

LOS IMPUESTOS EN ESPAÑA

Juan Francisco MARTIN SECO

PRESION FISCAL Y REFORMA TRIBUTARIA

LA problemática que rodea a un tema tan amplio como «Los Impuestos en España» tiene que abordarse necesariamente con una cierta perspectiva generalizadora. Esta es la dificultad que acecha a este artículo: pero también su objetivo. Se intenta dar una visión general que sirva de marco de referencia a otros trabajos dedicados a problemas más concretos y específicos.

El convencimiento de que nos encontramos en un momento de tránsito y cambio, es decir, ante un proceso de reforma, me obliga a comenzar por una pregunta esencial: ¿Cuándo surge una reforma fiscal? Fundamentalmente cuando hay un momento de crisis, crisis social, política, económica y por supuesto, crisis en la financiación del sector público.

Así ocurre con la reforma de Mon-Santillán, la cual aparece, según palabras de Estapé, unida a las repercusiones inmediatas de la obra legislativa de la Revolución Francesa, los intentos de las Cortes de Cádiz y la primera guerra carlista.

Otro tanto ocurre con la reforma de Fernández Villaverde, que sigue a la crisis definitiva del imperio colonial, y que originó una insuficiencia grave de ingresos fiscales, crecimiento del déficit público y aumento de la inflación.

Sucede también en la reforma de Larraz, después de la guerra civil; en la de Navarro Rubio,

unida al Plan de Estabilización, y por último, en la reforma de 1977, que aparece también en momentos de crisis política y social, y se enmarca en el tránsito político de un sistema dictatorial a un sistema democrático y en un período de crisis económica que se manifiesta en el sector público a través del déficit.

La reforma que empezó en 1977 no está terminada, pues si bien en dicho año se alcanzaron hitos importantes en determinados aspectos del sistema fiscal, es cierto también que otros muchos quedaron sin reformar. Y no solamente en el aspecto normativo, sino en otras dos vertientes: la conciencia fiscal de la mayoría de los españoles, de un lado, y la reforma adecuada de la organización administrativa y gestión tributaria, de otro.

Muchos son los motivos que

abogan por la culminación de la reforma; entre otros, la existencia de un déficit público de cuantía considerable. En efecto, el déficit en nuestro país ha ido creciendo de forma continuada hasta el año 1982 para pasar a estabilizarse en el año siguiente y descender levemente en 1984.

Sin entrar en la polémica de los efectos nocivos del déficit, y aún cuando sus repercusiones inflacionarias, o el impacto «expulsión del sector privado», sean muy discutibles en función de la política monetaria o de la demanda de crédito privado existente, no se puede dudar que un déficit público estructural y constante genera en el Presupuesto cargas financieras cada vez más importantes que hipotecan en el futuro una parte de los ingresos públicos.

El déficit público se autoalimenta y, a través de un proceso de acumulación de cargas financieras, dificulta la solución en el futuro del equilibrio presupuestario.

CUADRO N.º 1

ADMINISTRACIONES PUBLICAS (En términos de Contabilidad Nacional)

AÑOS	1	2	1/2
	Capacidad (+) o necesidad (-) de financiación	PIB a p.m. (precios corrientes)	
1973	46,6	4.139,6	1,12
1974	9,3	5.102,0	0,18
1975	2,6	6.018,3	0,04
1976	— 22,1	7.234,2	— 0,30
1977	— 56,5	9.178,4	— 0,62
1978	— 196,6	11.230,6	— 1,75
1979	— 217,7	13.130,5	— 1,66
1980	— 305,1	15.185,1	— 2,01
1981	— 523,3	17.327,4	— 3,02
1982	— 1.143,1	19.870,3	— 5,75
1983 (P)	— 1.279,0	22.682,8	— 5,63
1984 (A)	— 1.241,0	25.870,4	— 4,79

CUADRO N.º 2

**EVOLUCION DE LAS OBLIGACIONES RECONOCIDAS
POR INTERESES Y GASTOS FINANCIEROS**

AÑOS	Volumen	Incremento
1979	28.666	32,3
1980	39.520	37,9
1981	38.669	- 2,2
1982	79.873	106,6
1983	184.081	130,5
1984	369.664	100,0

El déficit sería más reducido de no ser porque en los últimos años las cargas financieras derivadas de la financiación de los déficits de años anteriores se han elevado de forma significativa. Así, en el año 1984 prácticamente se duplican los gastos financieros respecto al ejercicio presupuestario anterior; por ello, el simple mantenimiento del déficit ya supone un esfuerzo importante desde el punto de vista del crecimiento del gasto público, porque los gastos corrientes y de capital tienen que estrecharse y dejar espacio para los gastos de financiación de los déficits de años anteriores.

El problema del déficit no es sólo un problema de cuantía, sino también de flexibilidad del gasto público que lo origina. Uno de los problemas más graves que encierra nuestro déficit público es el de su rigidez en la vertiente del gasto. No significa esto que carezca de importancia el control del gasto público, pero la posibilidad de actuación está más en aspectos relacionados con su eficacia, su transparencia, e incluso con el control mismo del manejo de los fondos públicos, que con el volumen o cuantía del mismo.

De hecho, la cuantía del déficit público es en nuestro país de tal magnitud que resulta difícil, si no imposible, pensar que por la vía de la reducción del gasto público pueda ser enjugado. No cabe duda de que, con independencia de las actuaciones pertinentes para la reducción del gasto, es por la vía de la recaudación impositiva por donde ha de venir también la solución al problema de nuestro déficit público.

Desde otro punto de vista, estamos también ante una situación adecuada para continuar la reforma fiscal. La presión fiscal, por mucho que difieran las opiniones al respecto, es baja en España. Esta es una de las características de nuestro sistema fiscal. Hay una diferencia de casi 15 puntos con respecto a la media de la Comunidad Económica Europea; e incluso respecto a la OCDE existe una diferencia sustancial, que se demuestra cuando observamos que sólo Turquía está por debajo de España en lo que a presión fiscal se refiere.

A veces se afirma, y tiene su parte de verdad, que lo distorsionante para la realidad económica española no es tanto el nivel actual de presión fiscal como

CUADRO N.º 3

**PRESION FISCAL
EN LOS PAISES MIEMBROS
DE LA OCDE**

**Ingresos Fiscales incluida
la Seguridad Social**

PAISES	1982
1. Suecia	50,26
2. Noruega	47,77
3. Bélgica	46,65
4. Holanda	45,47
5. Dinamarca	43,97
6. Francia	43,72
7. Austria	41,09
8. Italia	39,90
9. Reino Unido	39,60
10. Irlanda	39,57
11. Luxemburgo	37,69
12. Alemania	37,27
13. Finlandia	36,60
14. Canadá	34,85
15. Nueva Zelanda	33,63
16. Grecia	31,92
17. Australia	30,97
18. Suiza	30,93
19. Portugal	30,82
20. Estados Unidos	30,46
21. Japón	27,21
22. España	25,33
23. Turquía	20,11

su evolución o, más exactamente, su comportamiento creciente en el tiempo.

Se señala en ocasiones que, si bien es cierto que nuestra presión fiscal es más baja que en el resto de la OCDE y, en general, de los países de economía occidental, también lo es que se viene produciendo un crecimiento regular de la presión fiscal en España, y que es precisamente ese ritmo de aumento el que puede crear problemas a nuestra economía. Sin embargo, si se analizan con detenimiento las cifras, se observa que no es el español un caso único y exclusivo de incremento de la presión fiscal.

Incluso hay otros países que,

en el mismo período de tiempo, han incrementado su presión fiscal tanto o más que España.

En el período de tiempo que transcurre entre los años 1977 y 1982, según datos de la OCDE, España experimenta un incremento de presión fiscal de menos de cuatro puntos, de 21,53 a 25,33.

Otros países tienen incrementos similares e incluso mayores en el período considerado. Inglaterra pasa de 35,04 a 39,60, con un incremento de 4,5 puntos. Irlanda 5 puntos. Japón 4,7 puntos. Francia casi 4 puntos. Grecia 4,5 puntos. Canadá 3 puntos. Italia aumenta su presión fiscal en 9 puntos, pasando de un 30,89 a un 39,90. Estos incrementos se producen a pesar de que se parte de cifras absolutas mucho más altas.

Por otra parte, y también desde esta óptica, se ha intentado argüir que para medir el esfuerzo fiscal de un país no es índice adecuado el de la presión fiscal, sino que debería emplearse el llamado índice de Frank, o de esfuerzo fiscal. Este índice se viene utilizando con bastante frecuencia sobre todo en determinados medios, cuando se quiere rebatir la idea de que la presión fiscal no es excesivamente alta en España.

El índice de Frank se define como el índice de presión fiscal (T/PIB) dividido por el PIB *per cápita* (PIB/N), donde T son los ingresos tributarios y N es la población. Es decir, si llamamos F al índice de Frank, tenemos

$$F = \frac{T/PIB}{PIB/N}$$

El problema de este índice estriba en la dificultad de saber exactamente qué está midiendo. Pues si bien es posible dar una interpretación inmediata al índice

de presión fiscal (la parte del producto ingresado por la Hacienda a través de tributos), el índice de Frank es simplemente una ponderación de la presión fiscal que carece de cualquier base económica. Por ello, la ordenación que surja de este índice es también una ordenación que no obedece a ningún criterio claro, y que puede resultar en verdaderos absurdos.

El absurdo se puede comprobar incluso desde el punto de vista matemático: si comparásemos dos países en los que la detracción por parte del sector público fuese el total del Producto Interior Bruto, es decir, cuya presión fiscal fuese del 100 por 100, o sea 1,00, nos encontraríamos en ambos casos con que el Estado se ha llevado todo el Producto Interior Bruto; por lo tanto habría que suponer que tienen el mismo esfuerzo fiscal.

Si aplicamos el índice de Frank, nos encontraríamos con que un país que tuviese una renta *per cápita* cuatro veces más pequeña que otro, tendría un índice de esfuerzo fiscal, cuatro veces superior. Creo que esto es expresión de la no consistencia teórica de dicho índice. Se trata, en definitiva, de que el índice al que me refiero está fuertemente sesgado por el nivel de riqueza del país en cuestión, de modo que, independientemente de la porción de producto apropiada por el Estado a través de impuestos, los países más ricos tenderán siempre a mostrar valores inferiores para este índice que los países más pobres. Más que un índice de esfuerzo fiscal, parece como si estuviéramos tratando de un índice de pobreza.

En definitiva, este índice forzosamente tiene que ser alto para los países cuya renta *per cá-*

pita sea baja, aun cuando su presión fiscal no sea excesivamente elevada. Con la aplicación de este índice, algunos países de la OCDE, como Turquía, Portugal, etc., estarían a la cabeza, mientras que países con elevada presión fiscal, aparecerían clasificados en último lugar.

Mucho más consistente quizás que utilizar el índice de Frank, es estudiar qué presión fiscal han tenido otros países del área europea cuando tenían la misma renta *per cápita* que España.

CUADRO N.º 4

PRESION FISCAL (CON S.S.) DE PAISES MIEMBROS DE LA OCDE EN LOS AÑOS CON PIB PER CAPITA SIMILAR A ESPAÑA EN 1982

PAISES	Presión Fiscal (con S.S.)
Noruega	45,23
Dinamarca	42,97
Holanda	41,58
Suecia	41,06
Austria	38,69
Bélgica	37,99
Irlanda	37,83
Alemania	36,29
Francia	35,66
Reino Unido	35,04
Finlandia	33,76
Luxemburgo	33,10
Nueva Zelanda	32,26
Canadá	31,80
Italia	31,26
Estados Unidos	29,79
Australia	26,44
España	25,33
Suiza	23,91

El cuadro N.º 4 demuestra que todos los países de la OCDE, excluido Suiza, tenían una presión fiscal mayor que la de Es-

pañía cuando alcanzaban la renta *per cápita* que nuestra nación tenía en 1982.

Podemos afirmar pues que cualquier análisis en profundidad sobre las cifras y estadísticas de la OCDE, en términos comparativos, demuestran claramente que la presión fiscal en España es relativamente baja comparada con la de otros países.

Esta primera conclusión debe completarse con una segunda, referente a que la distribución de la presión fiscal en España no es equitativa: los impuestos se reparten de manera desigual en relación con las diferentes fuentes y los diversos niveles de renta. Esta distribución no equitativa de la presión fiscal provoca que determinados grupos sociales tengan una presión fiscal mucho más elevada que otros, y es consecuencia, fundamentalmente, de un problema endémico de nuestro país: el fraude fiscal.

El grave problema de nuestro sistema fiscal, el fraude, puede analizarse desde ópticas diferentes:

a) Distribución entre los que declaran y los que no declaran.

En relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, nos encontramos con que las personas físicas que declaran en 1982 son aproximadamente, según un informe de la Comisión del Fraude Fiscal, el 65 por 100 de las obligadas a declarar, es decir, que un 35 por 100 no hacían esta declaración. Es más, esta distribución entre declarantes y no declarantes es muy desigual, dependiendo de las distintas profesiones.

Se calcula que en 1982 no realizaron la declaración de la renta el 45,2 por 100 de los empresarios y profesionales, el 72,3 por 100 de los empresarios agrícolas y el 31 por 100 de los trabajadores dependientes. Es decir, que si la cifra ya es elevada en su globalidad, la distribución no equitativa según las diversas fuentes de renta hace más dramática la falta de equidad en el impuesto sobre la renta.

b) Atendiendo a los sectores en los que la renta se genera. Continuando con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y tal como puede apreciarse en el cuadro n.º 5, más del 80 por 100 de los rendimien-

tos declarados en los años que van de 1979 a 1983 corresponden a rendimientos del trabajo personal, cuando, realmente, de la distribución global de la renta, según la Contabilidad Nacional, las rentas de trabajo alcanzarían aproximadamente un 75 por 100.

c) Hay un tercer elemento de fraude que se produce con la generación de las llamadas rentas fiscales. Esto sucede cuando los empresarios obligados a realizar retenciones a cuenta del IRPF, y/o a repercutir el ITE, no realizan el ingreso posterior correspondiente en el Tesoro Público: lo que origina que rentas, ingresos que debieran ser del Tesoro Público, fluyan como subvenciones encubiertas hacia determinados sectores productivos del país.

Los puntos anteriores son tan sólo ejemplos destacados del fraude existente en el conjunto de nuestro sistema impositivo.

Nos encontramos, en definitiva, a nuestro juicio, con dos características que subsisten después de la reforma del sistema fiscal español iniciada en 1977, y

CUADRO N.º 5

DISTRIBUCION RELATIVA POR FUENTES DE RENTA

	1979	1980	1981	1982	1983
Trabajo	81,93	83,12	83,79	83,63	83,94
Actividad empresarial	5,46	5,16	4,68	5,78	5,86
Actividad profesional	3,66	3,63	3,40	3,77	3,43
Capital mobiliario	5,76	5,77	6,20	4,93	5,74
Capital inmobiliario	3,18	1,90	1,87	1,92	1,56
Rentas irregulares	0,11	0,18	0,13	0,17	0,15
Transparencia fiscal	0,04	0,43	0,28	0,38	0,39
Incremento patrimonial	0,33	0,46	0,47	0,55	0,55
Disminución patrimonial	— 0,47	— 0,66	— 0,82	— 1,13	— 1,62
Base imponible	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

que, en síntesis, pueden resumirse así:

1.^a Insuficiente capacidad recaudatoria del mismo para atender el nivel de gasto público existente en la actualidad y que previsiblemente existirá en un futuro próximo: incapacidad que va estrechamente unida a la baja presión fiscal que, en relación con otros países europeos o del área de la OCDE, existe en España.

2.^a Existencia de un fraude fiscal, profundo y endémico, que atenta contra la equidad de nuestro sistema impositivo.

La lucha contra el fraude fiscal en las sociedades modernas no responde únicamente a la reacción necesaria ante un comportamiento antisocial y falta de equidad, pues el defraudador no sólo traslada parte de la carga tributaria que le corresponde a otros contribuyentes más débiles o peor situados en la relación impositiva, sino que además genera graves distorsiones en los objetivos de la política fiscal.

El fraude fiscal atenta contra el principio de suficiencia impositiva: porque al disminuir los recursos estatales aumenta el déficit público, deteriorando de esta manera la capacidad de respuesta del Estado ante la crisis económica, y obliga a éste a competir en los mercados financieros con el sector privado, lo que dificulta su funcionamiento y restringe las posibilidades de inversión; contra el principio de justicia: porque, como afirmamos, el fraude no se distribuye equitativamente; contra la flexibilidad de los impuestos, ya que la recaudación de los ingresos del Estado se hace depender de la voluntad del cuerpo social de los contribuyentes y no de la normativa legal, con lo que vuelve a reducirse la posibilidad de ac-

tuar en épocas de crisis económica, donde se requieren respuestas rápidas y flexibles. Por último, el principio de «capacidad económica» se ve vulnerado, pues el defraudador no paga conforme a su capacidad, y, al contrario, el contribuyente que cumple sus obligaciones fiscales sufre un exceso comparativo de imposición.

Presión fiscal baja y no distribuida equitativamente son los prolegómenos necesarios que abogan por continuar la reforma fiscal iniciada.

Como he dicho en alguna otra ocasión, una reforma fiscal no consiste tan sólo en un conjunto de modificaciones legales, es necesaria la existencia de otras dos variables fundamentales para que la misma tenga éxito: generación de una conciencia fiscal en la mayoría de los contribuyentes y reforma de la administración tributaria, encargada de aplicar las normas fiscales.

CONCIENCIA FISCAL

Podemos afirmar, sin temor a exageraciones, que nuestro país es uno de los más bajos en cuanto a conciencia fiscal se refiere. No es de extrañar que después de muchos años en que los ciudadanos, por el sistema político imperante, veían al Estado como algo ajeno, se sientan aún poco integrados y carentes de la conciencia social suficiente para comprender que las cargas públicas deben ser soportadas por la totalidad de los contribuyentes.

Aquella famosa frase de la monarquía absoluta, «el Estado soy yo», conlleva inevitablemente una respuesta simétrica en el resto de los ciudadanos «el Estado es el otro». El Estado como algo

ajeno al fin y al cabo, como una superestructura, como un todo compacto y monolítico que les trasciende y donde no se sienten integrados. Esta es la conclusión sentida y casi intuitiva como un axioma por la mayoría de los ciudadanos en una dictadura.

España ha vivido durante muchos años esta experiencia. El Estado no solamente no era de todos, sino que en muchos casos se percibía como un enemigo que atentaba contra la libertad y seguridad individual. Las relaciones entre los ciudadanos y el Estado estaban viciadas por la hostilidad.

Los pocos años democráticos de nuestro país constituyen un periodo excesivamente corto para borrar esta sensación colectiva y hacer desaparecer la desconfianza existente a nivel popular hacia el Estado omnipotente. El cambio en las instituciones políticas suele ser más rápido que las modificaciones sociales, y mucho más que la evolución de la conciencia colectiva. En lo más profundo del sentimiento colectivo del pueblo español sigue existiendo un cierto miedo hacia el Estado y una desconfianza radical hacia los que ejercen el poder político.

Este sentimiento no es gratuito, hunde sus raíces en experiencias vividas a lo largo de muchos años y en el convencimiento de que a esta democracia recién estrenada no le ha dado tiempo a desmontar, dentro de nuestro Estado, muchos nudos de poder que, de forma autónoma, perpetúan hábitos y comportamientos de la época dictatorial.

Los ciudadanos se sienten aún poco identificados con las decisiones del gasto público y falta, por tanto, en muchos casos, esa conciencia fiscal que aparece en

otros países europeos, que ven al defraudador como alguien que atenta gravemente contra el patrimonio colectivo. Es un proceso lento y difícil, pero necesario. El delito social, y más concretamente el fiscal, debe configurarse como auténtico delito, tan grave o más que el que atenta contra la propiedad privada, no sólo en la normativa legal sino en la mentalidad y en la conciencia del entramado social.

De hecho, éste fenómeno, reconocido como propio de nuestra pasada idiosincrasia, me atrevería a afirmar que se produce incluso en algunas de las instituciones públicas que tienen la obligación de administrar el propio sistema fiscal.

MEDIDAS NORMATIVAS

La segunda variable en cualquier reforma fiscal son las modificaciones normativas, y fue precisamente aquí donde la reforma de 1977 dio pasos más importantes:

La Ley 50/77 de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, configuraba el delito fiscal y el impuesto extraordinario sobre el Patrimonio, y ampliaba la información a suministrar por entidades financieras. Más tarde se promulgaron las leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Renta de las Sociedades, con sus respectivos reglamentos.

Todas estas normas reformaron sustancialmente la imposición directa y diseñaron diferentes instrumentos necesarios para la administración tributaria. No obstante, en el ámbito normativo aún queda un largo camino por recorrer. En primer lugar, es

necesario completar la reforma de la imposición directa con la indirecta y, especialmente urgidos por nuestra próxima entrada en el Mercado Común Europeo, será necesario que las Cámaras aprueben en plazo corto la Ley sobre el Impuesto del Valor Añadido y la Ley de Impuestos Especiales, y también, aunque no por el mismo motivo, una futura Ley de Tasas y Precios Públicos.

Por otra parte, es necesario modificar determinados aspectos de la imposición directa, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades. Modificaciones basadas en la experiencia acumulada en los años en que han estado en vigor ambos impuestos. Al mismo tiempo, es necesario configurar un nuevo impuesto sobre el Patrimonio que sustituya a aquél extraordinario y provisional diseñado por la Ley 50/1977.

Era necesario también, y así se ha hecho en los últimos años, dotar a la administración tributaria de medios legales más adecuados a la configuración de los actuales impuestos, reformando parcialmente la Ley General Tributaria del año 1963. Era imprescindible potenciar la figura del delito fiscal, modificando los artículos correspondientes del Código Penal, y, por último, establecer un nuevo sistema de tributación de activos financieros de nueva creación que, por no estar sometidos a retenciones, carecían también de todo control fiscal.

A finales de 1982, por tanto, existían amplias lagunas normativas que era necesario cubrir de forma paulatina.

Un caso concreto es el del de-

lito fiscal. Es un dato conocido que de los más de mil casos de presunto delito fiscal, enviados a los órganos judiciales, sólo ha habido tres sentencias condenatorias, ninguna de ellas en el Tribunal Supremo. La figura del delito fiscal no ha prosperado, no sólo porque tenía un límite cuantitativo, lo que es perfectamente aceptable, sino porque, en primer lugar, estaba condicionado a que hubiese terminado el proceso administrativo, lo que alargaba indefinidamente el camino para llegar a la vía judicial; y, en segundo lugar, porque venía condicionado a que hubiese irregularidades graves en la contabilidad u obstrucción clara a la administración tributaria, lo que siempre era difícil demostrar en el ámbito de los Tribunales de Justicia.

Lo cierto es que la regulación del delito fiscal ha tenido deficiencias, deficiencias a las que ha coadyuvado una cierta ineficacia en la administración tributaria encargada de aplicarlo, que quizás no ha sabido concretar los expedientes de presuntos delitos fiscales para llevarlos ante los tribunales. También ha podido influir, por qué no decirlo, la existencia de una cierta mentalidad social, que afecta lógicamente a las instituciones judiciales, para las que el delito fiscal no aparece posiblemente con la gravedad que las mismas leyes intentan atribuirle.

Los efectos prácticos de la configuración del delito fiscal han sido prácticamente nulos, hecho que contrasta con la realidad de otros países: en Estados Unidos, por ejemplo, hay aproximadamente unos 300 casos al año en los que no solamente recae sentencia condenatoria, sino que los inculpados son condenados a prisión por delito fiscal.

Por otra parte, el mismo impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, diseñado en 1979, presenta interrogantes y cuestiones que la realidad continuamente nos está planteando y que ocasionan distorsiones en el sistema fiscal: ocurre así con el régimen de transparencia fiscal; el tratamiento de las plusvalías y minusvalías; el mismo procedimiento de estimación objetiva singular; la gran complejidad de las deducciones y desgravaciones; la progresividad enmascarada de la tarifa del impuesto sobre la renta y el problema de la unidad familiar.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, sus años de vigencia han demostrado que se plantean problemas serios en determinados mecanismos de su funcionamiento. Así ocurre con la tributación de los grupos de sociedades: las plusvalías y las deducciones y amortizaciones.

Todo lo escrito hasta aquí nos lleva a concluir que si bien entre los años 1977 y 1979 se aprobaron leyes y tomaron medidas que significaron, sin duda alguna, un avance muy notable para la Hacienda pública desde el punto de vista normativo, la labor que queda por hacer en este proceso continuo de reforma fiscal es todavía muy importante.

En unos casos puede tratarse de leyes que reformen plenamente figuras impositivas, en otros se tratará de modificar aquellos elementos de leyes vigentes que la experiencia ha demostrado ineficaces, y que no han tenido los resultados que se pretendían.

REFORMA DE LA ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA

El tercer elemento básico de toda reforma tributaria, que con frecuencia se olvida, es la «Reforma de la Administración Tributaria». Elemento que no por olvidado es menos importante. Musgrave afirmaba que un sistema tributario vale lo que valga la administración encargada de aplicarlo. Y quizás éste ha sido el elemento más inerte y en el que menos se ha producido la transformación necesaria.

En mi opinión, ha habido una evolución desigual entre el ámbito normativo y el ámbito de la gestión del aparato tributario encargado de aplicar la legislación. Y esto ha sido causa y ocasión, quizás, de que los resultados previstos en las leyes no solamente no se hayan cumplido, sino que se hayan desvirtuado por la ineficacia, no de los funcionarios, por supuesto, pero sí del aparato organizativo en su conjunto. Esto se pone de manifiesto claramente con un simple ejemplo: mientras que el número de declaraciones que recibe la Hacienda pública pasa de 303.000 en 1970 a 6.488.000 en 1983, el número de funcionarios pasa de 11.584 en 1970 a 13.917 en 1984.

La administración tributaria, durante todos estos años, ha estado totalmente empobrecida, tanto en medios humanos como materiales. Se ha hecho un esfuerzo importante en la dotación de elementos informáticos, pero la instrumentación informática, aun siendo imprescindible, no es suficiente si no se tiene un aparato gestor que esté correctamente aplicado al sistema fiscal. Así, se da la paradoja de que, desde el punto de vista de

la Inspección, tenemos un sistema informático más avanzado que otros países y, sin embargo, el sistema de gestión desde el punto de vista informático es mucho más pobre.

La división en cuerpos de los funcionarios del actual Ministerio de Economía y Hacienda ha llevado a que la gestión tributaria quedase casi totalmente abandonada y se incidiese fundamentalmente en aquellas competencias concretas asignadas a cuerpos: inspección, control del gasto o competencias específicas de aduanas, sin que existiera una actuación conjunta y, sobre todo, dejando un vacío que era importantísimo cubrir: el de la gestión tributaria en sentido estricto.

La reforma de la gestión y de la administración tributaria es algo que hay que abordar con urgencia. No es suficiente que existan normas tributarias adecuadas, es necesaria la mejora del aparato administrativo para poder aplicar, de forma general y exacta, las normas jurídico tributarias vigentes.

A lo largo de este tiempo se han realizado importantes tareas en todos estos aspectos. Desde el punto de vista normativo, está terminado el Proyecto de Ley del IVA: la Ley de Reforma de la Ley General Tributaria ha sido aprobada, la Ley de Activos Financieros cubrirá un hueco importante en las futuras tareas de represión del fraude fiscal y la Ley de Impuestos Especiales está prácticamente ultimada.

Para culminar la reforma es necesario dotar a la administración tributaria del personal necesario para llevar a cabo los nuevos mecanismos de gestión tributaria. Está previsto que se incorporen en los próximos dos años cerca de 9.000 funcionarios

en los diferentes niveles de cualificación.

En cuanto a la administración territorial de la Hacienda pública, es necesario ordenar las oficinas tributarias en los tres niveles que se han definido para la nueva estructura: Delegaciones de Hacienda especiales, Delegaciones provinciales y Administraciones tributarias. Antes de que se inicie el plazo de la declaración de la renta estarán abiertas al público 100 Administraciones tributarias. En este sentido, el esfuerzo ha sido notable, ya que en sólo doce meses van a entrar en funcionamiento 72 nuevas administraciones. A finales del presente año pensamos que esté prácticamente ultimado el programa, que consta, como se sabe, de 204 oficinas.

Está en marcha el Nuevo Procedimiento de Gestión, mediante el cual, y por medios informáti-

cos, se llevará el control de los ingresos periódicos que deban realizar los contribuyentes, requiriéndose a aquellos que no los hayan efectuado y liberando así a la inspección de estas tareas, para que pueda dedicarse a las de investigación e inspección que le son propias.

Es necesaria también una reforma, ya prácticamente consumada, de los medios de la inspección en tres niveles: Oficina Nacional, que controle las grandes empresas; Dependencias Regionales, que controlen las empresas de tamaño medio en el ámbito de las distintas Delegaciones de Hacienda Especiales, y, por último, la Inspección en las distintas Administraciones tributarias. Todo ello pasando de la concepción del inspector actuando en forma individualizada al trabajo en equipo, mediante unidades de inspección en las que el Cuerpo Superior asuma

funciones de dirección del personal menos cualificado, pero con una formación notable, que son los subinspectores.

Una reforma profunda, como la que se pretende, no se hace en uno, dos y ni siquiera a lo largo de cinco años: es una reforma lenta y que exige continuidad, pues, tal como hemos ido analizando a lo largo de este artículo, presupone la realización de cambios, no sólo en la normativa tributaria, sino también en la mentalidad fiscal de los ciudadanos y, por supuesto, en la organización de la administración tributaria.

No es posible esperar resultados espectaculares e inmediatos. No puede pensarse que la distribución por fuentes de renta del IRPF pueda cambiar en un solo año, pero lo que sí cabe esperar es que exista la voluntad política clara de terminar con el fraude.

PROGRAMAS DE GESTION CON EFECTOS SOBRE LOS INGRESOS PUBLICOS

Javier PARAMIO FERNANDEZ

NOTA PREVIA

Los órganos de la administración periférica de la Hacienda pública desenvuelven su actividad según procesos de gestión cuyo grado de normalización es muy dispar, al depender de que se encuentren o no definidos en una norma o en instrucciones acordadas por quien tiene competencia para ello. Frecuentemente, y porque otra cosa no sería posible ni quizá positiva, los responsables de esos órganos disponen de un grado de libertad que no es reducido para ordenar su funcionamiento y la utilización de los recursos que tienen asignados.

No obstante, la complejidad de la Hacienda pública en un país como el nuestro exige que la actividad de los órganos que la integran, su gestión en definitiva, esté orientada y dirigida a través

de programas elaborados en función de los objetivos que tienen asignados. Esta exigencia ha determinado una creciente atención del Ministerio de Economía y Hacienda dirigida al establecimiento de programas de gestión y a la dirección y control de su ejecución.

Voy a referirme a continuación a algunos programas específicos de gestión tributaria seleccionados, de un lado, por su importancia relativa en el quehacer diario de los órganos periféricos de la Hacienda pública y, de otro, por su influencia en la consecución de los objetivos recaudatorios señalados a dichos órganos.

Son estos programas:

1. De gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. De requerimientos por no presentación de declaraciones.

3. De gestión recaudatoria en vía ejecutiva.

4. De gestión de la Desgravación Fiscal a la Exportación.

Para finalizar, comentaré brevemente los objetivos recaudatorios alcanzados por las Delegaciones de Hacienda en el pasado ejercicio presupuestario.

LA GESTION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Impuesto sobre la Renta es el de mayor incidencia de los que integran nuestro sistema tributario, medida por el número de contribuyentes sujetos.

El número de declaraciones presentadas en 1984, correspondientes al ejercicio 1983, ha sido de 6,5 millones, de las cuales: