

Igualmente, al cabo de los años, sería ya necesaria una evaluación de los resultados del sistema de estimación objetiva y de sus alternativas.

Otro aspecto necesitado de una mejora es el relativo al tratamiento de los rendimientos del capital, donde claramente el impuesto requiere un esfuerzo de homogeneización del régimen de estos rendimientos sin que la fiscalidad distorsione los mercados y se convierta en el mejor atractivo de ciertos productos.

Desde otro punto de vista, probablemente sería deseable un apoyo más decidido al acogimiento de los mayores por sus descendientes.

**3.** La reducción de tipos se ha notado especialmente en los efectos económicos, obvios y que ya han podido constatarse, de una mayor renta disponible en los sujetos pasivos del impuesto.

**4.** La reducción de los tipos impositivos es uno de los aspectos a tener en cuenta a la hora de evaluar la presión fiscal; no obstante, ésta depende no sólo de los tipos nominales sino de los demás aspectos de la regulación del IRPF y de los niveles de recaudación en los demás tributos, teniendo en cuenta además el conjunto de las administraciones. Consagrado el objetivo de reducción o eliminación del déficit, cualquier reducción de la presión fiscal exigirá un debate más serio y con mejor conocimiento de la distribución y destino del gasto público.

La reducción de tipos impositivos del IRPF, constantes el resto de tributos, exige ampliar la base imponible, probablemente, más que mediante modificaciones normativas, a través de la acción de la Inspección, que debe identificar las bolsas de fraude del impuesto (no obstante, la experiencia indica que la rentabilidad marginal de los esfuerzos de descubrimiento de bolsas de fraude se reduce a medida que aumenta el cumplimiento voluntario).

En todo caso, se observa una evolución del sistema fiscal en favor de una proliferación de tributos sobre hechos imponibles más concretos y con una recaudación supuestamente afectada a ciertos fines (impuestos ecológicos, tasas, etc.). Sería necesario un cierto control

de este proceso en el que además están interviniendo muy activamente las Comunidades Autónomas, para evitar una mayor complejidad del sistema fiscal en su conjunto y una elevación real de la presión fiscal frente a la aparente reducción de impuestos.

**5.** Antes de nada, sería necesario un estudio riguroso acerca de la evolución de la presión fiscal durante los últimos tres años, acompañado de un análisis de la evolución del gasto público y de su destino en las distintas administraciones públicas. Sólo entonces será posible dar una opinión fundada acerca de una posible pérdida de equidad. En todo caso, ha de tenerse en cuenta que el IRPF es un impuesto que adolece de un importante grado de falta de equidad en su aplicación efectiva, como consecuencia no sólo del fraude fiscal sino de estar centrado en la tributación de las rentas del trabajo y de las rentas medias en general, aunando sus efectos con los que ya producen las cotizaciones sociales.

## RAFAEL ORTIZ CALZADILLA

Catedrático de Hacienda Pública, U.C.M.

**1.** El nuevo IRPF resulta más sencillo de aplicar, especialmente, por la nueva definición y tributación de las rentas irregulares:

a) Los rendimientos irregulares se calculan de forma más sencilla al aplicar una reducción eliminando el cálculo más complejo consistente en la anualización de los mismos a efectos de su integración en las bases regular e irregular.

b) La consecuente integración de todos los rendimientos irregulares en la base general, una vez aplicada la reducción correspondiente, también contribuye a dotar de mayor sencillez al impuesto.

c) El cálculo de la base especial es más sencillo al integrar únicamente las ganancias patrimoniales obtenidas en un plazo superior al año.

**2.** Aspectos mejorables:

a) La tributación conjunta del nuevo impuesto al ser aplicada con una sola tarifa y sin

ningún método de promediación de rentas ha podido perjudicar a las familias en las que ambos cónyuges aportan rentas.

b) El método de estimación objetiva singular ha favorecido la generalización del tributo a los pequeños empresarios a pesar de los agravios comparativos que genera respecto a los perceptores de otras rentas, en especial las de trabajo, y de las rentas fiscales que genera. Deben instrumentarse mecanismos para verificar que los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva cumplen los requisitos para la aplicación de dicho régimen, especialmente, el referido al volumen de ingresos.

### 3. Tipos impositivos:

a) En general, la reducción de los tipos impositivos ha podido generar estímulos tanto al trabajo como al ahorro, especialmente, en los contribuyentes que se encuentran en los niveles altos de la tarifa.

b) Sin embargo, debe revisarse la tarifa respecto a las vigentes en los países de nuestro entorno y, en especial, el límite conjunto de las cuotas integras de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio que sigue estando en un nivel muy elevado (70 por 100) y que incluso puede llegar a superar el 100 por 100 de la base de IRPF. Aunque en la práctica los contribuyentes afectados por el límite conjunto de las cuotas IRPF-IP son pocos, sin embargo, en los últimos años han podido observarse efectos como los siguientes:

1º. Deslocalización de residentes fiscales que "emigran" hacia países con menor fiscalidad relativa, por ejemplo, el Reino Unido, con un tipo máximo en IRPF del 40 por 100 y sin tributación sobre el patrimonio neto.

2º. Utilización de paraísos fiscales para la colocación de patrimonios o la adopción de la residencia fiscal a pesar de las medidas antielusión introducidas en la reforma de 1998 sobre el tema.

3º. Resta eficacia y legitimación a las medidas antielusión por cuanto los elevados niveles de tributación que se derivan de la concurrencia de los impuestos sobre la renta y patrimonio puede resultar realmente gravosa en algunos casos (por ejemplo, contribuyentes con

patrimonios elevados con baja rentabilidad; titulares de patrimonios empresariales que no cumplen con todos los requisitos para gozar de la exención; etc.) a pesar de las correcciones introducidas al establecer la exención de los activos empresariales y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre el Patrimonio.

4º. Supone un claro desincentivo para nacionales de otros países que, en muchos casos, no "adoptan" la residencia fiscal en España (a pesar de permanecer por más de 183 días en territorio español) dada la concurrencia del Impuesto sobre el Patrimonio (IP), que generalmente no tienen en su país de origen, los tributos locales sobre la propiedad inmueble (IBI, Tasas locales) y la tributación de la renta imputada a los inmuebles que constituyen segunda residencia en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), lo que hace que la tenencia de una vivienda en España esté gravada como mínimo por cuatro figuras tributarias: IRNR, IP, IBI y tasa por recogida de basuras.

Los efectos negativos mencionados anteriormente tienen su causa principalmente en la existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio en España y en la inexistencia del mismo en otros países de nuestro entorno económico. Teniendo en cuenta:

1º. La escasa aportación en términos de recaudación de dicho tributo.

2º. El hecho de haber sido transferido a las Comunidades Autónomas con lo que la función de control de rentas, que constituyó una de las principales razones de su introducción en el sistema fiscal español, queda muy debilitada.

3º. Los efectos negativos mencionados anteriormente en materia de deslocalización de contribuyentes y de patrimonios y de rechazo a la adopción de la residencia fiscal española por extranjeros residentes de hecho en zonas turísticas españolas, así como la escasa relevancia de efectos que justificasen su mantenimiento en términos de equidad y eficiencia, aconsejan el estudio de la desaparición de dicho impuesto.

4º. Existe el riesgo de la potencial declaración de inconstitucionalidad del artículo 31. Uno de la Ley 19/1991 por la hipotética contra-

vención de la previsión incluida en el artículo 31 de la Constitución en el sentido de que la progresividad del sistema tributario debe tener como límite la no confiscatoriedad del mismo. Dicho artículo establece el límite conjunto de las cuotas íntegras de IRPF e IP y posibilita la aplicación de tipos superiores al 100 por 100 sobre la base declarada en IRPF. En este sentido tenemos el precedente del Tribunal Constitucional alemán que ya se pronunció sobre el tema, lógicamente, referido al sistema tributario alemán. En el caso español hay que indicar que la cuestión de inconstitucionalidad ha sido presentada por un contribuyente ante la Audiencia Nacional que se pronunció en sentencia de fecha 1 de junio de 2000 entendiendo que, en el caso planteado, no existía fundamento para plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional por considerar que el Impuesto sobre el Patrimonio no tenía carácter confiscatorio dado el bajo nivel de renta declarada respecto a la cuantía del patrimonio del contribuyente.

4. Indudablemente, las demandas del Estado de Bienestar podrían verse afectadas negativamente por nuevas reducciones de los tipos impositivos si de las mismas se derivan reducciones en el nivel de recaudación. Sin embargo, la introducción de correcciones en la tarifa, la eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio, la aplicación de doble tarifa para la tributación conjunta o, alternativamente, la aplicación de un sistema de promediación de rentas, junto con el mayor control de las rentas empresariales en estimación objetiva, el mayor control de las rentas de actividades profesionales, etc., atenuarían algunos de los efectos negativos mencionados anteriormente creando un mejor clima que posibilite la adopción de la residencia fiscal española por parte del elevado número de contribuyentes extranjeros residentes de hecho en España, y reduciendo los incentivos a la deslocalización de contribuyentes y patrimonios; y por otra, ampliarían la base del IRPF en las rentas empresariales y profesionales, etc. Todo ello podría tener efectos positivos en términos netos de recaudación.

Además, las demandas del Estado de Bienestar deben también ser atendidas profundizando en la mejora de la gestión en materia sanitaria, educativa, justicia, etc., esto es, mejorando la calidad de los servicios que componen el gasto social.

5. Indudablemente en términos de equidad todo desplazamiento de la financiación hacia la imposición indirecta comportaría un menor grado de equidad en el sistema tributario dado el carácter regresivo de la imposición sobre el consumo. Sin embargo, hay que señalar que desde la reforma de 1998 los tipos impositivos en el IVA han permanecido invariables con lo que la mayor recaudación (superando incluso a la procedente del IRPF) ha sido posible gracias tanto a la mejora de la coyuntura económica como de la gestión tributaria.

### **EDUARDO RAMÍREZ MEDINA** Socio de CUATRECASAS

1. Efectivamente, en mi opinión, el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que entró en vigor en enero de 1999 ha contribuido de una manera significativa al logro de una mayor simplificación en el cumplimiento de las tareas de liquidación fiscal por parte de los contribuyentes españoles.

Dentro de esta mayor simplificación cabe destacar la estructura del Impuesto, el tratamiento de la parte especial de la base imponible así como el régimen fiscal de las rentas irregulares.

Igualmente, ha tenido una gran importancia la reforma del Impuesto que quedó incorporada a la Ley 6/2000, por la que se modifica el tratamiento de la parte especial de la base imponible reduciéndose el tipo de gravamen fijo del 20 al 18 por 100, así como se reduce de 2 a 1 año el período de maduración de ganancias y pérdidas patrimoniales para que formen parte de esta parte especial de la base imponible.

Por el contrario, si hay algún elemento negativo a mencionar es el de la continua sensación de provisionalidad que tiene el contribuyente español respecto de la duración y efectos de las normas fiscales. A este respecto, baste con recordar que la reforma comentada del año 2000 supone un importante cambio respecto a la norma original cuando ésta tenía poco más de un año de vigencia.

En este sentido y además de la simplicidad y fácil comprensión de los tributos debe añadirse un nuevo valor demandado por los contribu-