

**Ejercicios propuestos de  
Teoría de la Imposición**

**Julio López Laborda**

*Universidad de Zaragoza*

**Febrero de 2006**

## ÍNDICE

|   | pág. |
|---|------|
| Los ingresos públicos. Los tributos.....                | 2    |
| Los elementos de la obligación tributaria.....          | 6    |
| El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas..... | 11   |
| El Impuesto sobre Sociedades.....                       | 18   |
| El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....          | 21   |
| La imposición sobre el consumo.....                     | 23   |
| Fiscalidad internacional.....                           | 27   |
| El fraude y la elusión fiscal.....                      | 31   |

## LOS INGRESOS PÚBLICOS. LOS TRIBUTOS

1. Determine, justificándolo brevemente, qué clase de tributo puede exigirse en cada uno de los siguientes supuestos de hecho:

- a) El ensanchamiento de una plaza pública en un sector determinado del municipio.
- b) La extinción de un incendio de un local comercial.
- c) La construcción, por los servicios del Ayuntamiento, de un parque de interés para un determinado barrio del municipio.
- d) El ejercicio de una actividad comercial en el municipio de Huesca.
- e) La prestación del servicio de enseñanzas de música y danza por la Escuela Municipal de Música y Danza del Ayuntamiento de Zaragoza.
- f) La ocupación de la vía pública con andamios, vallas, materiales de construcción y contenedores.
- g) La adquisición de una finca rústica por vía de herencia.
- h) La prestación del servicio de enseñanza de idiomas por el Instituto de Idiomas de la Universidad de Zaragoza.
- i) La instalación de un tablado en una plaza pública para la celebración de un concierto.
- j) La retirada de vehículos estacionados defectuosamente en la vía pública.
- k) La prestación, por el Ayuntamiento de Zaragoza, del servicio de residencia de ancianos.
- l) La propiedad, por un individuo, de un piso en Teruel.
- m) La entrada en la Filmoteca de Zaragoza, gestionada por el Ayuntamiento.

2. El Ayuntamiento de Zaragoza quiere exigir un tributo a las cajas de ahorros y los bancos, por los cajeros que estas entidades instalan en la vía pública, fuera de sus oficinas. Determine qué clase de tributo podría aplicarse, y por qué.

3. Indique y justifique qué impuesto o impuestos -estatales, autonómicos o locales- gravan los siguientes hechos imponible, agrupándolos en los tres índices de capacidad económica:

a) La *titularidad*, por un particular, de un automóvil de turismo.

b) La *obtención*, por una Sociedad, de unas pérdidas con la venta en Bolsa de un paquete de acciones.

c) La *venta*, por un empresario, de una furgoneta.

d) La *reserva* de la vía pública para carga y descarga de mercancías, a la entrada de un establecimiento comercial.

e) La *venta* de un piso por un particular.

f) La *titularidad*, por una Sociedad, de una nave industrial.

g) La *obtención*, por un particular, de unos ingresos derivados del arrendamiento de un piso de su propiedad.

h) La *adquisición* gratuita, por un individuo, de un piso, a consecuencia de un regalo de sus padres.

4. La Sra. A, empleada de Banca, es *propietaria* de un piso en Zaragoza, que tiene cedido en *arrendamiento* al Sr. B, por 600 euros mensuales. El 1 de julio *vende* el citado piso al Sr. B, por 240.000 euros.

Determine los impuestos que afectan al piso y a las operaciones relatadas en el supuesto anterior, indicando, en cada caso, el índice de capacidad económica gravado y el sujeto activo del impuesto.

5. Identifique, en el texto de Adam Smith que se adjunta en la siguiente página, los principios de la imposición.

SMITH : "INVESTIGACION SOBRE  
LA NATURALEZA Y CAUSAS DE  
LA RIQUEZA DE LAS NACIONES"  
LIBRO QUINTO, CAPÍTULO II

PARTE II  
DE LOS IMPUESTOS

Los ingresos privados de los individuos provienen, como ya tuvimos ocasión de observar en la Primera parte de esta Investigación, de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios. En consecuencia, todo impuesto se ha de pagar, en última instancia, por alguna de estas fuentes de ingreso, o por todas a la vez. Ahora vamos a procurar ofrecer, en primer lugar, la mejor explicación posible de aquellos impuestos que se pretende hacer recaer sobre la renta; en segundo lugar, de aquellos que se desea graviten sobre el beneficio; en tercer lugar, de aquellos cuyo propósito es que descansen sobre los salarios; y en cuarto, de aquellos otros cuya mira se concreta en que pesen indiferentemente sobre las tres diferentes fuentes de los ingresos privados. La consideración particular de cada uno de estos cuatro grupos de tributos dividirá la Segunda parte del presente Capítulo en cuatro Artículos, tres de los cuales requieran otras subdivisiones. Del examen de la naturaleza de cada una de esas cuatro contribuciones deduciremos con la mayor claridad posible que muchos de ellos no se pagan en definitiva con cargo a aquellas fuentes de ingresos sobre las cuales se pretendía que recaerán.

Pero antes de iniciar el examen particular de estos impuestos es necesario dejar establecidas las cuatro máximas siguientes, que comprenden a todos los tributos en general.

I. Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropie-

tarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente que cualquier impuesto que finalmente se pague por una sola de esas tres fuentes originarias de ingreso, sin afectar a las otras dos, es esencialmente desigual. En la investigación que llevaremos a efecto sobre las distintas clases de contribuciones sólo por excepción nos ocuparemos de esta especie de desigualdad, concretándonos, en la mayor parte de los casos, al estudio de aquella otra inconveniencia resultante del uso de un impuesto particular que recaiga en forma desigual sobre aquella especie particular de ingreso que se desea gravar.

II. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande —según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.

III. Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar.

IV. Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero, cuando la exacción requiere un gran número de funciona-

rios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a los gentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionarían empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirían para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. La ley, contrariamente a los principios de justicia, suscita, primero, la tentación de infringirla y, después, castiga a quien la viola, y, por lo común, agrava la penalidad en proporción a las circunstancias que debieran contribuir a mitigarla, o sea el estado de ánimo propicio a la comisión del delito.<sup>7</sup> Cuarto y finalmente, cuando se sujeta los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso. De uno u otro de estos cuatro modos distintos, los impuestos llegan a ser con frecuencia mucho más gravosos para el pueblo que ventajosos para el Soberano.

La justicia clara y evidente de las cuatro máximas antes citadas ha contribuido a recomendarlas, en mayor o menor grado, a la atención de todas las naciones. Todas ellas han procurado que sus tributos fuesen lo más equitativos posible, ciertos y cómodos para el contribuyente, tanto por lo que respecta a la época como al modo de pago, y lo menos gravosos para el pueblo, en proporción al ingreso que reportan al Soberano. Las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales impuestos establecidos en diferentes épocas y países, nos darán a conocer cómo los desvelos de todas las naciones en este campo no siempre se vieron coronados por el mismo éxito.

6. En el Reino Unido, los municipios se han financiado tradicionalmente con un impuesto sobre la propiedad (llamado “domestic rate”), aplicable sobre el valor de los bienes inmuebles (similar al IBI español). A finales de los años 80 y principios de los 90 del pasado siglo, el impuesto sobre la propiedad fue suprimido, sustituyéndose por una “tasa comunal” (“community charge” o “poll tax”), en la que cada autoridad local fijaba el importe de la deuda tributaria, que era el mismo para todos los adultos residentes en el municipio.

Valore la sustitución del impuesto sobre la propiedad por la tasa comunal con base en los principios de la imposición.

7. Suponga que el Estado otorga una subvención a los individuos con escasos recursos económicos, que decrece al aumentar la renta de los beneficiarios. ¿Cree que esta subvención tendrá un efecto negativo sobre la oferta de trabajo de los perceptores? Tenga en cuenta que una subvención es equivalente a un impuesto negativo.

## LOS ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

8. A continuación se reproducen los primeros tramos de una hipotética tarifa del IRPF:

| <b>Base liquidable hasta euros</b> | <b>Cuota íntegra</b> | <b>Resto base liquidable hasta euros</b> | <b>Tipo impositivo (%)</b> |
|------------------------------------|----------------------|--|----------------------------|
| 0                                  | 0                    | 10.000                                   | 10                         |
| 10.000                             | 1.000                | 10.000                                   | 15                         |
| 20.000                             | 2.500                | 10.000                                   | 20                         |
| 30.000                             | 4.500                | 10.000                                   | 25                         |
| 40.000                             | 7.000                | 10.000                                   | 30                         |
| 50.000                             | 10.000               | 10.000                                   | 35                         |
| -----                              | -----                | -----                                    | --                         |

Un individuo tiene una renta de 39.000 euros. Va a realizar una inversión no superior a 9.000 euros, y desea saber si le conviene más invertir en un activo sujeto al IRPF, que le produce una rentabilidad bruta del 8 por 100, o en un activo exento del IRPF, con una rentabilidad bruta del 6 por 100. ¿Y si la renta de ese individuo fuera de 40.000 euros?

9. Una sociedad ha obtenido durante el ejercicio un beneficio de 50.000 euros. Como ha destinado 7.000 euros a la compra de una máquina, la Ley del Impuesto sobre Sociedades le permite optar entre una reducción equivalente a la inversión realizada y una deducción de un 35 por 100 del importe de la compra. ¿Cuál de las dos alternativas recomendaría a la sociedad? ¿Sería diferente su recomendación si, en lugar de una sociedad, se tratara de un empresario individual? Utilice la tarifa del ejercicio anterior.

10. Las siguientes preguntas se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):

- a) La Ley que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO) tiene un artículo del siguiente tenor: “No estarán sujetas a este impuesto las operaciones sujetas al IVA”. Suponga que una determinada operación está exenta en el IVA. ¿Podría estar sujeta al ITPO? Justifique su respuesta.

- b) Razone la verdad o falsedad de la siguiente afirmación: “El sujeto pasivo del IVA lo es a título de ‘sustituto del contribuyente’, ya que quien está obligado a pagar el impuesto es el empresario, pero el impuesto grava el consumo de los individuos.”
- c) Un empresario ha realizado una operación de venta el 17 de noviembre del año  $n$ . En el mes de enero del año  $n+1$  el empresario ha pagado a la Administración Tributaria el IVA correspondiente a las operaciones realizadas durante el último trimestre del año anterior. Teniendo en cuenta que el tipo de gravamen del IVA en el año  $n$  era el 16 por 100, y que el legislador lo elevó hasta el 17 por 100 con efectos a partir del 1 de enero del año  $n+1$ , ¿cuál será el tipo aplicable a la operación descrita al principio? Razone su contestación.

11. El Sr. X es empleado de banca. Este año ha percibido un sueldo mensual de 2.400 euros (14 pagas), incurriendo en unos gastos mensuales de 72 euros, en concepto de cotizaciones a la Seguridad Social. Además, es titular de una libreta de ahorros, que le ha generado unos intereses anuales de 60 euros. Determine qué tributo se exigirá por el supuesto de hecho descrito y cuáles son los elementos de la estructura de ese tributo, cuantificando su deuda tributaria.

12. La Sociedad Anónima “X” ha procedido a su disolución y al reparto del patrimonio social, valorado en 90.000 euros, entre sus tres accionistas, los Sres. A, B y C. El Sr. A participa en un 50 por 100 del capital social, y los Sres. B y C, en un 25 por 100 cada uno.

Determine cómo tributará la operación descrita en el Impuesto sobre Operaciones Societarias (cuya regulación se contiene en la siguiente página), indicando los elementos de la estructura del Impuesto: hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible y liquidable, cuota íntegra, deuda tributaria y sujeto activo.



**REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1993, DE 24  
DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL  
TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO  
SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y  
ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

**TÍTULO II**

**Operaciones societarias**

*Hecho imponible*

**Artículo 19.**

1. Son operaciones societarias sujetas:

- 1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.
- 2.º Las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales.
- 3.º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar al regulado en el presente Título.

2. No estará sujeta la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

**Artículo 20.**

Las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Comunidad Económica Europea, o encontrándose en éstos no estuviesen sometidas a un gravamen análogo al que es objeto del presente Título, vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.

**Artículo 21.**

A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de fusión y escisión las definidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2 de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

**Artículo 22.**

A los efectos de este Impuesto se equiparán a sociedades:

- 1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.
- 2.º Los contratos de cuentas en participación.
- 3.º La copropiedad de buques.
- 4.º La comunidad de bienes, constituida por «actos inter vivos», que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 5.º La misma comunidad constituida u originada por actos «mortis causa», cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practicará, desde luego, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.

*Sujeto pasivo*

**Artículo 23.**

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En la constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios para reponer pérdidas, la sociedad.
- b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

**Artículo 24.**

Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución, aumento y reducción de capital social, fusión, escisión, aportaciones de los socios para reponer pérdidas, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

*Base imponible*

**Artículo 25.**

1. En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.

2. Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

3. En los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo.

4. En la escisión y fusión de sociedades, la base imponible se fijará atendiendo a la cifra de capital social del nuevo ente creado o al aumento de capital de la sociedad absorbente, con adición, en su caso, de las primas de emisión.

5. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.

*Cuota tributaria*

**Artículo 26.**

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.

13. A continuación se describen determinadas operaciones que *no tributan* en los impuestos que también se indican. Usted debe explicar, en cada caso, si la no tributación se debe a que la operación está *no sujeta* o *exenta*:

a) IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: La vivienda habitual de un individuo.

b) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: La venta por un empresario de un terreno rústico.

c) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: Un premio obtenido por una sociedad en un sorteo de la Cruz Roja Española.

d) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: Una pensión por incapacidad laboral percibida por un trabajador.

e) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: La renta obtenida en Portugal por un español que reside habitualmente en aquel país.

f) IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: El edificio de un colegio.

14. Razone la verdad o falsedad de la siguiente afirmación: “Si una tarifa de alícuotas variables se aplica ‘por clases’ se obtendrá, para una determinada base liquidable, una cuota tributaria *siempre* igual o mayor a la que se obtendría si esa misma tarifa se aplicara ‘por tramos o escalones’”. En su argumentación puede utilizar un ejemplo numérico, pero no es suficiente con mostrar que se produce ese resultado: debe explicar por qué se obtendrá en todo caso.

15. El 17 de febrero de 2003 entró en vigor la “London Congestion Charge” (en adelante, LCC), un “gravamen” establecido por el alcalde de Londres que deben pagar los vehículos que quieran circular por el centro de Londres durante determinadas horas, y cuya finalidad es reducir el nivel de congestión de tráfico existente en la actualidad en esa zona.

La LCC supone un pago de 5 libras esterlinas diarias a cambio de la autorización al propietario para que su vehículo circule por una zona determinada del centro de Londres (en su caso, entrando y saliendo sin ninguna restricción) entre las 7 de la mañana y las 6:30 de la tarde de los días laborables. Todos los vehículos pagan el mismo importe. No obstante, están excluidos de pago los vehículos de transporte público, las motocicletas y bicicletas, los vehículos de discapacitados y los de servicio público (ambulancias, bomberos, etc.). Por su parte, los residentes en la zona afectada por la LCC gozan de un descuento del 90 por 100 de la LCC. El pago de la LCC debe realizarse antes de la medianoche, por

teléfono, Internet, correo, en determinados comercios o bien mediante la adquisición de abonos diarios, semanales, mensuales o anuales.

La matrícula de los vehículos que entran en la zona sujeta a la LCC es captada por unas cámaras y registrada en una base de datos. A medianoche, esta base es contrastada con el registro de quienes han pagado la LCC. Los propietarios de los vehículos infractores son sancionados con una multa de 80 libras esterlinas.

Se ha estimado que, para un horizonte de 10 años, el valor actual de los costes de gestión de la LCC se eleva a 720 millones de libras, mientras que el valor actual de los ingresos asciende a 1.500 millones.

Se pide:

- a) ¿Cuál es la naturaleza de la “London Congestion Charge”: un impuesto, una tasa, una contribución especial o un precio público?
- b) Determine los elementos de la estructura de la LCC: hecho imponible, sujeto pasivo, etc. Observe que la LCC carece de base imponible.
- c) ¿A qué criterio de equidad cree que responde la LCC, al de beneficio o al de capacidad económica? Valore la LCC desde la perspectiva de los principios de equidad horizontal y vertical (aplicados al principio de beneficio o al de capacidad de pago, según haya sido su respuesta anterior).
- d) Valore la LCC desde la perspectiva de los principios de eficiencia y de sencillez.

(La “London Congestion Charge” se describe y analiza pormenorizadamente en [www.ifs.org.uk/consume.bn31.pdf](http://www.ifs.org.uk/consume.bn31.pdf))

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

16. Considere dos impuestos sobre la renta,  $T_1$  y  $T_2$ . La relación que existe entre sus cuotas es la siguiente:

$$t_2(x) = (1-b) \cdot x + b \cdot t_1(x), \text{ donde } 0 < b < 1 \text{ y } x \text{ es la base tributaria}$$

Demuestre analíticamente que ambos impuestos tienen el mismo índice de progresión residual.

17. Considere dos impuestos sobre la renta,  $T_1$  y  $T_2$ . La cuota del impuesto  $T_2$  se obtiene añadiendo a la cuota del impuesto  $T_1$  un recargo  $a$  ( $0 < a < 1$ ) calculado sobre la cuota del mismo impuesto  $T_1$ . Elija un índice de progresión local y demuestre que el impuesto  $T_2$  es, al menos, tan progresivo como el impuesto  $T_1$ .

18. Considere un impuesto sobre la renta para el cual la cuota tributaria de cada contribuyente,  $t(x)$ , se determina conforme a la siguiente expresión:

$$t(x) = (x - R) t, \quad \text{si } x > R,$$

$$t(x) = 0, \quad \text{si } x \leq R$$

donde  $x$  es la renta del contribuyente;  $R > 0$ , la reducción en concepto de mínimo personal; y  $t$ , el tipo impositivo.

a) Utilizando el índice de progresión del tipo medio, demuestre analíticamente, para  $x > R$ : (i) que este impuesto es progresivo; (ii) que la progresión local se reduce al aumentar la renta; y (iii) que el impuesto tiende asintóticamente hacia la proporcionalidad (calcule el límite del tipo medio, cuando la renta tiende a infinito).

b) Justifique la verdad o falsedad de la siguiente afirmación: “Cuanto mayor sea el tipo marginal de este impuesto, mayor será la progresión de su cuota”.

19. Suponga que el Gobierno quiere reducir la tributación por el IRPF, y dispone de tres alternativas:

- a) Reducir el impuesto de cada contribuyente en un 5 por 100 de su cuota íntegra actual.
- b) Reducir el impuesto de cada contribuyente en un 1 por 100 de su base liquidable.
- c) Reducir el impuesto de cada contribuyente en un 1 por 100 de la diferencia entre la base liquidable y la cuota íntegra.

Valore estas alternativas desde la perspectiva de sus efectos sobre la progresividad y la desigualdad en la distribución de la renta. Para la resolución del ejercicio, obtenga analíticamente las expresiones de cada una de las opciones de reforma y, a partir de las mismas, las expresiones de los tipos medio y marginal.

20. Suponga que el Estado otorga una subvención  $s(x)$  a los individuos con escasos recursos económicos, que decrece al aumentar la renta de los beneficiarios:

$$s(x) = a - b \cdot x \geq 0$$

Donde  $a > 0$  y  $b > 0$  son dos constantes ( $a > b$ ) y  $x$  es la renta de los individuos. Utilizando la definición de progresividad impositiva (y teniendo en cuenta que una subvención es un impuesto negativo), determine si la subvención es progresiva, proporcional o regresiva.

21. En un determinado país se están estudiando dos sistemas alternativos de IRPF. En el primero (que denominaremos “A”), la base tributaria de cada contribuyente se reduciría en 4.500 unidades monetarias (u.m.), y al resultado -caso de ser positivo- se le aplicaría un tipo impositivo del 50 por 100. En el segundo sistema (que identificaremos como “B”), la base tributaria de cada contribuyente quedaría gravada a los tipos de la siguiente escala:

| Base tributaria hasta u.m. | Cuota íntegra | Resto base tributaria hasta u.m. | Tipo impositivo (%) |
|----------------------------|---------------|----------------------------------|---------------------|
| 1.000                      | 0             | 3.000                            | 15                  |
| 4.000                      | 450           | 3.000                            | 20                  |
| 7.000                      | 1.050         | en adelante                      | 40                  |

Suponga que la población de ese país es de 10 individuos, con rentas de 1.000 u.m., 2.000 u.m., 3.000 u.m., ..., 10.000 u.m.:

- a) ¿Qué sistema originaría una mayor recaudación tributaria?
- b) Dibuje en un mismo gráfico las curvas de tipos marginales de los sistemas “A” y “B”.
- c) Dibuje en un mismo gráfico las curvas de tipos medios de los sistemas “A” y “B”. ¿Qué contribuyentes saldrían beneficiados con cada sistema?
- d) Valore los sistemas “A” y “B” de acuerdo con los índices de progresión local.
- e) Dibuje las curvas de Lorenz de la renta después del IRPF, para los sistemas “A” y “B”, y determine qué sistema genera un mayor efecto redistributivo.

22. La Sra. X ha obtenido en el año 2005 una renta de 100.000 euros. Adicionalmente, ha realizado una serie de operaciones, que ha de declarar en este mismo ejercicio. La Sra. X desea saber cómo debe tributar en el IRPF la renta generada por dichas operaciones:

a) En marzo de 2005 vendió por 300.000 euros un piso que había adquirido en enero de 2001 por 240.000 euros.

b) En abril de 2005 recibió 6.000 euros en concepto de intereses de un depósito a plazo fijo que abrió en abril de 2002. En la misma fecha, la Sra. X recibió los intereses anuales de otra libreta de ahorros, por importe de 300 euros.

c) En enero de 2005 vendió en Bolsa, por 60.000 euros, un paquete de acciones que había comprado en febrero de 2004, por 55.000 euros.

23. A continuación se recoge la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Holanda, para 1996:

| Base imponible (en florines) |               |          |
|------------------------------|---------------|----------|
| superior a                   | no superior a | tipo (%) |
| 0                            | 45,325        | 37,5     |
| 45,325                       | 92,773        | 50,0     |

|        |       |      |
|--------|-------|------|
| 92,773 | ----- | 60,0 |
|--------|-------|------|

En los matrimonios, cada cónyuge tributa separadamente por sus rentas del trabajo o de actividades empresariales o profesionales. El cónyuge con mayores rentas del trabajo o de actividades económicas debe agregar a éstas, además, las rentas del capital obtenidas por cualquiera de los cónyuges.

Valore este sistema de tributación familiar de acuerdo con los principios de eficiencia y equidad, utilizando ejemplos numéricos.

24. A continuación se recogen las tarifas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Irlanda para 1997:

#### TARIFA INDIVIDUAL

| Base imponible superior a (Libras irlandesas) | Base imponible no superior a (Libras irlandesas) | Cuota para la cuantía inferior (Libras irlandesas) | Tipo de gravamen sobre el exceso (%) |
|---|--|--|--------------------------------------|
| 0   | 9.400  | 0  | 27                                   |
| 9.400   | -  | 2.538  | 48                                   |

#### TARIFA CONJUNTA

| Base imponible superior a (Libras irlandesas) | Base imponible no superior a (Libras irlandesas) | Cuota para la cuantía inferior (Libras irlandesas) | Tipo de gravamen sobre el exceso (%) |
|---|--|--|--------------------------------------|
| 0   | 18.800   | 0  | 27                                   |
| 18.800  | -  | 5.076  | 48                                   |

Los matrimonios pueden tributar individual o conjuntamente, a su elección. Razone la verdad o falsedad de la siguiente afirmación: “El sistema irlandés de tributación familiar equivale al *income splitting*”.

25. Demuestre analíticamente que, con el sistema de “*income splitting*”, la tributación global de un matrimonio se puede obtener, indistintamente, por cualquiera de los dos métodos siguientes:

- a) Multiplicando por dos la cuota tributaria correspondiente a la mitad de la renta del matrimonio.
  - b) Multiplicando la renta agregada del matrimonio por el tipo medio correspondiente a la mitad de su renta.
26. Utilizando la tarifa estatal del IRPF para 2005 explique, apoyado en algún ejemplo numérico:
- a) Por qué la tributación conjunta desincentiva la oferta de trabajo del segundo perceptor de rentas en un matrimonio.
  - b)Cuál es la finalidad del sistema de “income splitting” (partición de rentas) y cómo se aplica.
27. Suponga que un contribuyente puede practicarse en el IRPF una reducción de la base imponible de 1.400 euros por cada hijo que conviva con él. ¿Podríamos afirmar que esta medida beneficia por igual a todos los contribuyentes con el mismo número de hijos, al tratarse de una reducción de la base imponible de cuantía fija, independiente de la renta de los sujetos pasivos?
28. Una de las soluciones que se utiliza para corregir los efectos de la inflación en el IRPF es la indicación o deflactación de la tarifa del impuesto, consistente en la modificación del importe de las bases liquidables gravadas a cada tipo impositivo. Suponga que, entre 2005 y 2006, el nivel de precios aumenta en España un 2 por 100. Diseñe la tarifa estatal del IRPF para 2006 que corrija los efectos de la inflación. Compruebe que su diseño es correcto, calculando el aumento porcentual de la cuota tributaria entre 2005 y 2006 para un contribuyente con una base liquidable en 2005 de 4.500 euros, que se incrementa en un 2 por 100 en 2006.
29. Un individuo ha obtenido en 2005 una rentabilidad nominal del 5 por 100 de sus inversiones financieras. La tasa de inflación del ejercicio ha sido del 2,75 por 100. Supuesto que ese individuo está sujeto al tipo marginal máximo del IRPF, ¿cuál habrá sido la



rentabilidad real neta de impuestos de sus inversiones? ¿Y para un individuo sujeto al tipo marginal mínimo?

30. En el IRPF hay actualmente 15 millones de declarantes. Supondremos, para simplificar, que un 55,60 por 100 declara una base liquidable de 6.000 euros; un 18,52 por 100, una base de 15.000 euros; un 17,16 por 100, una base de 26.000 euros; y el 8,72 por 100 restante, una base liquidable de 80.000 euros.

Las tarifas del IRPF que se aplicarán a partir del año 2003 son las siguientes:

#### TARIFA ESTATAL

| Base liquidable<br>-<br>Hasta euros | Cuota íntegra<br>-<br>Euros | Resto base liquidable<br>-<br>Hasta euros | Tipo aplicable<br>-<br>Porcentaje |
|-------------------------------------|-----------------------------|---|-----------------------------------|
| 0                                   | 0                           | 4.000                                     | 9,060                             |
| 4.000                               | 362,40                      | 9.800                                     | 15,840                            |
| 13.800                              | 1.914,72                    | 12.000                                    | 18,680                            |
| 25.800                              | 4.156,32                    | 19.200                                    | 24,710                            |
| 45.000                              | 8.900,64                    | en adelante                               | 29,160                            |

#### TARIFA AUTONÓMICA

| Base liquidable<br>-<br>Hasta euros | Cuota íntegra<br>-<br>Euros | Resto base liquidable<br>-<br>Hasta euros | Tipo aplicable<br>-<br>Porcentaje |
|-------------------------------------|-----------------------------|---|-----------------------------------|
| 0                                   | 0                           | 4.000                                     | 5,940                             |
| 4.000                               | 237,60                      | 9.800                                     | 8,160                             |
| 13.800                              | 1.037,28                    | 12.000                                    | 9,320                             |
| 25.800                              | 2.155,68                    | 19.200                                    | 12,290                            |
| 45.000                              | 4.515,36                    | en adelante                               | 15,840                            |

a) Calcule, para cada grupo de declarantes y para el total, la variación en la recaudación del IRPF a consecuencia de la reforma del Impuesto, en términos absolutos y relativos.

b) Valore la reforma del IRPF desde la perspectiva de la progresividad, local y efectiva.

Para responder a las dos cuestiones, considere la tributación agregada (estatal + autonómica) de cada declarante.

31. Considere nuevamente a los contribuyentes del ejercicio anterior. Suponga que la información sobre las rentas que han obtenido se refiere al año 2003. Entre 2003 y 2004, los declarantes no varían su renta real, pero sí su renta monetaria, que aumenta para todos ellos en un 4 por 100, equivalente a la tasa anual de inflación. Sabemos, además, que las tarifas del IRPF no se modifican entre 2003 y 2004.

a) Calcule, para cada grupo de declarantes y para el total, los efectos de la inflación sobre la recaudación del IRPF, en términos absolutos y relativos.

b) ¿Cómo podrían evitarse esos efectos perjudiciales de la inflación?

(Para resolver este ejercicio puede ser útil tomar como referencia cómo variaría – para un beneficio determinado y para una tasa de inflación del 4 por 100- la recaudación de un impuesto proporcional, como el Impuesto sobre Sociedades, que no se ve afectada por la inflación.)

## EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

32. Considere los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades vigentes en nuestro país:

- a) Suponga que se aplica el sistema de corrección de la doble imposición de dividendos denominado de “deducción de dividendos”. Determine analíticamente qué porcentaje de deducción habrá que establecer para corregir la doble imposición de dividendos en un 25 por 100, para un accionista sujeto al tipo marginal máximo de la tarifa del IRPF.
- b) Suponga que se aplica el sistema de corrección de la doble imposición de dividendos denominado de “deducción de la cuota”. Determine analíticamente qué porcentaje de deducción habrá que establecer para corregir la doble imposición de dividendos en un 25 por 100, para un accionista sujeto al tipo marginal máximo de la tarifa del IRPF.
- c) Determine a qué tipo de gravamen habrían de estar sujetos los dividendos en el IRPF con el método de “impuestos separados”, de manera que se corrigiera en un 25 por 100 la doble imposición de dividendos para los accionistas sujetos al tipo marginal más bajo de la tarifa. ¿Cómo resultarían afectados los accionistas gravados a tipos marginales superiores?

33. Considere el método de corrección de la doble imposición de dividendos denominado de “impuestos separados”:

- a) Justifique analíticamente cómo variará el grado de corrección de la doble imposición al variar: (1) el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades,  $t_s$ ; (2) el tipo marginal del IRPF,  $t_p$ .
- b) ¿A qué sistema se aproximará el método de “impuestos separados” cuando el tipo de gravamen aplicable a los dividendos,  $t_{pd}$  se aproxime al tipo marginal  $t_p$ ?

34. Hasta 1995, en España se aplicaba el sistema de corrección de la doble imposición de dividendos denominado de “deducción de la cuota”. Este sistema opera de la siguiente

manera. Las sociedades tributan sin ninguna particularidad en el Impuesto sobre Sociedades. A continuación, los accionistas declaran en el IRPF los dividendos percibidos, calculan la cuota tributaria correspondiente y practican una deducción de un determinado porcentaje de los dividendos percibidos.

Suponga que se decidiera volver a aplicar en nuestro país el método de deducción de la cuota, con una deducción del 20 por 100. ¿Resultarían beneficiados o perjudicados los accionistas españoles con respecto a la situación actual? Justifique su respuesta desarrollando un ejercicio numérico. Considere un beneficio societario de 100 unidades y suponga que el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades es el 28,57 por 100.

35. Para corregir la doble imposición de dividendos, Grecia aplica un método de “exención de dividendos”, mediante el cual los dividendos tributan exclusivamente en el Impuesto sobre Sociedades.

a) ¿Cree que con este sistema se corrige totalmente la doble imposición de dividendos? Justifíquelo analíticamente y con un ejemplo práctico.

b) ¿En cuál de los sistemas de corrección de la doble imposición de dividendos encajaría este método de “exención de dividendos”?

36. Finlandia exige un impuesto dual sobre la renta, en el que todas las rentas del capital tributan al tipo del 29 por 100. El sistema de corrección de la doble imposición de dividendos se aplica en este país de la siguiente manera. Las sociedades tributan sin ninguna peculiaridad en el Impuesto sobre Sociedades. A continuación, los accionistas deben 1º) declarar en su Impuesto sobre la Renta los dividendos que han percibido incrementados en 29/71 de su importe, 2º) calcular la cuota tributaria correspondiente y 3º) practicar una deducción de 29/71 de los dividendos percibidos.

¿Cuál es el grado de corrección de la doble imposición de dividendos que se consigue con el sistema aplicado en Finlandia? ¿En cuál de los sistemas de corrección de la doble imposición encajaría este sistema? ¿Por qué se utiliza el coeficiente de 29/71 en la tributación del accionista?

37. En un país determinado, las sociedades tributan en el Impuesto sobre Sociedades al tipo del 30 por 100. Por su parte, los individuos tributan en el IRPF de acuerdo con una escala de tipos marginales. El tipo más reducido es el 20 por 100, y el más elevado, el 50 por 100.

En ese país se aplica el método de imputación, corrigiendo la doble imposición de dividendos en un 75 por 100. ¿Qué coeficiente de imputación se utiliza? Ponga un ejemplo numérico.

38. Una sociedad retiene con cargo a reservas la mitad de sus beneficios netos de impuestos, y reparte como dividendos la otra mitad. Determine, utilizando un ejemplo numérico, si la tributación de los accionistas será la misma bajo el sistema de imputación, con corrección total de la doble imposición de dividendos, y bajo el sistema de integración plena.

## EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

39. El presidente de los Estados Unidos de América ha elaborado un plan de reducción de los impuestos en 1,6 billones de dólares en los próximos diez años. Los economistas se encuentran sumamente divididos en cuanto a la oportunidad y efectos de esa propuesta.

Entre otras medidas, la reforma contempla la eliminación del Impuesto sobre Sucesiones a partir de 2009. Más de un centenar de millonarios se ha opuesto a la supresión del impuesto. A continuación se recogen algunas noticias de prensa, en las que se contienen los argumentos manejados a favor y en contra del Impuesto sobre Sucesiones. *Usted debe ordenar y valorar esos argumentos, de acuerdo con las recomendaciones derivadas de los principios de la imposición.*

George W. Bush es el heredero arquetípico. Hizo dinero gracias a los contactos petroleros de su padre y alcanzó la presidencia gracias a los aliados políticos de su padre. No es extraño que quiera abolir el impuesto sobre sucesiones. Lo aparentemente extraño es que unos 120 multimillonarios, entre ellos Warren E. Buffet y George Soros, se hayan unido a una campaña en defensa del impuesto. Si se suprime el impuesto, dicen, se creará 'una aristocracia de la riqueza que transmitirá a sus descendientes el control sobre los recursos de la nación'.

La campaña ha sido organizada por el abogado de Seattle William H. Gates, millonario, padre del billonario Bill Gates y presidente de la fundación benéfica Bill and Melinda Gates. 'La supresión del impuesto enriquecerá a los herederos de los millonarios y dañará a las familias que a duras penas llegan a fin de mes', afirma Gates padre, que dice contar con el apoyo de su hijo.

Warren E. Buffet, principal accionista de empresas como Coca-Cola y Gillette y cuarta fortuna de Estados Unidos, se ha adherido sin firmar porque el manifiesto no le parece 'lo bastante contundente' en la defensa del papel fundamental que, en su opinión, juega el impuesto sobre sucesiones en la promoción del crecimiento económico, al incentivar la creación de una sociedad en la que el éxito se basa en el mérito y no en la herencia. Sí han firmado David Rockefeller Jr., Steven C. Rockefeller, Agnes Gund y Ben Cohen, uno de los fundadores de la empresa de helados Ben and Jerry. Buffett es contundente sobre las consecuencias negativas que la eliminación del impuesto tendría sobre la composición de la élite financiera estadounidense: 'Sería como formar el equipo olímpico para los Juegos de 2020 eligiendo a los primogénitos de los medallistas de 2000'.

La escala actual del impuesto sobre sucesiones va del 37% al 55% (que se aplica a patrimonios superiores a tres millones de dólares) y afecta a menos de 50.000 ciudadanos cada año, los que fallecen con un patrimonio superior a 675.000 dólares. Bush y los parlamentarios republicanos aseguran que el impuesto es injusto, porque grava una renta que ya tributó cuando se

obtuvo y obstaculiza la transmisión de los negocios a las siguientes generaciones. Además, desincentiva el ahorro, la inversión y la asunción de riesgos, y perjudica el crecimiento económico.

El presidente calcula que los millonarios ahorrarían, gracias a su proyecto, 236.000 millones de dólares (más de 40 billones de pesetas) en una década. 'Eso habrá que compensarlo', dice Gates padre, 'subiendo los impuestos sobre los menos afortunados, o recortando la Seguridad Social, la protección del medio ambiente u otros programas importantes para el bienestar de la nación'. Además, según Gates, sin el impuesto desaparecerían muchos donativos que los ricos realizan porque son deducibles del tributo.

Los millonarios a favor del impuesto opinan que los pequeños patrimonios deben ser protegidos, sobre todo los de los granjeros. En la actualidad, las explotaciones agrícolas y los negocios familiares valorados en menos de un millón de dólares ya están exentos, y los firmantes del manifiesto dicen que ese margen debería ampliarse. 'Modificar el impuesto, sí; suprimirlo, no', proclamarán los anuncios de la campaña.

40. Las siguientes preguntas se refieren al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Contéstelas argumentando con brevedad:

- a) ¿Por qué el ISD es un buen instrumento de control de otros impuestos?
- b) ¿Existe doble imposición entre el ISD y el IRPF? ¿Y entre el ISD y el Impuesto sobre Sociedades?
- c) ¿Qué tipo de impuesto es el ISD español, un “impuesto sobre el caudal relicto” o un “impuesto sobre porciones hereditarias”?
- d) ¿Cree que el ISD español contiene un incentivo a que los individuos decidan la composición del patrimonio que van a dejar en herencia (*por ejemplo*, acciones en lugar de dinero)? En caso afirmativo, ponga algún ejemplo y valore este incentivo desde la perspectiva de los principios de eficiencia y equidad.

41. ¿Cree que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español contiene un incentivo a que los individuos decidan la composición del patrimonio que van a dejar en herencia (*por ejemplo*, acciones en lugar de dinero)? En caso afirmativo, ponga algún ejemplo y valore este incentivo desde la perspectiva de los principios de eficiencia y equidad.

## LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO

42. Un empresario minorista vende bienes sujetos al tipo general del IVA, aplicando un margen comercial a sus compras del 30 por 100. Determine:

- a) Si la tributación en el Régimen Especial del Recargo de Equivalencia es beneficiosa para el empresario.
- b) Con qué margen comercial resultaría neutral para el minorista la aplicación del Recargo de Equivalencia.

43. En el IVA se conceden algunas exenciones, con la finalidad de reducir el impuesto pagado por los consumidores de determinados bienes y servicios, como la educación o la sanidad. La exención opera de la siguiente manera: el vendedor no repercute el IVA en la venta exenta, pero tampoco tiene derecho a deducir el IVA soportado en sus compras (y, por lo tanto, lo incorporará como mayor precio de venta).

Con este esquema, ¿puede afirmarse que las exenciones consiguen sus objetivos, o dependerá de la fase -fabricación, mayorista o minorista- en que se concedan? En la resolución de este ejercicio, suponga un bien sometido a tres fases, con un precio de venta del fabricante de 1.000 euros y márgenes comerciales del 100 por 100 (mayorista) y 200 por 100 (minorista). Suponga que el IVA abarca todas las fases, y que no existe recargo de equivalencia.

44. Considere tres impuestos monofásicos -uno sobre fabricantes, otro sobre mayoristas y el tercero sobre minoristas- *que generan la misma recaudación* para el Estado. Justifique la verdad o falsedad de la siguiente afirmación: “En los impuestos monofásicos, cuanto más alejada del consumidor esté la fase en la que se exija el impuesto, mayor será el efecto piramidación”.

45. ¿Cree que los impuestos monofásicos sobre las ventas de los fabricantes incentivan la integración vertical de las empresas, en el supuesto de que no exista “efecto piramidación”? ¿Cambiaría su contestación si se produjera el efecto piramidación? Argumente sus respuestas analíticamente y con un ejemplo numérico.



46. Razone la verdad o falsedad de la siguiente afirmación: “Cuando en un impuesto monofásico sobre las ventas existe efecto piramidación, el tipo efectivo del impuesto será mayor cuanto mayores sean los márgenes comerciales aplicados por los empresarios en las diversas fases”.

47. Se conocen los siguientes datos de las empresas participantes en el proceso de fabricación y venta de un determinado producto X (en euros) en España:

| <b>OPERACIÓN</b>               | <b>FABRICANTE</b> | <b>MAYORISTA</b> | <b>MINORISTA</b> |
|--------------------------------|-------------------|------------------|------------------|
| Gastos de personal             | 90.000            | 30.000           | ---              |
| Compras corrientes             | 100.000           | 300.000          | 450.000          |
| Ventas del producto X          | 300.000           | 450.000          | 500.000          |
| Compras de bienes de inversión | 120.000           | ---              | ---              |
| Ventas de bienes de inversión  | ---               | 6.000            | ---              |

Calcule: a) el IVA ingresado por cada empresario y b) el IVA soportado por los consumidores del producto X.

48. Los siguientes datos reflejan (en euros) las operaciones y resultados de una empresa durante el ejercicio:

- Compras corrientes: 120.000
- Ventas de bienes de consumo: 205.000
- Ventas de bienes de inversión: 20.000
- Beneficios: 35.000
- Retribución del capital ajeno: 30.000
- Compras de bienes de inversión: 15.000
- Sueldos y salarios: 30.000
- Depreciación del capital: 10.000

Determine el valor añadido:

- a) Tipo renta, por el método de sustracción.
- b) Tipo producto bruto, por el método de adición.

c) Calcule, para un tipo de gravamen del 16 por 100, el impuesto que recaudaría la administración tributaria de esta empresa si aplicara el *flat tax* propuesto por Hall y Rabushka.

49. Hall y Rabushka, dos economistas estadounidenses, han propuesto la eliminación del IRPF y el Impuesto sobre Sociedades y su sustitución por un nuevo impuesto, también de carácter anual, llamado *flat tax* (impuesto lineal). Este *flat tax* estaría integrado, a su vez, por dos impuestos, con las siguientes características:

- a) Un *impuesto empresarial*, que recaería sobre los empresarios –tanto individuos como sociedades–, y cuya base liquidable estaría integrada por la diferencia entre las ventas empresariales, las compras corrientes, las inversiones brutas y los salarios. La cuota tributaria se obtendría aplicando a la base de cada contribuyente un tipo fijo.
- b) Un *impuesto sobre las retribuciones individuales*, que recaería sobre los individuos, y cuya base liquidable estaría integrada exclusivamente por las rentas salariales de aquéllos. La cuota tributaria se obtendría aplicando a la base de cada sujeto pasivo el mismo tipo que en el impuesto empresarial.

¿Se puede afirmar que el *flat tax* –empresarial+individual– es un impuesto que grava el valor añadido? En caso afirmativo, ¿a qué tipo de impuesto sobre el valor añadido se ajustaría: producto bruto, renta o consumo? ¿Qué método se utiliza para calcular la cuota tributaria del *flat tax*: de adición o de sustracción, directo o indirecto?

50. Suponga que la relación entre la renta y el consumo anuales de los españoles es la que refleja la tabla siguiente:

| <b>RENTA (euros)</b> | <b>CONSUMO (euros)</b> |
|----------------------|------------------------|
| 6.000                | 5.400                  |
| 12.000               | 9.600                  |
| 24.000               | 14.400                 |
| 36.000               | 18.000                 |
| 48.000               | 21.600                 |
| 60.000               | 24.000                 |
| 100.000              | 35.000                 |
| ---                  | ---                    |

- a) Determine quién soporta el IVA y, utilizando los datos de la tabla anterior, por qué importe.
- b) Defina un impuesto progresivo.
- c) *De acuerdo con la definición precedente*, y con los datos de la tabla, determine si el IVA es un impuesto progresivo, proporcional o regresivo, en relación con el consumo. ¿Y en relación con la renta?

51. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco grava la fabricación de tabacos. El impuesto se devenga cuando el tabaco sale de la fábrica y se entrega al comprador.

- a) ¿Puede afirmarse que este tributo es un impuesto sobre el consumo? ¿general o especial? ¿monofásico o multifásico? Justifique su respuesta.
- b) Exponga cuatro argumentos que justifiquen la exacción de este impuesto.
- c) Defina el “efecto piramidación” y la “renta fiscal”. Con ayuda de esas definiciones, y sin utilizar ejemplos numéricos ni analíticamente, explique por qué, en un impuesto monofásico sobre mayoristas, la renta fiscal aumenta con el margen aplicado por el comerciante minorista.

52. Considere la siguiente afirmación: “Un instrumento eficaz para reducir el alcoholismo es el incremento de los impuestos que recaen sobre las bebidas alcohólicas”.

- a) Determine qué impuestos gravan las bebidas alcohólicas.
- b) ¿Cree que la afirmación del enunciado es correcta? Justifique su respuesta.
- c) ¿Cree que existe algún argumento de equidad para justificar la elevación de esos impuestos?

## FISCALIDAD INTERNACIONAL

53. El artículo 10.4 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), establece los siguientes puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas:

“a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante.

b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar del consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística.

c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble.”

El IRPF es uno de los tributos que se ha cedido, con carácter parcial, a las Comunidades Autónomas. Suponga un individuo que reside en la Comunidad Autónoma de Aragón, pero que obtiene toda su renta en la Comunidad de Madrid:

- a) ¿Qué punto de conexión se utiliza para asignar el IRPF a las Comunidades Autónomas?
- b) ¿A qué Comunidad o Comunidades tendrá que pagar el IRPF autonómico el individuo del ejemplo? ¿Cree que se estará produciendo un supuesto de doble imposición?

54. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO) es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas que grava, entre otros actos, las transmisiones de bienes inmuebles:

- a) ¿Qué punto de conexión se emplea para asignar el ITPO a las Comunidades Autónomas?
- b) Suponga que un residente habitual en Teruel ha vendido a un residente habitual en Tarragona un apartamento ubicado en Sevilla. ¿A qué Comunidad o Comunidades habrá que pagar el ITPO? ¿Cuál será su cuantía? ¿Cree que se estará produciendo un supuesto de doble imposición? Suponga que, mientras las Comunidades de Aragón y Cataluña han establecido un tipo del ITPO del 7 por 100, la Comunidad de Andalucía ha fijado un tipo del 6 por 100.

55. Un residente en el país A ha obtenido en el país B rentas en concepto de intereses. Justifique analíticamente la verdad o falsedad de la siguiente afirmación: “Desde el punto de vista del sujeto pasivo, individuo o sociedad, el método de imputación ordinaria no será preferible, en ningún caso, al método de exención plena”.

En su argumentación, puede utilizar un ejemplo numérico, pero no es suficiente con que muestre que el resultado es el mismo para los dos métodos: debe explicar el porqué.

56. Suponga que en el IRPF se aplica el método de imputación ordinaria para corregir la doble imposición internacional. Demuestre que, si la tributación de una renta determinada en el país de la fuente es superior a la del país de residencia, el resultado de aplicar el método de imputación ordinaria es equivalente al que se obtendría aplicando el método de exención con progresividad.

57. Valore la idoneidad del “método de reducción” como mecanismo de corrección de la doble imposición internacional, desde la perspectiva de los principios de neutralidad a la exportación y a la importación de capitales.

58. La sociedad X, residente en España, ha establecido una sociedad filial en el país A, y otra en el país B. Las dos sociedades, que están controladas íntegramente por X, han obtenido, en este ejercicio, un beneficio de 1.000, que distribuyen en su totalidad después de pagar impuestos. Se conocen, además, los siguientes datos:

|  | <b>ESPAÑA</b> | <b>PAÍS A</b> | <b>PAÍS B</b> |
|--|---------------|---------------|---------------|
| Impuesto sobre Sociedades residentes                   | 35%           | 30%           | 20%           |
| Impuesto sobre dividendos percibidos por no residentes | 10%           | 10%           | 10%           |

Calcular la tributación total de la sociedad X, supuesto que la doble imposición internacional se corrige mediante el método de imputación ordinaria, que se aplica: a) país por país; b) globalmente.

59. Una sociedad residente en España se está planteando realizar una inversión en cartera de 100.000 euros, a tres años, en los países A, B o C. En los tres países puede obtener la misma rentabilidad bruta del 10 por 100, que quedaría sujeta al mismo impuesto del 40 por 100. Ahora bien, mientras el convenio de doble imposición con A estipula que debe aplicarse el método de imputación plena para corregir la doble imposición internacional, el convenio con B opta por el método de exención plena. No existe convenio de doble imposición entre España y el país C.

Indique en qué país recomendaría realizar la inversión.

60. Un residente en el país A se está planteando realizar una inversión de 1.000.000 euros a un año. En su país de residencia, la rentabilidad bruta que puede obtener es del 4 por 100, que estaría sujeta a un impuesto del 25 por 100. En el país B podría obtener una rentabilidad bruta del 6 por 100, sujeta a un impuesto del 50 por 100. Indique en qué país recomendaría realizar la inversión, para cada uno de los siguientes criterios de asignación impositiva internacional:

- a) Residencia.
- b) Fuente.
- c) Imputación plena.
- d) Imputación ordinaria.

61. El Sr. X, residente en Zaragoza, ha obtenido en el año 2005 rentas en España por importe de 30.000 euros. Además, ha obtenido rentas en Francia por importe de 8.000 euros. Suponga que la Ley del IRPF español contiene las siguientes previsiones:

- Tributación de las rentas obtenidas en España por no residentes: 10 por 100.
- Método de corrección de la doble imposición internacional para los residentes en España: exención con progresividad.

Por su parte, la Ley del IRPF francés establece lo siguiente:

- Tributación de las rentas obtenidas en Francia por no residentes: 15 por 100.
- Método de corrección de la doble imposición internacional para los residentes en Francia: exención plena.

Según el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, las rentas obtenidas por el residente en un país tributan tanto en el país de la fuente como en el de residencia. El Convenio incorpora las disposiciones de su artículo 24 (que se reproduce a continuación) para eliminar la doble imposición.

Se desea saber cuál será la tributación del Sr. X en el IRPF en el año 2005.

**“Artículo 24 del Convenio. Eliminación de la doble imposición.**

1. En Francia, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

a) ...

2. En lo que concierne a España, la doble imposición se evita conforme a las disposiciones siguientes:

a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales, que conforme a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Francia, España concederá, sobre el impuesto que perciba sobre la renta o sobre el patrimonio de este residente, una deducción por un importe igual a la parte del impuesto pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto español calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en Francia.

b) ...

c) ...”

## EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCAL

62. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incurren en unos costes adicionales al propio pago del impuesto, que se denominan costes de cumplimiento. En este término se incluyen, por ejemplo, los gastos por asesoramiento fiscal o la cuantificación del tiempo empleado en cumplir con las obligaciones tributarias.

Suponga que los costes de cumplimiento son proporcionales a la renta del contribuyente. ¿Cómo incorporaría tales costes al modelo de evasión fiscal de Allingham y Sandmo? Represente gráficamente la “restricción presupuestaria” del contribuyente con y sin la inclusión de los costes de cumplimiento.

63. Demuestre analíticamente que, en el modelo de evasión fiscal de Allingham y Sandmo, un individuo decidirá evadir si la sanción esperada es inferior al tipo de gravamen del impuesto. Para ello:

1°. Dibuje la restricción presupuestaria del agente. Recuerde que en el punto “A” el individuo declara íntegramente la renta que ha obtenido.

2°. Compruebe gráficamente que si la curva de indiferencia que pasa por “A” tiene menos pendiente que la restricción presupuestaria, el equilibrio se producirá en el punto “A” y, por tanto, el individuo declarará toda su renta.

3°. En consecuencia, el individuo decidirá defraudar cuando la restricción presupuestaria tenga menos pendiente que la curva de indiferencia que pasa por “A”. Represente analíticamente ambas pendientes (teniendo en cuenta que en el punto “A” la renta final es la misma, con independencia de que el individuo sea sometido o no a inspección: “Y” = “Z”) y obtenga bajo qué condiciones el individuo decidirá defraudar.

64. Considere el modelo de evasión fiscal propuesto por Yitzhaki, en el que la sanción por incumplimiento,  $F$ , es proporcional al impuesto evadido:

- a) Represente analíticamente el problema de maximización de la utilidad esperada del agente económico y derive de él la condición de primer orden.



- b) ¿Cuál debe ser el valor de la sanción esperada para que el individuo decida defraudar parte de su renta?
- c) ¿Cómo se modificará la renta declarada cuando se altere la sanción? ¿Y cuando se modifique la renta efectivamente percibida por el individuo? Representélo gráficamente.

65. Suponga que se puede agrupar a los individuos en dos grupos, a efectos de su tributación en el IRPF: los “ricos”, que están sujetos a un tipo de gravamen  $t_1$ , y los “pobres”, sujetos a un tipo  $t_2$  ( $t_1 > t_2$ ). La Administración Tributaria quiere establecer un plan para eliminar el fraude fiscal. Teniendo en cuenta que la sanción máxima que puede imponerse por defraudación es la misma para todos los individuos ¿debería establecerse una probabilidad de detección común a ambos grupos de individuos, o probabilidades diferentes para “ricos” y “pobres”? Representélo gráficamente.

66. Suponga que en un país se valora mucho cualquier reducción en el fraude fiscal porque, con independencia de que se obtengan más o menos ingresos adicionales, la ganancia derivada de la disminución del fraude se considera siempre muy elevada desde la perspectiva de los principios de equidad y generalidad.

¿Cuál sería, a su juicio el “nivel óptimo de fraude” en ese país? ¿Sería superior o inferior al de otro país que valorara sólo los ingresos monetarios adicionales derivados de la reducción de la evasión? Utilice el instrumental gráfico como apoyo de su argumentación.

67. Suponga que la Administración Tributaria española puede imponer a los defraudadores multas de hasta el 150 por 100 de las deudas tributarias evadidas. ¿Cuál tendría que ser la probabilidad de detección del comportamiento fraudulento para que un empresario individual –neutral ante el riesgo- declarara todas las rentas obtenidas en el desarrollo de su actividad económica? ¿Cambiaría su respuesta si la empresa fuera una sociedad anónima?