los países medianamente industrializados se caracterizan por una estructura económica menos desarrollada que los países altamente industrializados. El Impuesto Personal sobre la Renta es un tributo complementario en el sistema tributario. El modelo categorizado permite la aplicación de un Impuesto Negativo sobre la Renta pero exige reformas en el Impuesto Personal sobre la Renta. Alternativamente este modelo posibilitaría también la aplicación de un Sistema de Ingresos Garantizado.

Tabla 3. Esquema simplificado de estructuras económicas y sus correlativos sistemas tributarios. Países subdesarrollados abiertos con exportación de materias primas

ESTRUCTURA ECONÓMICA	SISTEMA TRIBUTARIO
Distribución desigual de la renta y bajo nivel cápita.	Impuesto personal sobre la renta prác- ticamente inexistente
Atomización de la agricultura junto	Impuestos reales poco perfeccionados
Escaso desarrollo de las actividades industriales regresivo.	Impuestos sobre el gasto de carácter y artesanas
Ausencia o escasa importancia de las actividades sociedades extranjeras	Importancia del Impuesto sobre terciarias

Fuente: Gota Losada: 1971, p.62.

Los países subdesarrollados abiertos se caracterizan por una estructura económica menos desarrollada que los países medianamente industrializados. El Impuesto Personal sobre la Renta es un tributo inexistente en el sistema tributario. El modelo categorizado no permite la aplicación de un Impuesto Negativo sobre la Renta. Los esfuerzos de la gestión tributaria deben dirigirse hacia la implantación de un Impuesto Personal sobre la Renta básico. En este caso, el modelo asistencial aplicable es el Sistema de Ingresos Garantizado.

Tabla 4. Esquema simplificado de estructuras económicas y sus correlativos sistemas tributarios. Países subdesarrollados cerrados

ESTRUCTURA ECONÓMICA	SISTEMA TRIBUTARIO
Su estructura económica hace que su sistema fiscal esté basado casi exclusivamente en los impuestos de consumo.	

Fuente: Gota Losada: 1971, p.63.

Los países subdesarrollados cerrados se caracterizan por una estructura económica menos desarrollada que los países

subdesarrollados abiertos. El Impuesto Personal sobre la Renta es un gravamen inexistente en el sistema tributario. Los esfuerzos de la Administración deben dirigirse hacia la implantación de un sistema de gestión tributaria. El modelo categorizado no permite la aplicación de un Impuesto Negativo sobre la Renta. En este caso, el modelo asistencial aplicable es el Sistema de Ingresos Garantizado.

3.2. Elementos aplicativos de los modelos asistenciales

Las propuestas sobre modelos asistenciales basados en un Impuesto Negativo sobre la Renta o el Sistema de Ingresos Garantizado contemplan una serie de elementos básicos para su aplicación. A este respecto Sevilla Segura distingue una serie de factores entre los que se encuentran la “*-renta disponible garantizada, renta de equilibrio y grado de progresividad*” así mismo el mismo autor explica que también deben definirse “*las características del impuesto negativo a utilizar, y por otra parte, habrá que tener en cuenta, en lo que se refiere a su campo de aplicación, el número de exacciones y prestaciones que deban incluirse*” (1974: p.58). Los componentes reseñados posibilitan la representación gráfica de una función referida a la aplicación de un Impuesto Negativo sobre la Renta⁴⁵. También los elementos que componen un Impuesto Negativo sobre la Renta se pueden representar de forma gráfica a partir de la

⁴⁵ Sevilla Segura, J.V. (1974). Soluciones operativas para el Impuesto Negativo sobre la Renta, *Revista Hacienda Pública Española*. 28: pp.55-67.

delimitación de todos sus elementos⁴⁶. A tal fin corresponde identificar cada uno de ellos; el primer elemento se refiere al “*mínimo de renta garantizada o máximo subsidio a pagar*”, el segundo a “*la estructura de la tarifa del impuesto negativo sobre la renta*”, el tercero a “*la fijación del nivel de renta o línea de pobreza para la que el subsidio es nulo, por coincidir la renta del individuo o de la familia con la línea de pobreza*”, en cuarto y en último lugar a “*la garantía facilitada por el impuesto negativo sobre la renta, es decir, el porcentaje del gap de pobreza reducido como consecuencia del pago del subsidio*” como ha señalado Calle Sáiz (1970: p.32). La explicación del modelo propuesto parte de la representación gráfica realizada por Martínez Martínez para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1970: p.49) y del modelo diseñado por Green (1967: pp.62-65) para el Impuesto Negativo sobre la Renta. El funcionamiento de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas teniendo en cuenta a las variables siguientes:

R = Renta obtenida por la persona.

M = Mínimos exentos y deducciones aplicables al contribuyente.

T = Tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta.

D = Deuda o crédito a favor del Estado.

⁴⁶ Calle Saiz, R. (1970). Análisis de la estructura y de los efectos económicos de un Impuesto Negativo sobre la Renta, *Revista Hacienda Pública Española*. 28: pp.9-43.

En donde: $(R - M) t = D$

El sujeto será deudor de la Administración tributaria cuando: $R > M$

Mientras que el sujeto será acreedor de la Administración tributaria por las retenciones e ingresos practicados con anterioridad, si se cumple: $R < M$

El funcionamiento de un Impuesto Negativo sobre la Renta de las Personas Físicas teniendo en cuenta a las siguientes variables sería:

R_t = Renta total obtenida por la persona.

C = Crédito tributario derivado de la aplicación de los mínimos exentos:

D = Deuda o crédito a favor del Estado.

En donde: $R_t - C = D$

El sujeto será deudor de la Administración tributaria cuando: $R_t > C$

Mientras que el sujeto será acreedor de la Administración tributaria por el crédito tributario por aplicación del Impuesto Negativo sobre la Renta, si se cumple: $R_t < C$

Luego se puede obtener la siguiente equivalencia correspondiente a la aplicación del Impuesto Negativo sobre la Renta y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un sistema tributario, para cualquier nivel de renta: $R_t - C = (R - M) t$

El modelo positivo y negativo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas expuesto anteriormente permite, a nuestro modo de ver, la incorporación de la variable (S), entendiéndose por tal, al Salario mínimo vigente aplicable en cada nación que se encuentra exento de gravamen. La justificación de la incorporación de la citada variable posibilita la eliminación de los desincentivos a la realización de un trabajo a la vez que disminuye los efectos migratorios como consecuencia de la percepción de un crédito tributario garantizado⁴⁷. Obsérvese que el salario mínimo (S) es superior a (M) que es un crédito tributario garantizado equivalente a la cantidad económica necesaria para la supervivencia de la persona y sus familiares. De tal forma que los modelos anteriores quedarían de la siguiente manera según nuestra estimación:

El funcionamiento de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas teniendo en cuenta a las variables siguientes:

R = Renta obtenida por la persona.

⁴⁷ Esta cuestión se puso de manifiesto cuando se abordó los efectos negativos derivados de la implantación de un Impuesto Negativo sobre la Renta o de Sistema de Ingresos Garantizado.

M = Mínimos exentos y deducciones aplicables al contribuyente.

T = Tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta.

D = Deuda o crédito a favor del Estado.

S = Salario mínimo exento.

En donde: $\{R - (S - M)\} t = D$

El sujeto será deudor de la Administración tributaria cuando: $R > S$

Mientras que el sujeto será acreedor de la Administración tributaria por las retenciones e ingresos practicados con anterioridad, si se cumple: $R < M$

También $R < S$

El funcionamiento de un Impuesto Negativo sobre la Renta de las Personas Físicas teniendo en cuenta a las siguientes variables sería:

R_t = Renta total obtenida por la persona.

C = Crédito tributario derivado de la aplicación de los mínimos exentos:

D = Deuda o crédito a favor del Estado.

S = Salario mínimo exento.

En donde: $R_t - (S - C) = D$

El sujeto será deudor de la Administración tributaria cuando:
 $R_t > S$

El sujeto no será deudor de la Administración tributaria, ni acreedor por un crédito tributario cuando: $R_t = S > C$

También, el sujeto no será deudor de la Administración tributaria, ni acreedor por un crédito tributario garantizado cuando: $R_t < S$ a la vez que $S > C$

Mientras que el sujeto será acreedor por el crédito tributario derivado por aplicación del Impuesto Negativo sobre la Renta de las Personas Físicas, si se cumple: $R_t < C$

Luego se puede obtener la siguiente equivalencia correspondiente a la aplicación del Impuesto Negativo sobre la Renta y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un sistema tributario, para cualquier nivel de renta: $\{R - (S - M)\} t = R_t - (S - C)$

Una vez determinadas las variables que intervienen en la configuración de un Impuesto Negativo sobre la Renta corresponde definir por una parte la renta a efectos de la aplicación del impuesto porque *“en último extremo el pago del subsidio se realiza en la medida en que la renta de un individuo o familia no alcanza determinado nivel”*, por otra se debe concretar *“la renta a tener en cuenta para medir el gap de pobreza y, en consecuencia, la posibilidad de percibir el subsidio”*, como ha señalado Calle Saiz (1970: p.32). Por tanto son dos las cuestiones más relevantes para la configuración de un modelo asistencial. La primera se refiere a la determinación de la renta gravable sometida a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta cuestión depende de la consideración de los ingresos gravados por el Impuesto conformado de acuerdo a la estructura impositiva de cada nación. La segunda cuestión se refiere a la determinación del importe de crédito garantizado a través de un Impuesto Negativo sobre la Renta o la cantidad correspondiente a un Sistema de Ingresos Garantizado. A esta última cuestión nos referiremos a continuación.

3.3. Delimitación de las necesidades básicas individuales y familiares

El análisis de esta cuestión se realizará a partir de la comparación de los Informes para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realizados en España⁴⁸. El interés por el

⁴⁸ Comisión de reforma (1998): *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. También el documento elaborado

estudio de estos documentos se debe al tratamiento específico de las necesidades básicas individuales y familiares concretados en una serie de propuestas sobre deducciones así como el establecimiento de una metodología para el cálculo del mínimo personal y familiar⁴⁹. Por su interés analizamos el documento de la Comisión de reforma de 2002 al emplear una nueva metodología para el cálculo de las necesidades individuales y familiares. Esta metodología se fundamentaba en el establecimiento de una serie de principios referidos a la definición de las necesidades básicas del individuo, su valoración mediante criterios objetivos, la delimitación de las necesidades básicas de la familia según su número o tipología de sus miembros, la equiparación fiscal de los adultos y la universalidad del mínimo exento. La estimación del cálculo del mínimo personal y familiar se fundamentó en la variable referida al “gasto por el hogar”. Éste es definido como el “*gasto total del hogar después de eliminar, en el caso en el que la familia habite una vivienda de su propiedad, el alquiler imputado a dicha vivienda*” en Comisión de reforma (2002: p.86). Los indicadores para definir las necesidades básicas pueden determinarse a través de valores correspondientes a la mitad del “gasto del hogar mediano” y a la mitad del “gasto medio por hogar” que por otra parte permiten definir los niveles de pobreza relativa.

por la Comisión de reforma (2002): *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

⁴⁹ La determinación de la cuantía del mínimo personal y familiar en el Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1998 se basaba en la Encuesta de Presupuestos Familiares. Mientras que, la Comisión redactora del Informe de 2002 tuvo en cuenta las estimaciones realizadas por un grupo constituido en el Área de Estadística del Instituto de Estudios Fiscales y la colaboración del Instituto Nacional de Estadística, para la ampliación de la metodología del cálculo del mínimo personal y familiar

El análisis referido sobre la determinación de las necesidades básicas de carácter individual y familiar sirve de fundamento para la concreción de un crédito tributario materializado a través de un Impuesto Negativo sobre la Renta a la vez que permite establecer una referencia para la determinación de prestaciones en un Sistema de Ingresos Garantizado.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La agenda 2030 se orienta, entre otros objetivos, a la erradicación de la pobreza, eliminación de las deficiencias alimentarias y reducción de las desigualdades. La implantación de un modelo asistencial basado en un Impuesto Negativo sobre la Renta o un Sistema de Ingresos Garantizado puede contribuir a conseguir los referidos objetivos. Ambos modelos cuentan con una serie de antecedentes históricos, doctrinales y normativos muy sólidos para su implantación.

SEGUNDA. La distribución de la prestación económica mediante un Impuesto Negativo sobre la Renta se determina mediante la diferencia entre los ingresos obtenidos por la persona y el mínimo garantizado por el Estado para su supervivencia. Sí la diferencia es negativa se genera una renta - crédito tributario - a favor de la persona. Mientras que el Sistema de Ingresos Garantizado es un modelo asistencial caracterizado por el pago directo a los beneficiarios

realizado por los servicios sociales de la administración estatal o regional.

TERCERA. El análisis realizado sobre la aplicación de ambos modelos pone de manifiesto que solamente los países industrializados con una estructura económica y una organización tributaria articulada sobre el Impuesto Personal sobre la Renta pueden aplicar dichos sistemas asistenciales. En cambio, los países subdesarrollados solamente pueden aplicar el Sistema de Ingresos Garantizado al carecer de una estructura tributaria sólida basada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUARTA. La ponderación de los aspectos positivos prevalece sobre los negativos como consecuencia de la implantación de ambas estructuras asistenciales. La nota negativa desprendida de la aplicación de los modelos examinados se basa en el posible desincentivo a la realización de una actividad laboral, así como en la generación de aumentos o disminuciones de la población en los territorios afectados.

QUINTA. El análisis de los elementos que integran ambos sistemas asistenciales posibilita la incorporación de una nueva variable en el modelo positivo y negativo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La nueva variable incorporada por nuestro estudio se refiere a un salario mínimo exento de gravamen diferenciado de la prestación económica para la supervivencia individual y familiar. Esta variable contribuye a la eliminación de los desincentivos a la realización de un trabajo a la vez que disminuye los

efectos migratorios como consecuencia de la percepción de un crédito tributario garantizado.

SEXTA. El análisis sobre la determinación de las necesidades básicas de carácter individual y familiar sirve de fundamento para la concreción de un crédito tributario materializado a través de un Impuesto Negativo sobre la Renta y el Sistema de Ingresos Garantizado.

BIBLIOGRAFÍA

- AYRES, C.E. 1967. "Guaranteed Income: An Institutional View", en: AA.VV. **The Guaranteed Income, Next Step in Socioeconomic Evolution?** Doubleday and Company Inc, New York.
- BARBER, W.J. 1989. **Historia del pensamiento económico.** Alianza Universidad, Madrid.
- CALLE SAIZ, R. 1970. "Análisis de la estructura y de los efectos económicos de un Impuesto Negativo sobre la Renta", **Revista Hacienda Pública Española.** 28: pp.9-43.
- CROWLEY, R. W. y DODGE, D. A. 1969. "Cost of the Guaranteed Annual Income", **Canadian Tax Journal.**17: pp. 395- 408.
- DE LUIS, F. 1968. "El Impuesto sobre las Ventas en el Informe Carter", **Economía Financiera Española.** 26: p.19.
- FRIEDMAN, M. 1963. **Capitalism and Freedom.** University of Chicago Press, Chicago.
- GALLAWAY, L. E. 1966. "Negative Income Tax and the elimination of Poverty", **National Tax Journal.**19: pp.298-307.
- GARCÍA FRÍAS, A. 1994. "El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán", **Revista de Información Fiscal,** 3: pp.17-57.

- GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J. 1985. **Manual de Hacienda Pública, general y de España**. Tecnos, Madrid.
- GOODE, R. 1951. “La imposición Fiscal en los países en desarrollo”, en: AA.VV. **Conferencia sobre tributación. Asociación Impositiva Nacional**, compilación de Richard M. Bird y Oliver Oldman, ed. Hispano Americana. Mexico.
- GOTA LOSADA, A. 1971. **Tratado del Impuesto sobre la Renta, nociones generales del Impuesto y el hecho imponible**. Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- GREEN, C. 1967. **Negative Taxes and the poverty Problem**. Brooking Institution, Washington D.C.
- HERRERA MOLINA, P. M. 1998. **Capacidad económica y sistema fiscal**. Marcial Pons, Madrid.
- KESSELMAN, J. 1969. “The Negative Income Tax and the Supply of Work Effort”: Comment, **National Tax Journal**.22: pp.411-416.
- LAMPMAN, R. J. 1965. “Approaches to the Reduction of Poverty”, en: A.A.V.V. Papers and Proceedings of the Seventy Seventh Annual Meeting of the American Economic Association, **American Economic Review**.55: p.523.
- LEWIS, W. 1962. **Federal Fiscal Policy in the Postwar Recessions**. The Brookings Institution, Washington.
- LIPSEY, R. G. 1985. **Introducción a la Economía Positiva**. 11^a ed., Vicens-Universidad, Barcelona.
- LITTMAN, K. (1968). “Kritische Marginalien zur Kontroverse individuelle Veranlagung oder Haushaltsbesteuerung”, **Finanz-Archiv**. 27: p.185.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. 1996. **La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF**. Colex, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; HERRERA MOLINA, P.M. y SÁEZ FERNÁNDEZ . 2000. **El mínimo personal y familiar en el**

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** Marcial Pons, Madrid.
- MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D. 1970. “El Impuesto Negativo sobre la Renta”, **Revista de Hacienda Pública Española.** 1: pp.45-87.
- RHYS-WILLIAMS, J. 1943. **Something to Look Forward to.** McDonald and Company, London.
- RICARDO D., ed. a cargo de PIERO SRAFFA. 1950. The Works and Correspondence of David Ricardo, en: **On the Principles of Political Economy and Taxation.** Vol. I. Cambridge University Press, London. Trad. en castellano RICARDO D. 1959. **Principios de Economía Política y Tributación.** Fondo de Cultura Económica, México.
- RIFKIN, J. 1995. **The End of Work: The Decline of the Global Labor Force and the Dawn of the Post-Market Era.** Putnam Publishing Group, Nueva York.
- ROLPH, E. R. 1967. “The case for a Negative Income Tax Device”, **Industrial Relations.** 6:pp.155-165.
- ROLPH, E. R. y BREAK, G. F. 1961. **Public finance.** The Ronald Press, New York.
- SEVILLA SEGURA, J.V. 1974. “Soluciones operativas para el Impuesto Negativo sobre la Renta”, **Revista Hacienda Pública Española.** 28: pp.55-67.
- SMITH, A. 1851. **An inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations,** trad. It., Biblioteche dell’ economista, Torino.
- SMITH, D. 1965. “A simplified Approach to Social Welfare”, **Canadian Tax Journal.** 13: pp. 260 -265.
- THEOBALD, R. 1967. Background to Guaranteed Income, en: AA.VV. *The Guaranteed Income, Nest Step in Socioeconomic Evolution?* Doubleday and Company Inc, New York.
- TIPKE, K. 1993. **Die Steuerrechtsordnung.** Dr. Otto Schmidt, Köln.

TOBIN, J. 1965. "Improving the Economic Status of the Negro",
Daedalus. 94: pp.878-898.

VOGT, W. 1967. "Conservation and the Guaranteed Income", en:
AA.VV. **The Guaranteed Income, Next Step in
Socioeconomic Evolution?** Doubleday and Company Inc,
New York.



**UNIVERSIDAD
DEL ZULIA**

opción

Revista de Ciencias Humanas y Sociales

Año 36, N° 93-2 (2020)

Esta revista fue editada en formato digital por el personal de la Oficina de Publicaciones Científicas de la Facultad Experimental de Ciencias, Universidad del Zulia.
Maracaibo - Venezuela

www.luz.edu.ve

www.serbi.luz.edu.ve

produccioncientifica.luz.edu.ve