

MODIFICACIONES TRIBUTARIAS PARA COMBATIR EL DEFICIT PUBLICO (*)

Jesús QUINTAS BERMUDEZ

I. INTRODUCCION

1. El problema del déficit público

DURANTE muchos años se ha postulado la necesidad de una política presupuestaria equilibrada (igualdad entre ingresos y gastos). Ante la evidente imposibilidad de alcanzar, por razones prácticas y/o de política económica, este equilibrio año a año, la idea pasó a reformularse bajo el planteamiento del presupuesto cíclico, para posteriormente quedar diluida bajo la noción y el cálculo del déficit estructural y su diferenciación del déficit coyuntural o cíclico. Ello no quiere decir que no deba prestarse atención al problema que puede plantear el crecimiento desmedido y descontrolado del déficit público, sino que, por el contrario, debe seguirse con cuidado, aunque no necesariamente con preocupación.

Por lo tanto, hablar sin más de la gravedad del problema del déficit público puede resultar ocioso y exagerado, como acontece con frecuencia cuando se acude a lugares comunes: ocioso, por cuanto se trata de un tema conocido y reiteradamente señalado; exagerado, en la medida en que, al simplificar el diagnóstico de la actual situación económica, se carguen sobre el déficit público más culpas de las que racionalmente deban atri-

buirsele, a tenor de las evidencias empíricas o comparadas.

En efecto, desde un punto de vista histórico, referido a nuestro país, el repaso de las cuentas de las administraciones públicas a lo largo del presente siglo nos muestra que no llegan a la veintena los ejercicios liquidados con superávit y, de éstos, la mayor parte en los años inmediatamente posteriores a la acción reformadora de Fernández Villaverde, sin que esta situación haya impedido la existencia de épocas de desarrollo económico y social sostenido.

En términos comparativos también se aprecia una tendencia hacia la persistencia del déficit público en todos los países, así como hacia su progresiva expansión. Es más, tanto la crisis económica de los años treinta como la actual (en Estados Unidos, en este último caso) han sido combatidas, siquiera sea parcialmente, mediante políticas de expansión ordenada y controlada del déficit público.

Parece, pues, que el problema no es tanto la existencia del déficit público, como su crecimiento, en ocasiones, fuera del control y al margen de los deseos y objetivos de quienes deciden la política económica general.

Admitiendo que ésta sea la situación actual de nuestro país, la reacción lógica es la búsqueda de medidas que permitan combatir y/o enderezar la situa-

ción; de manera esquemática, las medidas posibles se encuadran en dos grandes grupos: las que pretenden incrementar los ingresos y las que pretenden limitar en alguna forma los gastos.

La experiencia de otras situaciones precedentes e, incluso, de las medidas adoptadas en los últimos años, hace que, sin desprestigiar las que puedan afectar a la vertiente del gasto, consideremos que el enderezamiento de la actual situación pasa por potenciar los ingresos presupuestarios, dentro de los cuales los ingresos tributarios ocupan un lugar preponderante. Por ello, el enfoque de este trabajo es la búsqueda de aquellos elementos del sistema fiscal que, de acuerdo con los principios de imposición generalmente aceptados, pueden o deben ser modificados, y que tengan una incidencia apreciable sobre la recaudación.

2. Importancia de los principios de la imposición

Cuando se piensa en aumentar la recaudación impositiva, es frecuente que los planteamientos oscilen entre uno de estos dos extremos:

- Elevación de algunos tipos impositivos y/o recorte de beneficios fiscales (en sentido amplio), atendiendo más a consideraciones de magnitud y prontitud de sus efectos recaudatorios que a otras basadas en los principios de imposición.

- Sustitución y/o revisión profunda del sistema fiscal, predominando los planteamientos de superación teórica de las deficiencias actuales sobre las consideraciones de factibilidad y ade-

cuación del aparato administrativo.

La primera de estas opciones no sólo supone mantener las deficiencias actuales de concepción y funcionamiento del sistema fiscal, sino también amplificarlas, agravando la situación comparativa de los contribuyentes que no puedan aprovecharse de ellas y haciendo más ventajosas las «vías de escape» de la fiscalidad, tanto legales como ilegales. Por otra parte, no puede desecharse la idea de que la progresiva elevación de tipos impositivos reales supondrá una creciente resistencia de los contribuyentes y, consiguientemente, tendrá un efecto marginal claramente decreciente (1).

La segunda, a su vez, no suele tomar en consideración los problemas prácticos que es preciso superar para la eficacia de los cambios proyectados, haciendo tabla rasa, en muchos casos, de elementos aprovechables de la situación considerada, ni los problemas de implantación de toda alteración sustancial del sistema fiscal, tanto para los contribuyentes como para la Administración tributaria. En definitiva, los problemas recaudatorios suelen provenir más de deficiencias operativas que de la técnica impositiva.

Por lo tanto, frente a las alternativas de petrificación con sobrecarga o de reformas arrasadoras, surge una tercera alternativa, probablemente más eficaz, al menos a medio plazo, y con menores costes sociales: la revisión y superación de las deficiencias del sistema fiscal, tanto técnicas como operativas, pero aprovechando, en la medida de lo posible, los elementos que lo constituyen.

Ahora bien, este postulado de

tan fácil formulación necesita sustentarse sobre unos criterios o axiomas que permitan establecer las pautas de evaluación de las deficiencias actuales y de las alternativas para superarlas, a tenor de la realidad social existente. Aun cuando no sea posible establecer conclusiones plenamente objetivas, resultará más fácil la tarea si se apoya en los criterios que, en opinión de gran parte de la doctrina, deben guiar la formulación del sistema impositivo ideal (2).

3. Planteamiento de las propuestas de revisión

En el necesariamente rápido recorrido por los principios de imposición, se habrá echado de menos una referencia al de imperceptibilidad. Esta circunstancia se justifica tanto porque el mismo no aparece recogido dentro de los que deben configurar el sistema tributario ideal como porque, desde consideraciones estrictamente técnicas, la aplicación de este criterio puede propiciar situaciones de desigualdad y de falta de neutralidad.

Otra cuestión a considerar es cuál ha de ser el orden de prioridad entre unos y otros grupos de principios a la hora de proponer soluciones. Entendemos que no cabe hacer planteamientos dogmáticos al respecto, sino que dependerá de las situaciones concretas. En la mayoría de los casos, para que una solución parezca aconsejable bastará con que se verifiquen los principios de generalidad, neutralidad, congruencia y factibilidad.

Por el contrario, nos vemos obligados a prescindir, por lo general, del principio de continuidad, puesto que el objeto del

trabajo es, precisamente, proponer cambios en la actual configuración de las principales figuras impositivas. Sin embargo, ello no quiere decir que seamos partidarios de la permanente revisión y modificación de la normativa tributaria, de la que tanto se ha usado y abusado en los últimos años; por el contrario, creemos que las modificaciones debieran establecerse por un período mínimo y suficiente de tiempo (tal vez 4 años, p.e. el período de la legislatura), lo cual permitiría acomodar y programar sus comportamientos a Administración y contribuyentes y conocer con mayor precisión los efectos de los diferentes mecanismos instaurados.

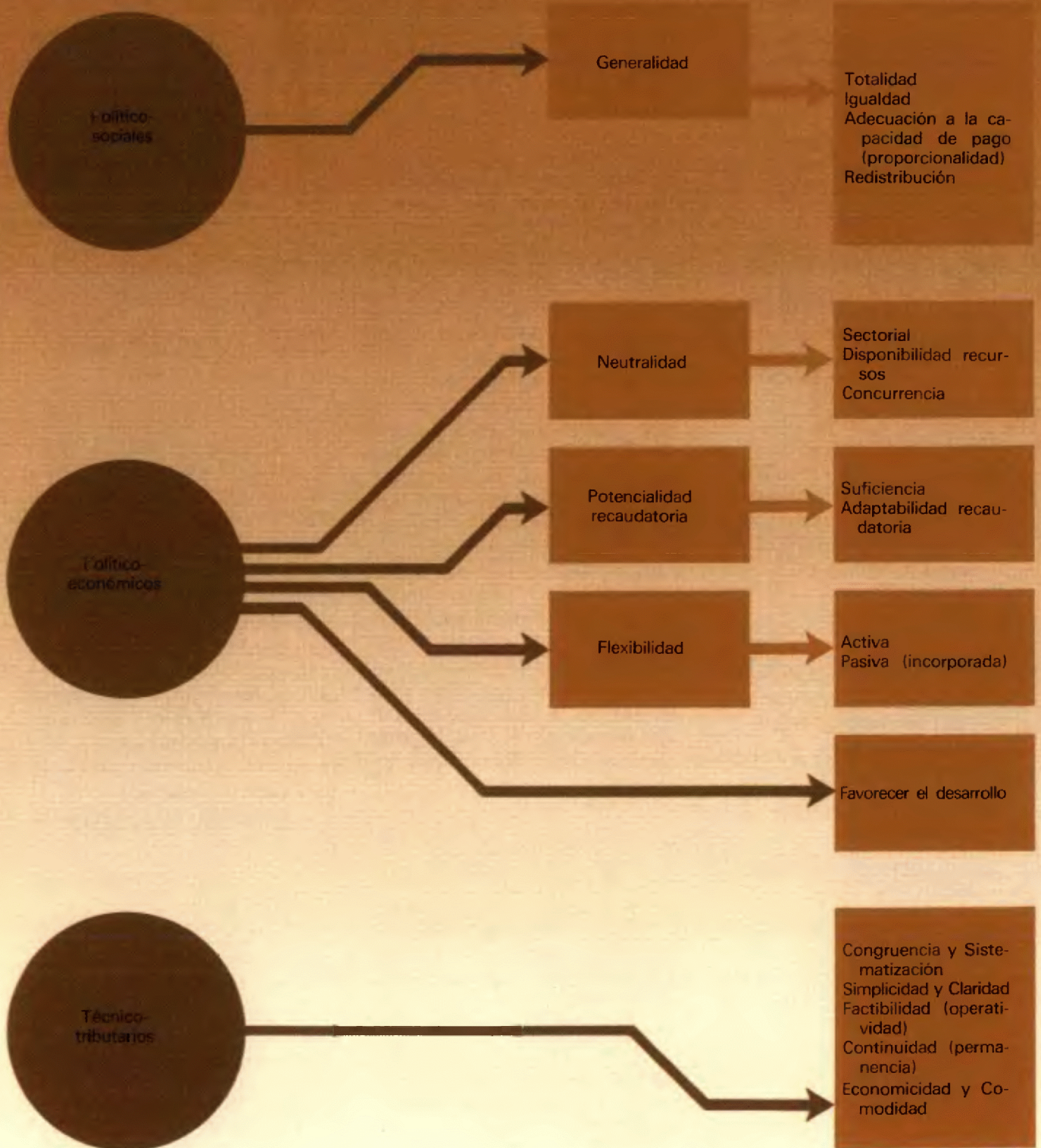
Evidentemente, en todas nuestras propuestas tendremos en consideración los posibles efectos recaudatorios, si bien nuestra preocupación primordial es la mejor acomodación del sistema fiscal español a los principios de imposición, en la convicción de que una de las mejores formas de erradicar el fraude fiscal y, en consecuencia, de aumentar la recaudación es el perfeccionamiento real de la estructura y gestión de los diferentes impuestos, aisladamente y entre sí.

II. IMPOSICION SOBRE LA RENTA

1. Necesidad de revisión

La reforma fiscal en curso, iniciada en 1978 con la nueva regulación de la imposición sobre la renta, supuso para las dos figuras impositivas afectadas (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades) una importante re-

CUADRO-RESUMEN DE LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICION



novación y modernización. Sin embargo, la experiencia adquirida en los años transcurridos desde entonces ha permitido apreciar diversas deficiencias, que cabe agrupar en tres tipos principales:

- Falta de precisión o de adecuación de la normativa ante determinadas situaciones concretas.
- Quiebras reales de la generalidad, al no adecuarse la normativa a la factibilidad de los mecanismos, atendiendo a la realidad social española.
- Divergencias innecesarias entre ambas figuras impositivas.

Ello no quiere decir que sea forzoso proceder a una nueva reforma, por cuanto ello tendería a agravar la sensación de inestabilidad normativa del sistema fiscal (a partir de 1977), propiciando además nuevas quiebras y deficiencias. Así, entendemos que es preferible aprovechar la estructura de las actuales figuras impositivas, introduciendo, con carácter estructural, las modificaciones precisas.

Para una mejor sistematización y comprensión de las modificaciones propuestas, las presentaremos de acuerdo con los principales aspectos abordados:

- a) Configuración general y aspectos comunes.
- b) Aspectos específicos de la imposición personal.
- c) Aspectos específicos de la imposición empresarial.

Dentro de cada aspecto expondremos sucintamente, por razones de espacio, los problemas detectados y las soluciones propuestas.

2. Delimitación e integración

En realidad, las dos figuras que regulan actualmente la imposición sobre la renta no son sino dos adaptaciones de un mismo impuesto, el impuesto sobre la renta, aun cuando el hecho de que la renta se obtenga por particulares o por empresas (principalmente societarias) imponga algunas diferencias, más instrumentales y de adecuación que de concepción real sobre cuál debe ser la noción de renta y la determinación del impuesto efectivo a pagar.

Esta diferenciación, que podría ser superada en el terreno nominal, no puede hacernos pensar que la mera unificación de ambas figuras impositivas ofrecería una solución sencilla y operativa. Por el contrario, sea cual sea la presentación normativa, habrá de tenerse en cuenta que el soporte contable de las empresas impone determinadas peculiaridades en la determinación de la renta por ellas obtenida, que la plena subjetivización del gravamen sólo es posible respecto de los particulares y que, en definitiva, la propiedad (y las rentas) de las sociedades afluyen finalmente a otros sujetos pasivos (particulares u otras sociedades).

Delimitación de sujetos pasivos

En la actualidad existe una «zona muerta» entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), que somete a tributación exclusivamente a los particulares, y el Impuesto sobre Sociedades (IS), que, en principio, somete a tributación a los entes con personalidad jurídica. De esta forma, se plantean numerosos problemas res-

pecto de los entes sin personalidad jurídica (control, determinación de su base imponible, verificación de las atribuciones, obligaciones de practicar retenciones, declaraciones y registros formales, etc.).

Declarar sujetos pasivos del IS a todos cuantos obtengan rentas y que no sean particulares, prescindiendo de la nota de personalidad jurídica, se apunta como la solución más correcta y conveniente.

Integración: deducción por dividendos percibidos

Si algo caracteriza el tratamiento de la doble imposición de los dividendos percibidos es, precisamente, su falta de sistematización, habida cuenta de las diferencias normativas entre IRPF e IS, a lo que se une la falta de armonización con los sistemas prevalentes en otros países europeos.

Por ello, proponemos una nueva regulación, basada en una deducción configurada con criterio de origen e integrada en la base del impuesto (sistema alemán), con el carácter de crédito de impuesto (con derecho, en su caso, a devolución). Su aplicación sería inmediata sobre la cuota íntegra, tomando como base para cada participación:

- Dividendos íntegros percibidos.
- Adjudicaciones recibidas con cargo a reservas.
- Acciones liberadas recibidas proporcionalmente a las anteriormente poseídas.
- Depreciaciones y disminuciones de reservas experimentadas en el ejercicio.

Lógicamente, los componentes considerados para calcular la

base de la deducción también se integrarían en la determinación de la base imponible, adoptando, en su caso, la técnica de cupón corrido y de determinación del incremento o disminución patrimonial experimentado en la enajenación de cupones, admitiendo también en el IRPF la provisión por depreciación de valores.

El tipo de deducción debiera estar en función del tipo impositivo del IS, en forma equivalente, aproximadamente, al 50 por 100 del mismo, que se elevaría al 100 por 100 para las participaciones superiores al 20 por 100 (para personas y entidades).

Integración: régimen de transparencia fiscal

La experiencia adquirida en los años transcurridos desde la implantación de este régimen ha permitido constatar su falta de adecuación para combatir el problema de las sociedades interpuestas, mientras que las deficiencias de su regulación impedirían su utilización como elemento neutralizador de la doble imposición en las pequeñas empresas y en las formas de colaboración entre empresas.

Proponemos que el régimen de transparencia fiscal sufra un importante recorte, eliminándose su aplicación obligatoria a sociedades de cartera y de mera tenencia de bienes. De esta forma, resultaría aplicable únicamente a:

- Agrupaciones y uniones temporales de empresas.
 - Sociedades de empresas.
 - Sociedades de profesionales.
 - Entes sin personalidad jurídica del artículo 33 de la LGT.
- Además, podría seguir siendo

aplicable, opcionalmente, a las sociedades con un reducido número de socios (25, como hasta ahora, pero únicamente personas físicas) y de capitales propios (este límite, revisable a través de la Ley de Presupuestos o Ley de Finanzas).

Respecto de entes en los que participen entidades exentas o no residentes, proponemos que no puedan tributar en régimen de transparencia, salvo que se considerase la existencia de un establecimiento permanente sometido a tributación respecto de tales participaciones.

Respecto de las sociedades interpuestas, la mejor forma de eliminar el efecto de diferimiento sería atribuir todos los beneficios obtenidos por sujetos pasivos al IS, inmediatamente, a sus socios (3), al menos en los supuestos de concentración accionarial; también podría, en estos casos, imponerse la consolidación obligatoria. Si esta solución no se considerase viable, siempre podría limitarse la aplicación de la deducción por doble imposición sobre dividendos percibidos a los procedentes de los beneficios obtenidos en los últimos años.

Perfeccionamiento del sistema de retenciones

La supresión de la imposición de producto y su sustitución por un sistema de retenciones no suficientemente regulado en la nueva normativa ni contemplado en la Ley General Tributaria ha suscitado numerosos problemas, que sólo parcialmente han sido resueltos. Si, como parece, la inminente modificación parcial de la Ley General Tributaria consagra el carácter de obligación tributaria de las retenciones, se habrá dado un gran paso para el

perfeccionamiento de este mecanismo.

Por otra parte, la recuperación de las retenciones por el receptor de la renta debiera quedar supeditada, al igual que en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), a su justificación documental.

También debiera reconsiderarse la configuración actual de la bonificación de los intereses de la financiación aplicada a inversiones reales, que resultaría más evidente si se volviese a aplicar sobre la retención en todo caso (y no solamente cuando el receptor es un no residente).

En combinación con la propuesta para el nuevo tratamiento de las circunstancias familiares, el tipo de retención sobre los salarios debiera ser uniforme o con muy pocos tramos, autorizándose la comprobación administrativa en los pagadores en términos de masa salarial total.

Todas estas modificaciones no suponen una vuelta a la antigua imposición de producto, sino dotar de mayor operatividad, claridad y eficacia, en tanto haya de mantenerse, al actual sistema de tributación a cuenta, siendo conscientes de su finalidad de control y de la evolución hacia una mayor formalización del sistema impositivo.

3. Problemas de la imposición personal

Circunstancias personales y familiares

El actual sistema de tratamiento de las circunstancias personales y familiares mediante deducciones en cuota presenta las siguientes deficiencias:

- Existe un nivel, el de las ren-

tas más bajas o irregularmente distribuidas en el tiempo, en el que no tienen eficacia alguna.

- Su revisión resulta errática y arbitraria de unos a otros años, al configurarse como deducciones independientes.

- No resulta coherente con su justificación (gastos adicionales que conllevan las circunstancias consideradas), provocando situaciones de desequilibrio, al operar después de la aplicación de la tarifa.

Para remediarlo, se propone la aplicación de reducciones en la base imponible (que podrían, incluso, originar bases liquidables negativas, compensables en futuros ejercicios), calculadas en función de un módulo uniforme para todas las circunstancias. La Ley de Presupuestos o de Finanzas sólo revisaría el valor del módulo.

Determinación de la base imponible

Sin olvidar la parte de culpa que corresponde a las deficiencias de conocimiento y control de las rentas obtenidas por parte de la Administración tributaria, no puede negarse que la normativa del IRPF permite el escape a la tributación de determinados tipos de rentas, en contra de la necesaria generalidad de gravamen. Los principales puntos son: rentas excluidas de gravamen, rentas en especie, rentas de activos monetarios y ganancias de capital.

En concreto, no deben existir supuestos de incrementos de la capacidad adquisitiva excluidos de la consideración de renta (indemnizaciones y subsidios, premios, etc.), sin perjuicio de la consideración de los casos de sobreimposición (herencias y le-

gados). Para asegurar el sometimiento efectivo a tributación, deben limitarse las excepciones a la obligación de retener.

Los activos monetarios tendrán en breve plazo, según parece (4), una nueva regulación en este sentido, aunque debería procurarse no introducir en ella nuevas discriminaciones (5).

Tipos impositivos

Un primer problema viene dado por la creciente concentración de la tributación sobre las rentas medias y medias-bajas, acrecentado por la estrechez del intervalo progresivo de la tarifa y el amplio número de tramos y la existencia de un límite a la progresividad de la tarifa en el tipo medio, que provoca ciertos efectos de redistribución negativa (6). Esta situación podría corregirse dando una mayor amplitud a la parte progresiva de la tarifa, fijando el tipo límite, en todo caso, en el tipo marginal. Al mismo tiempo, se aumentaría la amplitud de los tramos, especialmente del primero, que serviría para someter las rentas más bajas a un tipo íntegro proporcional (degresivo sobre la renta nominal, por el tratamiento en base de las circunstancias personales y familiares).

La pretensión de mejorar la generalidad y neutralidad del IRPF mediante el sometimiento de las ganancias de capital a los tipos de tarifa, con ciertas correcciones (rentas irregulares) se ha demostrado no sólo inoperante, sino contraproducente, al haber dado pie a los mecanismos de indicación, que provocan formas de tributación negativa y un desigual reparto de los sacrificios derivados de las tasas de inflación y de déficit público. La alternativa podría ser el establecimien-

to de un gravamen diferenciado y proporcional de las mismas, con la posibilidad de reducir la ganancia monetaria en función del tiempo de posesión del activo realizado, pero sin indiciar los valores de adquisición. El tipo impositivo sería el mismo del IS.

Finalmente, sigue sin resolverse el problema de aquellas unidades familiares con varios perceptores, en relación con la progresividad. Para paliarlo, deberían reconocerse los gastos adicionales que esta situación comporta y/o incorporar alguno de los sistemas de promediación de rentas establecidos en otros países.

4. Tratamiento de las actividades empresariales

Reglas de valoración

La razonable pretensión legal de aproximar las diferencias entre resultado contable y renta gravable ha dado lugar, como consecuencia de la ambigüedad de su formulación, al diseño de estrategias para alcanzar lo contrario; este problema ha quedado parcialmente resuelto a nivel reglamentario, si bien convendría proceder a su ratificación y perfeccionamiento legal.

Más graves son los problemas derivados de la práctica de revalorizaciones contables, sin coste fiscal efectivo, tanto voluntarias como en base a autorizaciones legales, o la aplicación de la compensación de pérdidas a efectos meramente fiscales, sin el correlativo saneamiento financiero. La aplicación en el IS de un tratamiento de las ganancias de capital similar al expuesto para el IRPF permitiría abandonar el peligroso sendero (por sus

perniciosos efectos sobre la veracidad de los balances) de las actualizaciones autorizadas legalmente. En cuanto a las revalorizaciones voluntarias, debiera establecerse su inexcusable sometimiento a gravamen, independientemente de los posibles resultados negativos del ejercicio. El actual mecanismo de la exención por reinversión debiera conservarse, con ligeros cambios.

En cuanto a las operaciones vinculadas, resulta necesaria una más clara delimitación, pero aclarando asimismo su tratamiento penalizador, a través del mecanismo del ajuste unilateral, tanto en el IRPF como en el IS.

Incentivos: régimen general

El actual régimen general de incentivos a la inversión se caracteriza por su constante mutación, lo que dificulta la formación de expectativas favorables. Al mismo tiempo, supone un alto coste recaudatorio, sin potenciar la autofinanciación empresarial ni, directamente, el aumento de la capacidad productiva. Por otra parte, no resulta igualmente accesible a todas las actividades, como consecuencia de la diferente composición de sus activos.

En primer lugar, debiera considerarse la conveniencia de establecer unas normas con vigencia supraanual preestablecida, orientando los incentivos a la inversión hacia una mayor generosidad en la dotación de amortizaciones, compatible con la reserva a las nuevas inversiones de la amortización depreciable. La deducción en cuota podría así limitarse a lo que efectivamente constituyese inversión neta, con un límite dado de la cuota líquida.

En cuanto a la deducción por

creación de empleo, debiera concentrarse en las cotizaciones sociales, evitando así la actual duplicidad.

Incentivos: regímenes especiales

En la actualidad existe una incontrolada pléyade de incentivos fiscales específicos, con un elevado coste recaudatorio y sobre el que no existe un control adecuado de su grado de eficacia. En general, no existe una vinculación directa entre el beneficio fiscal y los objetivos económicos perseguidos, siendo difícil su conocimiento por los contribuyentes y su control por la Administración, lo que genera una tendencia hacia la petrificación de los existentes y la implantación de otros nuevos que contribuyen a aumentar el gasto fiscal.

La mejor solución parece ser el establecimiento, a través de una norma legal plurianual, del mapa de beneficios fiscales aplicables en dicho período, sin que las leyes particulares quedasen facultadas sino para establecer qué beneficios de los establecidos resultan aplicables.

Por otra parte, las especialidades de Canarias, Ceuta y Melilla deberían transformarse de forma que el disfrute de beneficios se condicionase a la realización de inversiones productivas en tales territorios, utilizando el esquema general de incentivos a la inversión y el empleo.

Tampoco se justifica la existencia de diferentes tipos impositivos (con excepción, tal vez, de las Instituciones de Inversión Colectiva), ni de bonificaciones por tipos de entidades o por titularidad.

En cuanto a los beneficios relacionados con la fusión y esci-

sión de empresas, debieran ser de aplicación general y objetiva, en lugar de discrecional, procurándose más el diferimiento o periodificación de impuestos que su reducción y no perdiendo de vista el principio de continuidad de empresa.

III. IMPOSICION INDIRECTA

1. Adaptación al IVA

Aun cuando, salvo que se demorase hasta 1987 la implantación del IVA, no queda ya tiempo para realizarla, debemos detenernos a considerar los puntos en que la ausencia de una aproximación gradual del sistema actual de imposición indirecta permite anticipar la existencia de problemas cuando tal implantación se produzca.

En las operaciones inmobiliarias, los nuevos criterios de delimitación, implantados en 1980, entre el IGTE y el ITP no son coincidentes con los que existirán tras la entrada en vigor del IVA. En las operaciones societarias que involucran entregas de bienes tampoco se ha realizado la adaptación.

Dentro del propio IGTE, hasta el último momento se ha mantenido rigurosamente la cascada, originándose, incluso, polémicas sobre el alcance de los servicios de agencia y mediación y reforzándose dicha cascada en las ejecuciones de obras. El problema de la disparidad de tipos apenas ha sido paliado.

Por el contrario, se mantienen numerosas exenciones obligadas a desaparecer con el IVA, al tiempo que se mantiene la sujeción de los servicios financieros.

Tampoco los Impuestos Espe-

ciales, pese a la reciente aprobación de una nueva normativa, han hecho nada por adaptarse al inminente cambio, manteniéndose su carácter alternativo frente al IGTE y su aplicación a productos no energéticos y de amplio consumo, con notorias distorsiones sobre la carga fiscal incorporada. Asimismo, se ha mantenido intacta la estructura de los monopolios fiscales, cuya desaparición será inevitable tras la adhesión a la Comunidad Económica Europea.

2. Implantación del IVA

Si bien no será posible conocer con precisión las posibles deficiencias en tanto no se produzca la aprobación del texto legal regulador, los sucesivos borradores permiten deducir unas líneas básicas, de acuerdo con las cuales realizamos nuestros comentarios.

En primer lugar, debe considerarse que la diversidad de tipos contribuye a dar mayor com-

plejidad a la aplicación del IVA, afectando especialmente a los sectores que se incorporan a la imposición indirecta, suscitando al tiempo polémicas sobre la aplicación de unos u otros tipos a determinados bienes y servicios.

El régimen especial de los agricultores representará, previsiblemente, un alto coste en términos recaudatorios, sin reducir apreciablemente los problemas de control de esta actividad.

Se echa en falta la no consi-

CUADRO N.º 1

MEDIDA PROPUESTA	EFECTO RECAUDATORIO DIRECTO				OTROS EFECTOS		
	Aumento	Dismin.	Anticip.	Diferid.	Congruen.	Simplic.	Operativ.
IMPOSICION SOBRE LA RENTA							
Ampliación ámbito subjetivo IS					X		X
Unificación Ded. dividendos		X			X	X	
Revisión transparencia fiscal	X			X		X	X
Perfeccionamiento retenciones	X		X			X	X
Tratamiento en base de las circunstancias familiares					X		
Supresión rentas no gravadas	X		X		X		
Retención en rentas en especie	X		X				X
Alargamiento de los tramos	X	ó X			X	X	
Tributación separada de la de las ganancias de capital	X					X	X
Revisión reglas de valoración	X				X		
Unificación tipos IS (residentes)	X				X	X	X
Supresión bonificaciones	X				X	X	X
Recorte deducc. por inversiones	X				X	X	X
Aceleración de amortizaciones				X	X	X	X
IMPOSICION INDIRECTA (IVA)							
Mayor extensión subjetiva IGTE	X				X		X
Revisión exenciones/bonificaciones	X				X		X
Compatibilidad IGTE/I. Especiales	X				X		X
Revisión operaciones inmobiliarias			X		X		X
Revisión operaciones financieras		X			X		X
Impuesto s/pasivos financieros	X						
Aplicación R. Transitorio a las empresas de servicios		X			X	X	
REGIMENES ESPECIALES							
Modificación Ley de Fusiones	X			X	X	X	X
Ampliación tributación consolidada		X	X		X		X
Revisión regímenes de concentración empresarial	X				X	X	X
Unificación incentivos sectoriales y regionales	X			X	X	X	X

deración de determinados regímenes especiales (consolidación, agrupaciones y uniones temporales, sociedades de empresas exportadoras, etc.).

En el régimen transitorio, no se resuelven con claridad los problemas de los productos en curso o terminados ni los de los servicios y ejecuciones de obras en fase de realización.

Los regímenes especiales de tributación empresarial deben ser revisados, simultánea o inmediatamente después de la entrada en vigor del IVA, en especial el de fusiones. Debiera permitirse la tributación en régimen consolidado y adoptar soluciones que minimicen las demoras en las devoluciones en los casos de sociedades de empresas exportadoras y agrupaciones o uniones temporales de empresas con actividades proyectadas a los mercados de exportación.

Respecto de los bienes de inversión, la distinción entre devengo y exigibilidad del impuesto contribuiría a solucionar los problemas apuntados, al referir la prorrata y las regularizaciones al momento de la entrega.

IV. CONCLUSIONES

Como ha podido apreciarse a través de los apartados precedentes, el perfeccionamiento técnico del sistema fiscal no sólo se justifica por motivos de adecuación a los principios generales de imposición que configuran el denominado «sistema impositivo ideal», sino que también contribuye a reducir los costes de la gestión tributaria y a aumentar la recaudación.

Esta conclusión es especialmente válida en el caso del sis-

tema fiscal español, en el que todavía prevalecen más los planteamientos teóricos, teñidos de un cierto voluntarismo, sobre el estudio sereno y detallado de la viabilidad de las nuevas propuestas y la aproximación gradual a los objetivos buscados, teniendo en cuenta, además del marco normativo, la realidad de los comportamientos y actitudes sociales.

NOTAS

(*) Este trabajo constituye una reelaboración y síntesis de otro anterior, realizado en colaboración con mis compañeras del Curso de Inspectores de Finanzas del Estado María del Carmen González y María Teresa Treviño. No obstante, asumo la responsabilidad plena de las ideas expuestas.

(1) Se trata, en definitiva, del denominado «efecto Laffer», que propone que, a partir de un determinado punto, los incrementos de tipos impositivos originan no un incremento recaudatorio, sino una disminución (vid. explicación del propio LAFFER en págs. 311-329 del n.º 82 de *Hacienda Pública Española*).

(2) Los principios que se exponen están extraídos de los que el profesor FUENTES QUINTANA glosa en las páginas XX-XXV de su prólogo a la edición española de la obra de F. NEUMARK, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

(3) Vid. págs. 32 y ss. del volumen III del *Informe Carter* (ed. española), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

(4) Proyecto de Ley sobre Régimen Fiscal de Activos Financieros, actualmente en trámite de discusión parlamentaria.

(5) En el Proyecto de Ley a que se refiere la nota anterior, se propone, en el IRPF, la exención con progresividad, mientras que, en el IS, se pretende someter a tributación adicional (a la de la retención) las rentas derivadas de los títulos emitidos al descuento con retención especial al 45 por 100.

(6) Vid. «Análisis de la progresividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», publicado en págs. 121-138 del n.º 170 de *Hacienda Pública Española*.

(7) En concreto, los comentarios están basados en el borrador del 12 de noviembre de 1984, ampliamente divulgado por diversos medios.