

ESQUEMA INICIAL PARA UNA REFORMA TRIBUTARIA

Manuel J. LAGARES CALVO

I. INTRODUCCION

MUCHAS son las razones que pueden justificar la apertura de un proceso de reforma tributaria en cualquier país. Sin embargo, si se analiza la historia financiera española pronto se descubre que las numerosas reformas de nuestros impuestos que se han producido en los últimos casi doscientos años han tenido —quizá con alguna excepción para confirmar la regla— una causa primordial en sus planteamientos: el allegar recursos con que atender importantes déficits públicos.

Es quizás por ello por lo que la actual situación de déficit público en España, después de impulsar amplios y fundamentados razonamientos y recomendaciones acerca de la evidente necesidad de contener el crecimiento de los gastos, acaba poniendo en marcha entre los conocedores de nuestras realidades históricas un cierto proceso —consciente o inconsciente— de preocupación por el tema de la reforma fiscal.

De no existir ninguna otra razón ya sería suficiente la anterior «ley histórica» de comportamiento de nuestra Hacienda para que quienes analizan y desmenuzan el déficit público y sus causas se preocupen además del papel de una posible reforma fiscal como medio de coadyuvar a su reducción o desaparición. Pero existen otras varias razones de importancia para acentuar, si cabe, el interés de este tema.

La primera, sin duda, sería la derivada del hecho de que la economía española atraviesa por circunstancias muy distintas de las que se daban cuando el sistema tributario vigente hoy era concebido y planteado como una alternativa absolutamente válida y lógica al sistema anterior. No significa esto —ni mucho menos— que la reforma que se puso en marcha entre 1977 y 1978 no representase una mejora radical y definitiva respecto a nuestro anterior cuadro tributario, sino tan sólo que esa reforma —concebida y planteada en todos sus términos antes del comienzo de la crisis del petróleo (1)— no pudo contemplar el cambio profundo de circunstancias que la crisis ha representado para las economías de todos los países y, desde luego, también para la economía española.

La segunda razón que, de no existir la históricamente definitiva del déficit, avalaría el interés por el tema de una reforma tributaria sería, desde luego, la aparición de informes y propuestas diversas sobre reforma de los impuestos en otros países (2), algunas de las cuales han llegado incluso a concretarse en disposiciones legales vigentes en la actualidad.

Una tercera y última razón podría añadirse a las anteriores, y es la existencia de un elevado nivel de defraudación en nuestro sistema tributario (3) y, además, la constatación de una flexibilidad recaudatoria en los tributos reformados entre 1977 y 1978, no excesivamente brillante si se la compara con la alcan-

zada por los tributos aparentemente no reformados (4).

Cualquiera que sea la valoración que se efectúe de estas razones, es evidente que todas ellas constituyen elementos suficientes si no para justificar la apertura inmediata de un auténtico proceso de reforma sí, al menos, para fundamentar algunas reflexiones sobre los grandes temas que deberían ser objeto de consideración en esa hipotética —pero históricamente ineluctable— reforma tributaria.

II. OBJETIVOS Y PRIORIDADES DE UNA POSIBLE REFORMA TRIBUTARIA

El planteamiento que acaba de efectuarse acerca de las razones que podrían fundamentar la apertura de un proceso de reforma tributaria señalan claramente las finalidades esenciales a que podría responder el referido proceso. Estas serían las siguientes:

- Coadyuvar a la contención y desaparición del déficit permitiendo una financiación apropiada de los gastos públicos.
- Impulsar el crecimiento de la producción española para detener primero y cambiar de sentido después la destrucción de empleo.

El orden de enumeración de las anteriores finalidades no refleja más que la prelación histórica de los distintos motivos que han impulsado las reformas fiscales en España, pero no puede constituir, sin embargo, el de prioridades en el contexto actual de nuestra economía, aun-

que ambas finalidades se encuentren íntimamente relacionadas y resulte difícil tratar separadamente una de otra. En todo caso —y sin perjuicio de reconocer esta íntima conexión entre ambas— es evidente que el problema de mayor trascendencia con el que se enfrenta actualmente la sociedad española es el de conseguir el crecimiento de su producción en un clima de equilibrio estable como medio de garantizar a largo plazo el empleo de su población activa. La atención al déficit público puede constituir, desde luego, una legítima finalidad del proceso, pero debería subordinarse en todo caso al objetivo del crecimiento estable de la producción, aunque ambos objetivos puedan estar relacionados.

Por otra parte, podría pensarse, con razones más que suficientes para ello, que una reforma tributaria debería también coadyuvar a la mejora de la distribución de la renta y de la riqueza. La cuestión, sin embargo, estriba en convenir si el mejor camino para alcanzar hoy una sociedad más igualitaria y justa no es, precisamente, la preservación del empleo existente y el crecimiento del mismo. Si se acepta ese convenio —y es evidente que así parece aceptarlo una parte sustancial tanto de los hacendistas en particular como de la sociedad española en general—, el objetivo de mejorar la distribución ha de quedar subsumido en el más amplio del crecimiento estable de la producción como único medio de sostener y aumentar el empleo a largo plazo y, de ese modo, mejorar la distribución de la renta.

III. PROBLEMAS ACTUALES QUE DEBERIA RESOLVER UNA REFORMA TRIBUTARIA

Alcanzar con una reforma tributaria las finalidades que acaban de exponerse obliga a evitar o reducir los efectos negativos que hoy genera nuestro vigente sistema impositivo. Sin perjuicio de analizar más adelante las posibles soluciones, resulta de interés describir tales efectos negativos de acuerdo con los objetivos a los que afectan.

1. Efectos negativos sobre el crecimiento de la producción

Desde el punto de vista del crecimiento de la producción, los efectos negativos que genera el vigente sistema tributario pueden ser agrupados en torno a tres núcleos esenciales. El primero de ellos se refiere a los efectos de los impuestos sobre la oferta de trabajo, la inversión y la asunción de riesgos. El segundo, hace referencia a los efectos del sistema vigente sobre la generación de ahorro. Finalmente, el tercero de tales núcleos de cuestiones se refiere a las posibles interferencias que el sistema tributario actual introduce en la estructura y organización de la actividad económica.

a) *Efectos negativos sobre las ofertas de trabajo e inversión y sobre la asunción de riesgos*

Uno de los problemas que plantea el actual sistema tribu-

tario español es el de sus posibles efectos negativos sobre las decisiones básicas de la actividad económica de las familias, individuos y empresas, tales como trabajar, invertir o asumir riesgos. Una discusión más amplia acerca de la incidencia impositiva en general no resulta procedente aquí, pero la literatura sobre este tema es muy extensa (5). En general, puede decirse que, bajo condiciones normales, cualquier impuesto sobre los rendimientos derivados del trabajo, de la inversión o de la asunción de riesgos, al reducir la cuantía de tales rendimientos, dificulta las decisiones de trabajar, invertir o asumir riesgos, aun cuando en el caso de la oferta de trabajo puedan darse situaciones muy distintas, según se considere el tramo normal o anormal de la misma (6).

Si esta conclusión se admite para el caso de impuestos proporcionales con carácter general —y con todas las matizaciones que se deseen acerca de las elasticidades que puedan presentar las ofertas de factores— es evidente que se verá reforzada si la figura tributaria que incide sobre tales rendimientos contiene una tarifa formalmente progresiva. En tales circunstancias la probabilidad de que un tributo de esta naturaleza reduzca los deseos de trabajar, de invertir o de asumir riesgos es bastante considerable.

En el caso concreto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente en España es muy posible que su tarifa, formalmente muy progresiva, reduzca los deseos de trabajar de los contribuyentes situados en los tramos superiores de la escala. Al mismo tiempo, es muy posible también que frene las inversiones (7) —decisiones que

suelen adoptarse también generalmente por los contribuyentes situados en los tramos más altos de la escala— y, al reducir la retribución neta esperada de cualquier tipo de actividad económica, haga que se desequilibre la relación riesgo-beneficio y que las decisiones de asumir riesgos se vean obstaculizadas por los menores beneficios o rendimientos netos esperados. Es posible que este último efecto pueda ser compensado parcialmente por la posibilidad de compensación de pérdidas, tanto entre distintas fuentes de ingresos como entre las pérdidas de un ejercicio con los beneficios obtenidos en otros (8). Pero esa compensación parcial no anula totalmente los efectos negativos de un impuesto progresivo sobre la asunción de riesgos.

El problema de los efectos negativos de la imposición en general y de los impuestos progresivos en particular sobre los incentivos para invertir, trabajar o asumir riesgos cobra especial relieve cuando las circunstancias por las que atraviesa la economía no permiten esperar fuertes tasas de crecimiento en la producción. Sin duda, en un mundo que tuviese asegurados crecimientos anuales de la producción nacional situados en tasas próximas al 6 por 100 en términos reales, los efectos desalentadores de los impuestos no tendrían tanta importancia en términos relativos como la tienen en el contexto actual de la actividad económica, donde resulta difícil esperar crecimientos anuales de la producción superiores al 2 por 100. En tales circunstancias, el mayor peso relativo de las variables fiscales hace que éstas se conviertan en factores de gran importancia en la programación del crecimiento.

Sin embargo, la necesidad de una imposición progresiva viene exigida por otros requerimientos fundamentales para todo sistema tributario. Mejorar la distribución de la renta y de la riqueza constituye un objetivo irrenunciable en cualquiera de las economías occidentales. Por ello, quizás la solución del conflicto entre progresividad y crecimiento deba buscarse en la aplicación de fórmulas de progresividad que no incidan tan directa e inmediatamente sobre los rendimientos obtenidos del trabajo, de la inversión o de la asunción de riesgos. Ello podría conducir a propugnar una reducción en la progresividad formal de la imposición sobre la renta compensada con un aumento de los niveles de progresividad en otros tributos. En este sentido, las soluciones que se arbitrasen podrían consistir en la atenuación de la progresividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a cambio de reforzarla en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto y en la imposición sobre sucesiones y donaciones.

b) *Efectos negativos sobre la tasa general de ahorro*

Es un hecho comprobado que el ahorro no se distribuye de modo proporcional con la renta sino que se acumula en los tramos altos de la misma. Por ello un impuesto progresivo sobre la renta no afecta en igual medida al consumo y al ahorro sino que incide con mayor fuerza sobre este último. Por otra parte, los efectos de la imposición sobre el ahorro hacen que se reduzca la tasa de rentabilidad esperada del mismo y pierda fuerza su realización frente a la decisión de consumir. Este último

efecto resulta aún más acentuado en el caso de un impuesto progresivo. En consecuencia, cabe esperar fundamentalmente que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas altere a favor del consumo la elección entre consumo y ahorro (9).

El problema que acaba de exponerse cobra especial trascendencia en los momentos en que el crecimiento de la producción constituye el objetivo prioritario de la política económica. Desde luego, ese problema podría ser solucionado si se introdujese un Impuesto sobre el Gasto Personal a cambio del actual Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La tesis clásica de Nicholas Kaldor (10) a este respecto ha sido puesta de nuevo de actualidad por los trabajos de la Comisión Meade y las conferencias organizadas por el *Fund for the Economic Research* y la *Brookings Institution*, ya citados. Sin embargo, el Impuesto sobre el Gasto Personal no constituye más que un proyecto de futuro para la Hacienda pública actual y por ello una solución más asequible podría consistir en la introducción de un tratamiento especial a favor del ahorro en el ámbito del vigente Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Podría pensarse también que un tratamiento favorable al ahorro ya se contiene en el sistema actual de incentivo a la inversión vigente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, como se comprobará en el siguiente epígrafe, tales incentivos no constituyen una solución totalmente adecuada a los efectos negativos sobre el ahorro del actual sistema tributario.

c) *Interferencias en la organización de la actividad económica*

Un tercer aspecto en el que el actual sistema tributario afecta negativamente a las posibilidades de crecimiento de la producción se refiere a las distorsiones que introduce sobre la organización de la actividad económica, lo cual afecta negativamente a la asignación de recursos resultante del mercado. Numerosas son, sin duda, estas distorsiones, pero entre ellas deben destacarse especialmente las que provocan las cotizaciones a la Seguridad Social sobre la utilización del trabajo en los procesos productivos, las que introduce el vigente Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas en la organización y estructura de la producción, las que provoca el actual sistema de entidades transparentes y relacionadas en la elección de la forma social de las empresas y, finalmente, la que introduce la imposición sobre sociedades al no contemplar adecuadamente la existencia de grupos de sociedades que actúan de forma conjunta.

Todas estas interferencias, pero en especial las que se refieren a las cotizaciones sociales y las que introduce el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, acaban provocando, en definitiva, una utilización de los recursos productivos y de las formas de organización empresarial que no es la que se obtendría en el caso de no existir tales elementos de distorsión. Si a ellas se unen las que introducen en la asignación de las inversiones la existencia de sistemas de incentivos tributarios para impulsar determinadas colocaciones de capital respecto de otras, el

conjunto de efectos distorsionadores de la realidad económica que introduce nuestro sistema tributario resulta considerable.

Podría quizás pensarse que algunos de estos efectos pueden resultar beneficiosos para alcanzar mayores tasas en el crecimiento de la producción. Sin embargo, la experiencia demuestra que, a la larga, el intervencionismo en la asignación de recursos en cualquiera de sus ámbitos acaba conduciendo a situaciones de menor eficiencia en el sistema económico. La actual crisis así lo está demostrando.

Por ello, un sistema impositivo neutral, que no altere la asignación resultante del mercado al conseguir sus objetivos recaudatorios, constituye un ideal de la Hacienda pública, difícilmente alcanzable en la realidad pero al que todo sistema tributario debería intentar una aproximación importante. En consecuencia, encontrar soluciones para estos problemas actuales de nuestro sistema tributario debería constituir una de las tareas de mayor importancia dentro de las integrantes de un posible esquema para la reforma tributaria.

2. Efectos negativos sobre la recaudación tributaria

La tarea de conseguir una más elevada recaudación impositiva debería llevarse a término mediante actuaciones concretas en dos campos muy diferentes: de una parte, mediante la reducción o eliminación del fraude fiscal y, de otra, mediante un adecuado reforzamiento de la imposición indirecta, tarea aún pendiente de la reforma iniciada en 1977. Ambos grupos de

acciones merecen una mayor atención.

a) Reducción del fraude fiscal

No ha sido posible disponer de una estimación global de lo que puede significar el fraude fiscal en España en los momentos actuales. Se cuenta tan sólo con las estimaciones que, referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para los ejercicios 1979 y 1980, fueron efectuadas por un Grupo de Trabajo constituido en el Instituto de Estudios Fiscales. Aunque las conclusiones de este Grupo de Trabajo han sido utilizadas con frecuencia, sin embargo su informe no ha sido objeto de publicación definitiva todavía (11).

Las conclusiones del Grupo de Trabajo para Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se recogen en los cuadros núms. 1 y 2. A través de los mismos puede comprobarse cómo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para los ejercicios analizados el número de declaraciones no alcanzaba siquiera el 60 por 100 de las que hubieran debido presentarse y cómo las rentas declaradas no llegaban ni a la mitad de las cifras obligadas a incluirse en tales declaraciones, con fuertes discrepancias en cuanto a estos porcentajes según la fuente de rendimientos considerada.

Para los restantes tributos no existe — como ya se ha indicado — ninguna estimación de la cuantía del fraude, pero la impresión más generalizada entre los conocedores de la realidad tributaria española es la de que su cuantía debe ser muy superior, incluso, a la estimada para el Impuesto sobre la Renta de

CUADRO N.º 1

MAGNITUDES ECONOMICAS Y MAGNITUDES DECLARADAS. EJERCICIO 1979 (1)

CONCEPTOS	Magnitudes declaradas	Magnitudes económicas	Porcentajes
Número de unidades ...	5.205.250	9.520.000	54,7
Rentas totales (millones de ptas.) ...	3.974.000	9.422.100	42,2
Rendimientos de trabajo (millones de ptas.) ...	3.246.900	6.204.100	52,3
Otros rendimientos (millones de ptas.) ...	727.100	3.218.000	22,6
Rendimientos que han sido objeto de retención (millones de pesetas) ...	3.441.000	4.097.400 (2)	84,0

(1) En territorio de régimen tributario común.

(2) Ingresos brutos de trabajo que han sido objeto de retención.

Fuente: Informe del Grupo de Trabajo para la Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

las Personas Físicas, especialmente en el ámbito del Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Una situación similar a estas últimas debe darse también en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La realidad del fraude fiscal en nuestro país —o mejor dicho, la realidad de las fuertes discrepancias existentes entre las magnitudes efectivamente declaradas y las que deberían haberlo sido de cumplirse estrictamente la Ley— es tan considerable todavía, pese a los esfuerzos y éxitos alcanzados en este ámbito durante los últimos años, que obliga a reflexionar seriamente sobre si antes de emprender cualquier reforma tributaria no resultaría de mucho mayor interés conseguir que la legislación vigente se aplicase en toda su extensión. Sin embargo, es bastante posible que actuar adecuadamente contra el fraude —o

contra las desviaciones entre magnitudes reales y magnitudes declaradas— obligue a combinar, en las proporciones debidas, tres tipos de medidas diferentes:

- Una estructura tributaria que:
 - Sea aceptada como justa por la mayor parte de la población.
 - Permita una actuación eficaz de la Administración Tributaria.
- Una Administración capaz de aplicar esa estructura tributaria con flexibilidad y rapidez.
- Un sistema sancionador que encarezca en grado suficiente el incumplimiento tributario.

Sin duda el esquema tributario surgido de la reforma que se inició en 1977 es muy superior al vigente hasta aquellos momentos. La inacabada reforma de 1977 ha supuesto una modernización muy clara en nuestro sistema tributario, que se ha alineado definitivamente con los

que hoy rigen en los países occidentales más avanzados. Desde ese punto de vista es, pues, evidente que el actual esquema tributario es mucho mejor que el anterior.

Sin embargo, cuando un sistema tributario permite la existencia de márgenes tan elevados de defraudación fiscal —cualquiera que sea el nombre con el que se denomine a las expuestas «discrepancias» entre magnitudes reales y fiscales— es necesario pensar que algo le falta todavía a ese cuadro impositivo para cumplir en un grado aceptable con las exigencias y los objetivos de un sistema tributario moderno. Por ello, un planteamiento lógico de la lucha contra el fraude no puede ni debe abandonar el camino de la modificación de la estructura impositiva de modo que puedan conseguirse tanto el que los tributos permitan una gestión eficaz de los mismos como que tales tributos alcancen un mayor grado de aceptación entre quienes han de soportarlos.

Varias son las acciones que deberían emprenderse a este respecto, pero entre ellas destacan las encaminadas a la simplificación conceptual de las estructuras tributarias, las dirigidas a lograr una mayor extensión de las bases imponibles, las de linealización de las tarifas, las de reforma administrativa, las que permitan una eficaz «reinserción» de los contribuyentes y, finalmente, las que mejoren el actual sistema de sanciones.

*** Simplificación conceptual**

Una actuación necesaria en todo el cuadro tributario actual es la de su simplificación conceptual. Bien cierto es que la tributación sobre la renta exige de un alto grado de tecnificación y resulta, en consecuencia, difícilmente reductible a esquemas simples capaces de ser entendidos y utilizados con propiedad por la extensa masa de contribuyentes sobre la que recae. Pero ello no significa que no pueda y deba realizarse una amplia y extensa tarea de simplificación en los conceptos tributarios aplicados hoy.

Es posible, incluso, que en muchas ocasiones esa simplificación conceptual suponga aparentes enfrentamientos con criterios de mayor justicia. Sin embargo una de las mayores injusticias en que puede incurrir un sistema tributario es la de permitir la existencia de un extenso fraude fiscal. En consecuencia, toda medida que coadyuve a la eliminación de esta auténtica lacra social permitiendo una aplicación fácil y fluida de los tributos colaborará más a la justicia global del sistema que la existencia de definiciones y conceptos que, pretendiendo sin duda una exacta ponderación de circunstancias, acaben, de hecho, obstaculizando la aplicación de los tributos y dando origen a la existencia de un extenso nivel de fraude tributario.

Por otra parte, no puede desconocerse la evidente realidad de que un sistema tributario moderno se aplica a grandes masas de contribuyentes con niveles de formación no muy elevados. Por ello no debería incorporar conceptos y elementos que resultasen totalmente incompre-

sibles para estos niveles de población y cuyos arcanos y misterios sólo pudiesen ser comprendidos por un corto número de expertos. La tarea de simplificar los elementos que integran el cuadro tributario ha de ser considerada como prioritaria si se desea lograr una reducción importante en los niveles de defraudación.

*** Extensión de las bases imponibles**

La extensión de las bases imponibles constituye otra tarea urgente que, al eliminar excepciones, coadyuvaría notablemente a la simplificación de los impuestos e incrementaría su potencia recaudatoria al tiempo que eliminaría una fuente no pequeña de interpretaciones y conflictos, fundamento y origen en ocasiones del propio fraude fiscal. En este sentido, los impuestos deberían configurar sus hechos imponibles y valorar sus bases conforme a los criterios y definiciones de naturaleza estrictamente económica que los soportan. Así, por ejemplo, debe-

CUADRO N.º 2

MAGNITUDES ECONOMICAS Y MAGNITUDES DECLARADAS. EJERCICIO 1980 (1)

CONCEPTOS	Magnitudes declaradas	Magnitudes económicas	Porcentajes
Número de unidades	5.918.072	10.155.000	58,3
Rentas totales (millones de ptas.)	5.149.500	11.153.000	46,2
Rendimientos de trabajo (millones de ptas.)	4.928.000	7.211.500	59,6
Otros rendimientos (millones de ptas.)	851.500	3.942.400	21,6
Rendimientos que han sido objeto de retención (millones de pesetas)	4.438.400	4.571.700 (2)	97,1

(1) En territorio de régimen tributario común.

(2) Ingresos brutos de trabajo que han sido objeto de retención.

Fuente: Informe del Grupo de Trabajo para la Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

rían desaparecer de la definición de renta o de beneficio a efectos fiscales muchas excepciones existentes en la actualidad motivadas por la aplicación o destino de los ingresos. Del mismo modo, las ventas, el valor añadido, los gastos de explotación y otros conceptos similares deberían ser objeto de una profunda revisión para que sus definiciones tributarias se ajustasen totalmente a su propia realidad económica.

El objetivo final no debería ser otro que alcanzar bases lo más extensas y simples posibles (12), como único medio tanto de hacer comprensible el tributo como de flexibilizar y facilitar su aplicación. La tarea es difícil y exigiría, en todo caso, el romper los esquemas, las tradiciones y las rutinas que configuran inevitablemente la gestión de cualquier tributo.

* Linealización de las tarifas

En este mismo terreno de la simplificación de los tributos y, especialmente, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no puede desconocerse que la progresividad formal de sus actuales tarifas plantea tres importantes fuentes de complejidad en la aplicación del tributo, sin reales ganancias en cuanto a la auténtica progresividad de la distribución del mismo. Estos problemas son el del tratamiento de la acumulación de rentas en la unidad familiar, el de las rentas irregulares y, finalmente —aunque no, desde luego, en último lugar—, el de los efectos de la inflación sobre las bases imponibles.

La acumulación de rentas en la unidad familiar provoca un fuerte incremento en las cuotas

impositivas que no se ve compensado, en absoluto, por las deducciones actualmente vigentes por razón de la familia. Este hecho conduce a que el impuesto, si no se adopta ningún tipo de medida compensatoria, acaba discriminando claramente contra el matrimonio cuando ambos cónyuges obtienen rentas, cualquiera que sea la fuente de las que tales rendimientos proceden y no sólo cuando se obtienen rendimientos del trabajo.

Por otra parte, resulta muy difícil encontrar un tratamiento compensatorio adecuado para la acumulación de rentas familiares cuando existen tarifas formalmente progresivas, pues cualquier tipo de solución —*splitting*, *quotient*, deducciones o tarifas distintas— introduce una fuerte complejidad en la operatoria del impuesto y no resuelve totalmente los problemas que genera la acumulación. No es de extrañar, en consecuencia, que en alguna ocasión se haya propugnado como solución el evitar el problema, es decir, el no proceder a la acumulación de rentas en la unidad familiar sino gravar separadamente a cada uno de los cónyuges.

Esta última «solución», sin embargo, no deja de constituir un evidente contrasentido con la propia naturaleza del Impuesto. La familia constituye claramente una unidad de obtención de rentas y una unidad de consumo de tales rentas y el Impuesto no puede desconocer esta realidad. Igual ocurre con la existencia de patrimonios que se gestionan en común y se utilizan también en común por quienes integran la unidad familiar. Establecer el impuesto mediante tributación separada de quienes integran la unidad familiar supondría, sin lugar a dudas, atentar contra lo

más esencial de la propia naturaleza del tributo.

El segundo de los problemas que plantea la progresividad formal de las tarifas del Impuesto sobre la Renta es el relativo al tratamiento de las rentas irregulares. De nuevo aquí existen soluciones técnicas que, aunque no evitan totalmente el problema que la irregularidad plantea en combinación con la progresividad formal de las tarifas, atenúan al menos algunos de sus efectos. Sin embargo, cualquiera que sean esas soluciones es evidente que su aplicación introduce un factor importante de complejidad en la operatoria del tributo.

El último de los problemas que la progresividad formal de las tarifas introduce en el funcionamiento del impuesto es el relativo a la inflación. Durante un proceso inflacionista un impuesto proporcional deja la renta disponible al mismo nivel en términos reales, mientras que un impuesto progresivo reduce en términos reales la renta disponible. La progresividad formal de las tarifas hace que durante un proceso inflacionista se eleven las cargas tributarias no ya en términos nominales sino, incluso, en términos reales. Cuando el proceso inflacionista es tan intenso como el que ha venido padeciendo la economía española durante los últimos años, la progresividad formal introduce un factor de aumento de la carga tributaria real de peso muy considerable (13).

Además de los tres factores de complejidad impositiva que una tarifa formalmente progresiva introduce inevitablemente existe otro efecto negativo de tales tarifas, difícil de cuantificar pero que no por ello de-

bería olvidarse. Este efecto no es otro que el impulso o incentivo que una tarifa formalmente progresiva proporciona a la «inmersión» de muchas actividades económicas. Si toda tarifa impositiva elevada constituye un incentivo adicional al fraude, es evidente que las tarifas formalmente muy progresivas constituyen un caldo de cultivo no despreciable para la evasión, que suele encontrar en ellas tanto un impulso como una pseudojustificación moral a su antisocial conducta. Cuando, por otra parte, la realidad pone a disposición de los defraudadores caminos especialmente protegidos para permanecer ocultos a la actividad tributaria, la progresividad formal de las tarifas no hace más que encubrir bajo apariencias ficticias una realidad crudamente regresiva e insolidaria.

Por otra parte, es evidente que el grado de progresividad de una figura impositiva no depende, incluso desde un punto de vista puramente formal, de la aplicación de tarifas fuertemente progresivas, pues, en ocasiones, pueden lograrse mayores grados de progresividad impositiva con tipos impositivos fijos mediante el juego de mínimos exentos adecuadamente establecidos.

Un último aspecto que conviene no perder de vista a la hora de plantear una reforma de los distintos tributos y de sus tipos de gravamen es que, especialmente en el campo de la imposición directa, deberían coordinarse entre sí los distintos tipos de gravamen al objeto de evitar economías de opción, cuya posibilidad obligase a complicar innecesariamente las instituciones básicas del sistema tributario.

* Reforma administrativa

La reforma administrativa, una vez que se ha avanzado bastante en los últimos tiempos en los aspectos relativos al personal que integra la Administración tributaria, debería tomar ahora como prioridades esenciales las dos siguientes:

- Permitir la «informatización» de la Administración tributaria. Ello supondría la aplicación de tratamientos totalmente mecanizados de gestión y la diferenciación de dos tipos de tareas de comprobación e investigación.

- Una de carácter masivo, cuyo origen debería encontrarse en los resultados de los procedimientos mecanizados de gestión y a cargo de un personal con niveles medios de cualificación. El procedimiento se orientaría hacia la solución rápida de las incidencias mediante posibles acuerdos individualizados con cada contribuyente incidido por la investigación o comprobación.

- Otra de mayor nivel y calidad, selectivamente dedicada a grandes empresas y contribuyentes, con un personal altamente cualificado y conforme a normas de procedimiento más rigurosas.

- Cambio sustancial en los procedimientos de gestión tributaria, con simplificación de sus distintas etapas y concediendo un mayor peso específico a los órganos gestores de la Administración. Posiblemente ello obligaría a cambiar algunas partes sustanciales de la vigente Ley General Tributaria.

En todo caso, la mecanización integral de la gestión tributaria debería responder a un plan unitario al que se le debería otorgar una prioridad absoluta fren-

te a cualquier otra reforma de la Administración.

* «Reinserción» tributaria

Otro aspecto que debería considerarse también dentro de la tarea de ajustar el cuadro tributario a las exigencias que impone una aplicación flexible y eficaz del mismo es el de la existencia de instrumentos que permitiesen la «reinserción» de quienes voluntaria o involuntariamente se encontrasen en situaciones de ilegalidad tributaria. Esos mecanismos de «reinserción» deberían, desde luego, evitar que su mera existencia impulsase al fraude en la confianza de obtener el perdón posterior. Pero, con las garantías adecuadas, deberían abrirse puertas a quienes pretendiesen reincorporarse a los comportamientos tributarios legítimos y sin que las sanciones unidas a la «reinserción» resultasen tan duras que pudieran hacer desistir de la misma a la mayor parte de los afectados. El cuantioso volumen que hoy tiene la economía sumergida en España obliga a ello, sin que, desde luego, se propugne aquí la aplicación de ningún tipo de amnistía fiscal.

* Sistema de sanciones

El último de los instrumentos utilizables en la lucha contra el fraude es, desde luego, la existencia de un sistema eficaz de sanciones. Posiblemente el sistema de sanciones vigente no pueda calificarse de eficaz, pero la solución, desde luego, no puede consistir en el establecimiento de una auténtica maraña de supuestos sancionables que, con olvido de elementales criterios jurídicos de garantía de los contribuyentes, ofrezcan una apa-

riencia de gran dureza y acaben resultando inaplicables en la realidad de un Estado de derecho.

Modificar el cuadro de sanciones no debe significar penalizarlo todo ni coaccionar libertades reconocidas y amparadas por la Constitución. Un sistema de sanciones no muy amplio, bien definido y suficientemente duro debería constituir el objetivo de una reforma en este ámbito. A este respecto, no debería perderse de vista que el mejor sistema de sanciones es el que, gracias a la existencia de un sistema tributario racional y de una Administración eficiente y flexible, sólo en excepcionales ocasiones ha de aplicarse realmente.

b) *Reforma de la imposición indirecta*

La reforma de la imposición indirecta debería constituir la segunda rueda sobre la que descansara el aumento recaudatorio necesario para reducir o suprimir el déficit público. Sin duda, el papel de estos impuestos ha sido notablemente devaluado en épocas en que un crecimiento estable y elevado de la producción anual obligaba a considerar como prioritario el objetivo de la mejora en la distribución. Pero cuando las más importantes mejoras en la distribución sólo pueden conseguirse a través de unas tasas de crecimiento alcanzables tan sólo en condiciones que han de calificarse necesariamente como de excepcionales, el papel de la imposición indirecta vuelve en todos los países a cotizarse al alza.

Este hecho resulta especialmente cierto cuando los impuestos indirectos adoptan formas modernas que combinan grandes capacidades recaudatorias

con grados elevados de neutralidad frente a la actividad económica. Tal es el caso, en concreto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pero la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido no debería agotar el contenido de la reforma de los impuestos indirectos. Además de la citada implantación y de la reestructuración de figuras tributarias que la misma implica, la reforma de la imposición indirecta debería también:

- Acentuar el gravamen de los consumos no necesarios o socialmente no deseables.
- Impedir el despilfarro de recursos escasos y penalizar fuertemente la utilización abusiva de factores naturales.
- Distribuir apropiadamente costes públicos que vayan unidos o relacionados con consumos concretos y divisibles.
- Coadyuvar a la financiación de la Seguridad Social sin necesidad de incrementar el peso recaudatorio de las actuales cotizaciones sociales.

En definitiva, debería procurarse que, utilizando para ello las figuras impositivas que mejor respondiesen a los anteriores criterios, se elevase la actual recaudación de los impuestos indirectos de modo sustancial.

IV. ASPECTOS ESPECIFICOS DE LA POSIBLE REFORMA TRIBUTARIA

Hasta aquí se ha venido exponiendo tanto las finalidades que debería pretender una reforma del sistema tributario y de los procedimientos y medios

para su gestión como los problemas de mayor importancia que debería afrontar tal reforma. Corresponde ahora enunciar los aspectos específicos de la reforma en los impuestos más significativos del sistema.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podría orientarse de acuerdo con los siguientes criterios:

1.º Conseguir una simplificación notable del impuesto que facilitase su gestión y permitiese su aplicación eficiente y flexible a un número muy elevado de contribuyentes. Teniendo en cuenta que el número de declaraciones debería estar situado anualmente en torno a nueve o diez millones, el impuesto debería plantearse de tal forma que permitiese una gestión eficaz de tan importante volumen anual de declaraciones.

2.º Evitar o, al menos, reducir los perturbadores efectos que hoy genera la aplicación de la tarifa, formalmente muy progresiva, del impuesto sobre las decisiones de ahorrar, invertir o asumir riesgos, así como sobre la equidad en el tratamiento de las rentas familiares, de las rentas irregulares y de los aspectos más importantes de la inflación.

La consecución de los anteriores objetivos implicaría fuertes cambios en la estructura legal vigente del impuesto que, pese a su relativa modernidad, ha sufrido un alto grado de obsolescencia a causa de las nuevas circunstancias que configuran el panorama económico y tributario actual. Tales cambios se po-

drían quizás concretar en los siguientes aspectos:

a) Establecimiento de una base sintética del impuesto, de modo que se evitase la multiplicidad de definiciones de rendimientos que actualmente se utilizan para definir los correspondientes al trabajo, al capital y a las actividades empresariales o artísticas. Definir de un modo único tales rendimientos simplificaría notablemente la regulación actual de este tributo y permitiría que algunas de las actuales deducciones por gastos personales se integrasen en la propia definición de rendimiento tributable. Un aspecto importante en esta definición debería ser el tratamiento de las plusvalías y minusvalías, que desde luego deberían seguir integrando la base del impuesto.

b) Simplificación de la tarifa, que debería suprimir sus numerosos tramos actuales y reducirse a un tipo único, estableciéndose la progresividad mediante fuertes mínimos de exención en función del tamaño de la unidad contribuyente. Ello evitaría la necesidad de la utilización de sistemas de promedio o prorrateo para las rentas irregulares y resolvería el problema del tratamiento de la acumulación de rentas en el matrimonio. Si los mínimos exentos se calculasen adecuadamente, el grado de progresividad impositiva podría ser bastante más elevado que el actual, pese a la aplicación de un único tipo de gravamen.

c) En cuanto a las deducciones de la cuota, deberían suprimirse todas las actualmente vigentes salvo las dos siguientes:

- La correspondiente a los mínimos exentos, en función del tamaño de la unidad familiar.

- Una deducción única establecida como un porcentaje fijo de la renta ahorrada, cualquiera que fuese su destino o aplicación, calculando la renta ahorrada a través de las variaciones patrimoniales que se derivasen de las declaraciones del impuesto sobre el patrimonio neto. Esta deducción permitiría que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas comenzara a configurarse de hecho como un impuesto sobre el gasto personal, favoreciendo el ahorro en general y sin obligar a una colocación específica del mismo, lo cual acabaría favoreciendo más a la inversión que cualquiera de los sistemas de incentivos actualmente vigentes.

- Si el sistema de tipo único con mínimo de exención se considerase excesivamente rápido en el crecimiento de la progresividad para los tramos más reducidos de renta, podría introducirse una deducción adicional de la cuota bajo la denominación de «dividendo fiscal». Consistiría tal deducción en un porcentaje de la diferencia entre la base imponible y la renta que se tomase como referencia, porcentaje que se aplicaría tan sólo a aquellos contribuyentes cuya base imponible fuese inferior a la renta adoptada como elemento de referencia. Este sistema, sin embargo, reduciría las ventajas del sistema de tipo único.

2. Impuesto sobre Sociedades

La reforma del Impuesto sobre Sociedades podría responder a los siguientes objetivos en particular:

- 1.º Neutralidad. El impuesto debería configurarse de modo que perturbase lo menos posi-

ble las actuaciones normales de las entidades sometidas al mismo, especialmente en lo relativo a sus decisiones de invertir y de asumir riesgos.

- 2.º Coordinación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y con el Impuesto sobre el Valor Añadido, como medio de potenciar la gestión de tales tributos.

A tales efectos, la reforma de este Impuesto podría concretarse en los siguientes aspectos:

a) En cuanto al sujeto pasivo, deberían acometerse dos alteraciones de importancia respecto a su actual regulación:

- Revisión del concepto de entidades transparentes, al objeto de que se considerasen como tales sólo aquellas de reducido volumen o escaso número de socios cuando los socios así voluntariamente lo solicitaren.

- Tratamiento adecuado de los grupos de sociedades, integrando los estados y declaraciones de las entidades relacionadas que constituyan un grupo de sociedades. Actualmente la mayor parte de las entidades de cierta importancia en cuanto a su volumen de operaciones suelen formar parte de grupos que no deberían ser desconocidos por la legislación tributaria.

b) En la definición de la base del impuesto resultaría necesario separar radicalmente de una parte lo que constituyen partidas deducibles de los ingresos al objeto de definir la renta de las entidades y, de otra, los beneficios que, por su aplicación o destino, no deberían ser objeto de tributación. La base debería estar constituida por la diferencia entre los ingresos y las partidas deducibles, integrando, en consecuencia, los beneficios que, por su aplicación o destino, pu-

dieran posteriormente quedar socialmente protegidos.

Por otra parte, en la definición de las partidas deducibles, las amortizaciones deberían tener una especial consideración, hasta el punto de que, dentro de los criterios de máxima liberalidad, se distinguiera tan sólo entre los inmuebles y los restantes activos.

Finalmente, se debería definir las previsiones y provisiones de manera que se admitiesen como partidas deducibles de los ingresos todas aquellas que respondiesen a los criterios internacionalmente aceptados de sanidad contable.

c) La tarifa del impuesto debería ser única y situarse de modo coordinado con el tipo máximo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para evitar posibles economías de opción sin necesidad de recurrir a ampliar el régimen de sociedades transparentes.

d) Las deducciones de la cuota deberían responder al criterio de eximir o atenuar la imposición de los beneficios aplicados a finalidades socialmente estimables.

e) Podría, asimismo, establecerse una deducción especial de la cuota en función de los beneficios no distribuidos, cualquiera que fuese su colocación posterior. Esta deducción sustituiría a las actuales deducciones por inversión.

3. Impuesto sobre el Patrimonio Neto

En el Impuesto sobre el Patrimonio Neto las reformas podrían orientarse de modo que se alcanzasen los siguientes objetivos:

1.º Progresivizar la distribución de la carga tributaria sin afectar en exceso a las decisiones de ahorrar, favorecidas por las reformas que se proponen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Coadyuvar a una gestión eficaz de los impuestos sobre la renta.

A tales efectos, las reformas podrían orientarse conforme a los siguientes criterios generales:

a) En cuanto al sujeto pasivo, el tributo debería configurarse en completa coordinación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que se aplicase a la unidad familiar, definida en términos homogéneos con este último impuesto y estableciendo la obligación de declarar para todos aquellos obligados a formular declaración en el Impuesto sobre la Renta.

b) Por lo que respecta a la base de gravamen, las reformas de mayor trascendencia deberían ser las siguientes:

- La valoración de activos y pasivos debería efectuarse siempre al coste de adquisición, con las oportunas correcciones por mejoras y depreciaciones, único modo de que el control de las variaciones patrimoniales permitiese definir la renta ahorrada en cada ejercicio a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Por otra parte, se debería permitir la afloración de activos y pasivos ocultos a un tipo especial de gravamen —posiblemente no superior al 25 por 100— y sin otras responsabilidades tributarias. Para ello sería necesario definir tales activos y pasivos de modo que quedase siempre suficientemente probada la posesión de los mismos

por un plazo superior al de la prescripción del Impuesto sobre la Renta, al objeto de evitar la transformación de la renta ordinaria en activos ocultos posteriormente aflorados con menor coste tributario.

c) En cuanto a la tarifa del impuesto, debería retocarse para reforzar su progresividad, compensando de este modo la menor progresividad formal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Por lo que respecta a deducciones en la cuota, se debería establecer un mínimo exento más elevado que el actual. Podrían, además, establecerse deducciones especiales en la cuota en función de la posesión de patrimonios socialmente protegibles, tales como obras de arte o edificios de carácter histórico-artístico.

4. Impuesto sobre Sucesiones

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las reformas podrían orientarse de modo que se alcanzasen idénticos objetivos que en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio Neto. A tales efectos, los criterios generales de orientación de la reforma podrían ser los siguientes:

a) La estimación de las bases de este tributo debería tomar como elemento de referencia las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, procediéndose a una actualización general de valores, pues en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto tales valores deberían figurar por su coste histórico. Las plusvalías netas que se pusieran de manifiesto en la transmisión deberían

ser objeto de gravamen a un tipo máximo no muy elevado, posiblemente del 15 por 100 y bajo la forma de tributación de caudal relicto. Las afloraciones voluntarias de activos y pasivos ocultos puestos de manifiesto en la sucesión deberían tributar también bajo la forma de caudal relicto y al tipo establecido para tales afloraciones en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

b) Las tarifas del Impuesto sobre Sucesiones deberían simplificarse radicalmente, tanto en lo que respecta a grados de parentesco como a tramos de la base imponible. En cuanto a los primeros, no deberían establecerse más allá de dos: uno para los parientes en primero y segundo grado y otro para todos los restantes grados de parentesco. Por lo que respecta a los tramos de base imponible no deberían existir más de dos o tres y, una vez establecido el gravamen sobre las plusvalías con carácter de tributo sobre caudal relicto, los tipos de la tarifa ordinaria de las transmisiones hereditarias y donaciones no deberían ser superiores al tipo único de la tarifa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en caso de que se adoptase esta última solución.

5. Implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido

Una tarea absolutamente prioritaria en el ámbito de la reforma de la estructura impositiva debería ser la de introducir el Impuesto sobre el Valor Añadido como medio de racionalización e impulso de la imposición indirecta.

El Impuesto sobre el Valor Añadido debería configurarse

desde luego conforme a los criterios que rigen en la CEE, pero también sin perder de vista que su aplicación y gestión debería estar totalmente coordinada con la correspondiente a la imposición sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades. Ello obliga:

1.º A definir los elementos característicos del tributo, de modo que tales definiciones sean compatibles y homogéneas con las que rigen en la imposición directa. La relación entre renta y valor añadido debería ser especialmente cuidada en las elaboraciones normativas correspondientes.

2.º A diseñar procedimientos de gestión que sean comunes y homogéneos con los de la imposición directa y, especialmente, a introducir elementos de control mutuo entre tales tributos.

La implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido debería suponer, además, una profunda transformación y simplificación de los impuestos indirectos que quedasen vigentes después de esta implantación.

6. Cotizaciones a la Seguridad Social

La reforma del sistema de cotizaciones a la Seguridad Social debería constituir una parte de la reforma de la estructura tributaria. A tales efectos, los objetivos de esta reforma podrían ser los siguientes:

1.º Desligar el sistema de cotizaciones del sistema de prestaciones de la Seguridad Social.

2.º Integrar el sistema de cotizaciones de la Seguridad Social dentro de la estructura nor-

mativa y de los procedimientos de gestión del sistema tributario.

A tales efectos, la reforma de las cotizaciones podría orientarse conforme a los siguientes criterios generales:

a) Unificación de los distintos regímenes de cotización a la Seguridad Social cualquiera que sea el sistema de prestaciones establecido.

b) Homogeneización de la base de cotización con la definición de rendimientos del trabajo utilizada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Reducción de los actuales tipos de gravamen, que no deberían superar el 20 o el 25 por 100 de la base imponible.

d) Utilización de los procedimientos tributarios de gestión, sin diferenciación alguna.

La amplitud de una reforma de las cotizaciones a la Seguridad Social de acuerdo con estos criterios es posible que aconsejase un fuerte gradualismo en su aplicación en el tiempo.

V. CONCLUSIONES

Un trabajo como el presente no puede extenderse hasta la concreción pormenorizada de todos y cada uno de los innumerables aspectos que siempre plantea una reforma tributaria. Por otra parte, tampoco puede, en aras de la brevedad, presentar en detalle el conjunto de análisis y de experiencias acumuladas que sirve de fundamento a las opiniones expuestas. Por ello se ha limitado a presentar un posible esquema inicial de discusión para una reforma tributaria que se intuye como próxima, aunque pueda demorarse todavía unos años. En esta línea, des-

tacar tan sólo aquello que se considera esencial, las principales conclusiones del mismo podrían ser las siguientes:

1. La reforma tributaria se configura como un instrumento a medio plazo inevitable para resolver los problemas actuales de la Hacienda española.

2. La finalidad esencial que debería perseguir una reforma tributaria es la de orientar el sistema impositivo al servicio del crecimiento de la producción, subordinándose las restantes finalidades tradicionales a la consecución de ésta.

3. La obtención de mayores recaudaciones debería constituir la segunda —y obvia— finalidad de la reforma, pero en ningún caso esta finalidad debería anteponerse a la anterior.

4. Para alcanzar la finalidad de impulsar el crecimiento de la producción, la reforma debería:

- Proteger especialmente las decisiones de trabajar, invertir y asumir riesgos.

- Impulsar el crecimiento de la tasa de ahorro de la economía.

- Orientar la progresividad real del sistema desde la imposición sobre la renta hacia la imposición sobre el patrimonio y las sucesiones.

- Evitar al máximo las interferencias en la asignación de recursos y en las formas de organización de la actividad económica.

5. El crecimiento de la recaudación debería obtenerse mediante la disminución del fraude fiscal y mediante el reforzamiento de la imposición indirecta.

6. El fraude fiscal exige para su disminución de las siguientes acciones, que habrían de adop-

tarse, en todo caso, de forma coordinada.

- Simplificación profunda y extensión considerable de las bases imponibles para adaptarlas a los criterios y normas de valoración de naturaleza económica que les sirven de fundamento.

- Simplificación radical de las tarifas tributarias y de los sistemas de incentivos vigentes.

- Reforma administrativa orientada hacia la informatización de la gestión tributaria.

- Establecimiento de procedimientos especiales de «reinserción» de la economía sumergida.

- Adecuación del cuadro de sanciones bajo criterios de simplificación y auténtica efectividad.

7. El reforzamiento de la imposición indirecta debería pasar necesariamente por:

- La implantación de un Impuesto sobre el Valor Añadido en sustitución del actual Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas.

- La reordenación de los impuestos indirectos existentes.

- El reforzamiento de los impuestos que penalicen consumos socialmente no deseables, que distribuyan costes públicos divisibles y que penalicen el mal uso de recursos escasos.

- La reforma de las cotizaciones a la Seguridad Social.

El conjunto de tareas que se desprende de tan genéricos enunciados es impresionante y a su preparación adecuada y puesta en marcha posterior debería dedicar la Hacienda española sus mayores y mejores esfuerzos.

NOTAS

(1) El esquema completo de la reforma iniciada en 1977-78 quedó totalmente analizado y definido en mayo de 1973. Como prueba véase el *Informe sobre el Sistema Tributario Español* elaborado por el Instituto de Estudios Fiscales y presentado en el Ministerio de Hacienda por aquellas fechas.

(2) Probablemente una de las más conocidas de tales propuestas sea la elaborada en el Reino Unido por la Comisión que, en el *Institute for Fiscal Studies*, presidió el profesor Meade y que rindió su informe a mitad de 1977. Pero existen, además, otros muchos estudios y propuestas producidas en estos últimos años. Entre ellas cabe destacar los trabajos de la conferencia organizada en 1977 por el *Fund for Public Policy Research* y la *Brookings Institution* sobre la extensión de la base en el impuesto sobre la renta o la organizada en 1978 por ambas instituciones americanas sobre la imposición sobre el gasto y la imposición sobre la renta. Especial interés revisten también los *Blueprints for Basic Tax Reform* publicados por el Gobierno de los Estados Unidos en 1977 y los trabajos del *Joint*

Committee on Taxation sobre bases y tarifas del impuesto sobre la renta publicados asimismo por el Gobierno de los Estados Unidos en 1982.

(3) Sobre el tema del fraude véase más adelante el epígrafe III.2 de este trabajo.

(4) En efecto, los tributos directos reformados entre 1977 y 1978 recaudaron en 1978 — año anterior a la entrada en vigor de la reforma— unas cifras que representaron el 4,7 por 100 del PIB de aquel año. La recaudación de estos tributos en 1983 representó el 6,3 por 100 del PIB, con un crecimiento de 1,6 puntos sobre el PIB respecto al año base. Los restantes tributos, aparentemente no reformados, recaudaron en 1978 un 7,3 por 100 del PIB y en 1983 un 9,6 por 100, es decir, 2,3 puntos sobre el PIB más que en 1978.

(5) Un buen resumen de los aspectos esenciales de la misma puede encontrarse en A. B. ATKINSON y J. E. STIGLITZ, *Lectures on Public Economics*, Mc Graw Hill, Londres, 1980.

(6) Vid. a este respecto C. V. BROWN, *Taxation and the incentive to work*, 2.ª edición, Oxford University Press, Oxford, 1983.

(7) Vid. M. J. LAGARES, *Incentivos fiscales a la inversión privada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

(8) Vid. a este respecto el trabajo ya clásico de E. V. DOMAR y R. A. MUSGRAVE, «El impuesto proporcional al ingreso y la asunción de riesgos», en R. A. MUSGRAVE y C. S. SHOUP (eds.), *Ensayos sobre economía impositiva*, Fondo de Cultura Económica, México, D.F., 1964.

(9) Vid. R. A. MUSGRAVE y P. B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice* (4.ª ed.), Mc Graw Hill, Nueva York, 1984, págs. 657 y ss.

(10) Vid. *An Expenditure Tax*, George Allen, Londres, 1955. Versión al castellano del Fondo de Cultura Económica.

(11) El Grupo de Trabajo para la Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estuvo integrado por los profesores Quevedo, Castellano, Pereira, Raymond y Sanchís, y dirigido por el autor de este trabajo.

(12) La extensión y simplificación de las bases constituye uno de los objetivos más insistentemente subrayados por quienes pugnan reformas de fondo de las estructu-

ras tributarias. Vid. a este respecto J. G. HEAD y R. M. BIRD, «Tax policy options in the 1980». Publicado en S. CNOSSEN (ed.), *Comparative Tax Studies*, North-Holland, Amsterdam, 1983.

(13) Hasta tal punto es cierto este hecho que para niveles de renta situados en 1.750.000 pesetas durante el ejercicio de 1979, la cuota íntegra venía a representar un 19 por 100 de la base imponible. En 1983 la cuota íntegra representó, para el nivel nominal de rentas equivalentes en términos reales al citado de 1979, un 23 por 100, lo cual demuestra el importante efecto de la inflación sobre las tarifas. Si el nivel de renta que se tomase como referencia en 1979 fuese el de 5.750.000 pesetas, que tributaba entonces a un tipo medio de gravamen íntegro del 29,2 por 100, el nivel nominal equivalente en términos reales de renta ha soportado en 1983 una presión fiscal íntegra superior al 40 por 100. Es evidente, pues, que un impuesto formalmente progresivo introduce, durante un proceso inflacionista, cargas fiscales adicionales que incrementa notablemente el nivel de progresividad formal inicialmente planteado en la propia tarifa del impuesto.