

Introducción Editorial

LOS PROBLEMAS DE LA IMPOSICION ESPAÑOLA Y LAS OPCIONES FISCALES DE LOS AÑOS 80

Los problemas fiscales españoles: La década del 70 como punto de partida

En 1972 el Instituto de Estudios Fiscales realizaba una encuesta sobre las valoraciones de los contribuyentes españoles acerca de los impuestos que pagaban. Cuatro opiniones tajantes definían esa valoración:

- Los impuestos se *evadían*, una opinión de la que participaba el 76 por 100 de la población encuestada, que compartían con más intensidad los funcionarios de la Administración del Estado (el 86 por 100 creía en la existencia de una amplia evasión) y que conocían y manifestaban los propios responsables de la Hacienda Pública (el 76 % de los Delegados de Hacienda creía en la existencia de una evasión generalizada). Una evasión —se opinaba por el 40 por 100 de los contribuyentes encuestados— que la hacienda pública no era capaz de impedir.

- Los impuestos eran *injustos* para el 79 por 100 de los contribuyentes, y lo eran por tres motivos: no se aplicaban con generalidad y esa evasión era la causa primaria y fundamental de su injusticia, pues las oportunidades de evadir los impuestos no eran las mismas para todas las rentas y contribuyentes; se gravaba más el consumo que la renta o el patrimonio y este apoyo desigual de los impuestos no respondía a los índices reveladores de la capacidad de pago, pues los contribuyentes creían que la renta y el patrimonio eran indicadores más fieles de la facultad para pagar de los ciudadanos; finalmente, la injusticia de la imposición derivaba del mal conocimiento y defectuosa estimación que la hacienda pública realizaba de los rendimientos percibidos, del patrimonio poseído y del gasto realizado por los contribuyentes. La hacienda pública no contaba con información suficiente de la capacidad económica de los ciudadanos y en muchos casos ignoraba su propia existencia como contribuyentes. Pero esto no sucedía con generalidad, pues para otros contribuyentes seguía al céntimo sus percepciones (los rendimientos del trabajo dependiente, los haberes de los funcionarios). Este conocimiento desigual de la hacienda pública concedía en la práctica unas oportunidades desiguales de defraudación, componiendo así ante la sociedad la contraimagen de la justicia fiscal.

LA CRITICA POPULAR DE
LA VIEJA IMPOSICION
ESPAÑOLA

Una evasión generalizada y
conocida por contribuyentes
y Administración fiscal

Unos impuestos injustos por
aplicarse con desigualdad y
sin conocer la capacidad de
pago del contribuyente

Unos impuestos oscuros y complejos por falta de lógica interna y por la multiplicación de los privilegios

Un Estado que no gastaba bien los que obtenía por impuestos

LA OPINION DOCTRINAL HABIA ANTICIPADO ESA CRITICA POPULAR A LA IMPOSICION

CRITICA POPULAR Y DOCTRINAL: BASE PARA UNA OFERTA DE REFORMA TRIBUTARIA QUE FINANCIASE UN GASTO PUBLICO MEJOR Y MAYOR SIN LOS DEFECTOS DE LA VIEJA IMPOSICION

OFERTA DE REFORMA FISCAL CONCRETADA EN LOS INFORMES DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES DE 1973 Y 1975

UNA OFERTA DE REFORMA FISCAL SIN DEMANDA EN EL MERCADO POLITICO EN LA ESPAÑA DE LA PRIMERA MITAD DE LOS 70: SUS MOTIVOS

• Los impuestos *no eran transparentes ni simples* para el 77 por 100 de los contribuyentes encuestados. La propia multiplicidad impositiva y la carencia de lógica interna de la suma de impuestos vigentes los hacía poco comprensibles. Pero era sobre todo la multiplicación de tratamientos favorables a determinadas situaciones, actividades, regiones y empresas la que complicaba el cuadro de la imposición, al extender de tal manera el derecho excepcional que era muy difícil saber hasta dónde llegaba la regulación normal de la ley y dónde empezaba la compleja regulación del privilegio.

• La imagen de un *Estado despilfarrador* que gastaba mal lo poco que ingresaba (para el 64 por 100 despilfarraba o desperdiciaba los impuestos recibidos) y no gastaba en aquello que debía (las carencias más sentidas por la población contribuyente eran las de la educación, las pensiones, la ayuda y protección a la agricultura) completaba la visión de la hacienda pública que tenían ante sí los ciudadanos.

Ciertamente que esos graves defectos de los impuestos españoles —revelados por las encuestas de opinión— eran bien conocidos y habían sido denunciados reiteradamente por nuestros principales economistas y hacendistas. Valoraciones negativas que encontraron acogida —y resonancia— en los informes de los organismos internacionales sobre nuestra economía de los años 60 y 70 (Informes de la OCDE, Informe del Banco Mundial).

Partir de esa crítica popular y doctrinal a la imposición española y articular una oferta para su reforma constituía una necesidad social evidente en la España de los años 70. Dos eran las bases en que esa necesidad se sustentaba: 1.^a) La mala calidad y reducido nivel de la oferta de servicios públicos, que no se correspondía con el grado de desarrollo alcanzado por la economía. Ningún país europeo con el desarrollo logrado por la España de entonces había mantenido tan bajas e inadecuadas prestaciones de bienes y servicios públicos. 2.^a) La incapacidad de la imposición existente para financiar ese crecimiento de la oferta pública y los escandalosos defectos de los distintos tributos en su aplicación efectiva a los contribuyentes.

Era previsible que la demanda social de bienes públicos, en cuanto se la dejara manifestarse libremente, registraría un fuerte desplazamiento, y eran de temer y de esperar las insuficiencias y limitaciones de todo orden de los impuestos vigentes para afrontar la financiación de esa demanda desplazada, al propio tiempo que no resultaban admisibles los defectos del cuadro impositivo.

De esos fundamentos y previsiones partió la oferta de reforma fiscal que se contiene en los informes sobre el Sistema Tributario Español de 1973 y 1975, elaborados en el Instituto de Estudios Fiscales.

Esa oferta de reforma fiscal no contó, sin embargo, cuando se realizó, con la necesaria demanda que en toda sociedad deben impulsar las fuerzas políticas dominantes, tal y como sugiere la iluminadora visión que del proceso de cambio fiscal ofrece el profesor **A. T. Peacock** en el trabajo que publica este número de PAPELES.

Era comprensible que eso sucediera, porque los defectos de la imposición española, denunciados por las encuestas de opinión pública y los escritos de economistas y hacendistas, ciertamente no angustiaban a los contribuyentes con más capacidad de pago, situados como entonces lo estaban ante unos

impuestos reducidos que podían evadirse o que podían reducirse por la petición y concesión de un trato privilegiado según los múltiples precedentes disponibles. Por otra parte, la inercia de los impuestos establecidos era enorme. Bien podría afirmarse que el reparto de la imposición española en aquella época, con la multiplicación de sus incentivos discrecionales, sus pintorescos y distantes sistemas de evaluación de bases y la explotación de la ilusión financiera de la tributación sobre el consumo y las transmisiones de bienes, había conseguido minimizar los costes políticos de los tributos y lograr la mayor recaudación de ingresos que el mantenimiento de la situación política del país permitía.

Sólo un cambio radical de las circunstancias que definían la demanda de la reforma fiscal en la primera mitad de los años 70 podría crear un mercado político más propicio para su realización.

Es este cambio espectacular del mercado político el que se registraría tras las primeras elecciones generales de 1977. En efecto, en octubre de ese año la oferta reiterada de reforma fiscal formulada en 1973 y 1975 recibiría una sorprendente y unánime demanda de todas las fuerzas políticas con representación parlamentaria, consensuada en los Acuerdos de la Moncloa. Un caso único en la historia fiscal española.

La ordenación y discusión de los problemas actuales de la imposición española debe partir de los fines y realizaciones del proceso de reforma tributaria iniciado justamente en 1977.

EL CAMBIO ESPECTACULAR DEL MERCADO POLITICO DE LA REFORMA TRIBUTARIA EN 1977, Y LA DEMANDA UNANIME DE LA OFERTA DE REFORMA FISCAL DE 1973-75

El cuadro fiscal inspirador de la reforma tributaria española

La reforma tributaria pactada políticamente en los Acuerdos de la Moncloa trató de establecer un sistema fiscal moderno, del que carecía entonces el Estado español y que predominaba en los países integrantes de la CEE. Un sistema definido por la confluencia de las tendencias sajona y latina en el reparto de los impuestos y en el que se apoyaba el Informe del Comité Fiscal y Financiero para la armonización impositiva de los países de la CEE, presidido por el profesor Fritz Neumark (1962).

Como es bien conocido, ese sistema fiscal estaba integrado por tres impuestos fundamentales: Un impuesto sobre la renta personal, concebido como impuesto general de masas (y no como contribución complementaria de minorías); un impuesto sobre beneficio de sociedades, y el impuesto sobre el valor añadido (eje de la imposición sobre el gasto). Tres figuras fiscales complementaban a los tres tributos fundamentales: el impuesto sobre el patrimonio neto (con el fin de ayudar a la extensión y generalización del impuesto personal sobre la renta); el impuesto sobre transmisiones patrimoniales *inter vivos* y *mortis causa* (como cierre de la estructura fiscal y mejora de su progresividad), y los gravámenes sobre consumos específicos, a cuyas aportaciones recaudatorias era imposible renunciar y cuya finalidad moderadora de costes sociales legitimaba con argumentos renovados la presencia de estos viejos tributos en un sistema fiscal (las que se han denominado cinco «accisas» clásicas: tabaco, petróleo y derivados, vino, cerveza y alcohol).

LOS IMPUESTOS DOMINANTES EN LA EUROPA COMUNITARIA COMO CONVERGENCIA DE DOS CIVILIZACIONES FISCALES

EL SISTEMA TRIBUTARIO EUROPEO PACTADO EN LA MONCLOA COMO INSPIRADOR DE LA REFORMA TRIBUTARIA ESPAÑOLA: IMPORTANCIA DE LAS CONDICIONES PREVIAS Y LA GRADUALIDAD

Fue ese sistema tributario el que se pactaría por los partidos políticos con representación parlamentaria el año 1977. Su instauración efectiva reclamaba un conjunto de reformas numeroso y profundo en la imposición española disponible, pues no era sólo —ni siquiera principalmente— una labor de cambio legislativo la que debería realizarse, sino la suma de tareas más trascendentes para establecer las *condiciones previas* que debían contribuir a la viabilidad práctica y la aplicación efectiva de las nuevas disposiciones ordenadoras de los distintos impuestos. Esas *condiciones previas* se concretaban en el documento inspirador de la reforma fiscal de 1977 —el «Informe sobre el sistema tributario español» de 1973— en diversas exigencias: la modificación de los medios y organización de la Administración tributaria, la satisfacción de las necesidades de información que el nuevo sistema impositivo planteaba, así como la corrección de un viejo vicio de nuestra hacienda pública (la falta de realismo de los tipos de gravamen) y la creación, en fin, paulatinamente de una conciencia social que respaldase la aceptación de los nuevos impuestos que iban a repartir la carga tributaria entre los españoles.

La dimensión de esas tareas reformadoras forzaba a la *gradualidad* en su realización, que debería efectuarse de acuerdo con un calendario previamente establecido y público, como así se pactó.

LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1977, LIMITADA A LA HACIENDA CENTRAL

El sistema tributario definido y aplicado desde 1977 era el que correspondía a la hacienda central. Quedaban fuera del marco del proceso de reforma otros dos subsistemas: el de la seguridad social y el de las haciendas territoriales, entonces tan sólo provinciales y locales. En ambos subsistemas se planteaban problemas de cobertura financiera, con más gravedad futura que entonces presente, pero que, en cualquier caso, reclamaban para su solución el previo arreglo y reforma de la hacienda central.

La reforma fiscal española: El necesario análisis de una experiencia

DIEZ AÑOS DESPUES, LOS CAMBIOS EN LA ECONOMIA Y EN EL ENFOQUE DE LA IMPOSICION HACEN NECESARIO EL REPASO CRITICO DE LO CONSEGUIDO POR LA REFORMA FISCAL

El proceso de reforma iniciado en 1977 cuenta ya con la experiencia importante de una década, desde la que parece conveniente realizar un balance que evalúe sus resultados y defina los problemas planteados sobre los que dirigir la atención social y la búsqueda de posibles soluciones. Ese repaso valorativo y crítico del proceso de reforma fiscal española adquiere una justificación adicional importante por los cambios registrados tanto en la situación económica como en el enfoque de la imposición, ambos posteriores al tiempo en el que la reforma fiscal se programó y comenzó a desarrollarse.

CONTRIBUIR A UNA DEFINICION DE LA AGENDA DE LA POLITICA TRIBUTARIA ESPAÑOLA, FIN DE ESTE NUMERO DE «PAPELES»

Realizar esa valoración del proceso de reforma fiscal para conocer con detalle los problemas actuales de nuestra imposición y enfrentarlos a las opciones fiscales de los años 80, con el propósito último de *definir la agenda de la política tributaria española*, constituye la ambiciosa pretensión de este número de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, número que hemos tratado de programar con la máxima atención y el mayor cuidado a nuestro alcance.

Su contenido se inició por un conjunto de investigaciones solicitadas a los

diversos departamentos de Hacienda Pública de las facultades de Ciencias Económicas de la Universidad española y a destacados especialistas que seguían diariamente, desde la política y la Administración tributarias, las incidencias de la imposición. Investigaciones presentadas y discutidas en un Seminario que, bajo el título «Opciones fiscales de los 80», se celebró en la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, en Santander.

Las investigaciones discutidas en el Seminario celebrado en Santander han constituido el punto de partida de la labor de edición de este número de PAPELES. Su contenido inicial, enriquecido tras su debate público, se ha completado, ampliado y mejorado por sus autores, a quienes el equipo editorial de PAPELES ha reclamado un esfuerzo exigente de actualización y mejora para conseguir el mayor valor añadido en sus trabajos, en beneficio de nuestros lectores. Es de justicia agradecer la diligencia y disponibilidad con la que esta demanda de PAPELES se ha atendido por todos los colaboradores y que nos ha permitido realizar la valoración que este número ofrece de nuestros problemas tributarios.

Se trató de completar estos trabajos con un conjunto de colaboraciones que fueron solicitadas a destacados economistas y hacendistas extranjeros sobre aspectos fundamentales de las opciones y cambio fiscal de los años 80. Todas nuestras demandas de colaboración han sido atendidas y se recogen en este número de PAPELES.

Una valoración general de las grandes partidas del proceso de reforma tributaria

Una atenta lectura de los trabajos que presenta este número de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA convence bien pronto a quien la realiza del reconocimiento general de dos hechos importantes de los que tiene que partir la imposición en los años 80:

1.º El acierto de la opción reformadora elegida para configurar el sistema tributario español en 1977. Ninguna crítica ha sugerido una alternativa mejor para orientar nuestra imposición que la estructura tributaria para la hacienda central contenida y pactada en los Acuerdos de la Moncloa. Los problemas de la reforma fiscal tienen pues que plantearse en la hacienda pública española de los años 80 a partir del cuadro de impuestos definido en 1977. Hoy son posibles extensiones en la aplicación de los impuestos que ese sistema define o alteraciones y mejoras en los elementos de estos impuestos, pero no hay sistema fiscal alternativo como opción viable en los 80.

2.º Los cambios fiscales incorporados desde 1977 han mejorado los resultados que se hubieran alcanzado con el viejo sistema tributario al menos en tres puntos concretos, como testimonio el trabajo que el profesor **Lagares** ofrece en este número de PAPELES:

- Han elevado significativamente la elasticidad-renta de la imposición y, con ella, su capacidad recaudatoria, evitando así los peligros extremos de un

LOS ACTIVOS DE LA REFORMA FISCAL ESPAÑOLA

El acierto de la opción reformadora elegida. El sistema fiscal está definido

La superación de tres grandes defectos de la vieja imposición española: su limitación recaudatoria, su carácter real y no personal, y la reducción de algunas distorsiones

**LOS PASIVOS DE LA
REFORMA FISCAL
ESPAÑOLA COMO
PUNTO DE PARTIDA
DE SU NECESARIO
AJUSTE Y
ACTUALIZACIÓN**

**Retardo en el ritmo de su
realización y desequilibrio de
los bloques impositivos sobre
el gasto (IVA) y el patrimonio,
y sus consecuencias sobre el
funcionamiento del sistema
tributario**

déficit público galopante que hubiéramos padecido sin aquel cambio tributario.

- Han personalizado la distribución de la carga tributaria, disminuyendo parcialmente pero significativamente su regresividad.
- Han alterado y reducido las distorsiones que sobre la actividad empresarial y el proceso de formación de los precios ocasionaba el viejo sistema fiscal.

El reconocimiento de esos dos hechos no puede hacer olvidar los pasivos del proceso de reforma tributaria iniciado en 1977, cuya identificación, discusión pública y eliminación o reducción, realizada a la luz de la situación económica española y las opciones fiscales disponibles en los años 80, deberían constituir el objetivo de nuestra política impositiva.

Una valoración conjunta y general de los pasivos del proceso de la reforma tributaria española, realizada a partir de las conclusiones de los trabajos contenidos en este número de PAPELES, diferenciaría cuatro nudos problemáticos principales, cuyo contenido sería el siguiente:

A) Retardo en el ritmo de realización de la reforma tributaria, que ha desequilibrado el funcionamiento de los diferentes bloques impositivos integrantes de la estructura fiscal, con daño para la recaudación y el grado de cumplimiento tributario general del sistema. La reforma del 77 se componía de tres grandes bloques impositivos: los impuestos sobre la renta (renta de personas físicas y sociedades), los impuestos sobre el gasto (IVA e impuestos sobre consumos específicos) y los impuestos patrimoniales (impuesto sobre el patrimonio neto y transmisiones patrimoniales). El desarrollo coordinado de esos bloques fiscales constituía una parte importante del diseño estratégico del proceso de reforma. El prolongado retardo en la implantación de algunos de los impuestos fundamentales, integrantes de los distintos bloques fiscales, podría acusarse así sobre el rendimiento de otras figuras fiscales y el funcionamiento operativo del sistema tributario en su conjunto. Y eso es efectivamente lo que ha sucedido. Especialmente significativo ha sido el retardo en la aplicación de uno de sus impuestos fundamentales: el IVA. Cualesquiera que sean los motivos que puedan explicar este retraso (que van desde posiciones corporativas hasta la debilidad y pereza de la política tributaria) han sido evidentes sus consecuencias recaudatorias directas sobre los rendimientos del sistema, con clara proyección sobre el déficit público, y sus efectos, menos evidentes pero no menos importantes, sobre el cierre del sistema tributario, al afectar al grado de cumplimiento de los impuestos directos. El IVA constituye un instrumento poderoso por el control cruzado de ingresos brutos empresariales para mejorar la aplicación del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre beneficio de sociedades. Es de esperar que esos servicios del IVA —que distintas colaboraciones a este número de PAPELES destacan con acierto— se realicen a partir del actual ejercicio.

Sin embargo, no ocurre lo mismo con el bloque de los impuestos patrimoniales, que esperan aún su regulación definitiva. La actitud actual de la política tributaria frente al impuesto patrimonial parece muy cercana a la de una pasiva perplejidad. El impuesto sobre el patrimonio neto, estancado en sus rendimientos y cedido a las comunidades autónomas, no parece desempeñar

ninguno de los papeles que le adjudicaba el proyecto de reforma tributaria, y muy especialmente el de aumentar la eficiencia en la gestión administrativa del sistema tributario. Fruto de esta perplejidad sobre los fines del impuesto patrimonial es la continuidad de su configuración como gravamen *extraordinario*, que probablemente no produce otro efecto que los negativos que se siguen de un tributo de esta naturaleza que no se utiliza para el fin con el que se le proyectó, como acentúan las colaboraciones a este número de PAPELES de **José Borrell**, el profesor **Lagares** y **Fernando Breña**.

B) Retardo en el cumplimiento de las *condiciones previas* de la reforma fiscal a las que su diseño concedía particular importancia, tratando de evitar un mal histórico de la hacienda pública española, consistente en sobrestimar las facultades reformadoras del *legislador* fiscal sin atender otras variables estratégicas que las condicionan decisivamente: los cambios en la información sobre los contribuyentes y el debido tratamiento de esa información; la mejora de medios y organización de la Administración tributaria y la formación de una conciencia social de los contribuyentes que favoreciera la aceptación de la reforma fiscal proyectada. Parecen hoy evidentes algunos retrasos en el cumplimiento de esas *condiciones previas* de la reforma fiscal. El tratamiento integrado de la información disponible sobre los contribuyentes potenciales de determinados impuestos adolece de defectos, así como la utilización de esa información para el control tributario (quizás con cierta exageración cabría afirmar que la hacienda pública parece conocer lo que los contribuyentes declaran, pero parece ignorar los datos para el control fiscal de quienes no declaran). Por otra parte, son innegables los cambios en la Administración tributaria, pero sus medios y organización han caminado a un ritmo menor del necesario para una buena gestión, inspección y extensión de los impuestos vigentes; finalmente, la receptividad social de los cambios tributarios, que resultó aceptable en una primera fase, tropieza hoy con dificultades debidas a la falta de generalidad, a la desigual aplicación de los impuestos nacidos de la reforma y al comportamiento del gasto público. Dificultades que han ocasionado un descontento perceptible con el reparto y nivel de la imposición en amplios núcleos de la sociedad española.

El cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente —base de la aplicación de cualquier sistema tributario— se ha deteriorado en estos últimos años, consecuencia final del incumplimiento o del retraso de las *condiciones previas* de la reforma fiscal.

C) El sistema tributario español ha padecido en las figuras integrantes de la imposición directa —y especialmente en el tributo sobre la renta personal— los males que las han afectado en todos los países en los años 80.

Esos males derivan de la evasión, la inflación, la multiplicación de los gastos fiscales, la creciente complejidad de su regulación y la agudización de los tipos de gravamen.

El reconocimiento de los efectos negativos de esos males ha concedido su sólido fundamento a las grandes líneas de reforma que inspiran hoy a la política tributaria de los distintos países, en el convencimiento de que la inmovilidad de la imposición directa frente a los mismos no hará otra cosa que aumentar su impopularidad y el rechazo de los contribuyentes a su pago voluntario.

Retardo en el cumplimiento de las condiciones previas: una Administración fiscal infradotada y carente de información sobre los contribuyentes. Consecuencias sobre el cumplimiento tributario

Los males de la imposición directa sobre la renta y los beneficios de los 80: evasión, inflación, multiplicación de los gastos fiscales y agudización de los tipos de gravamen de las tarifas. Trascendencia de estos males en nuestro sistema tributario

Los subsistemas de la seguridad social y haciendas territoriales con graves problemas financieros no considerados en la reforma

LA NECESARIA ATENCION A ESOS CUATRO RASGOS DE LA REFORMA FISCAL Y LA BUSQUEDA DE SOLUCIONES OPERATIVAS A LOS PROBLEMAS QUE PLANTEAN

Esta situación, que afecta hoy a todos los sistemas tributarios, es especialmente grave en el nuestro, por cuanto la imposición directa no cuenta con el grado de consolidación y cumplimiento tributario que caracteriza a otros países y por el hecho de que la hacienda pública española no parece manifestar la sensibilidad necesaria por la presencia de estos males de la imposición directa y su tratamiento.

D) El cuarto núcleo de los problemas fiscales españoles está constituido por los subsistemas de la seguridad social y las haciendas territoriales. La reforma tributaria iniciada en 1977 —y aún no concluida— no consideró los problemas que planteaban la financiación de la seguridad social y la de las haciendas territoriales. De entonces a hoy esos problemas han ido adquiriendo una gravedad y complejidad crecientes en todo el mundo occidental y, desde luego, en España. Factores económicos, factores demográficos y el propio funcionamiento deficiente de un sistema mixto de protección social definen la situación crítica por la que atraviesa la seguridad social española. La aparición vigorosa de la hacienda de las comunidades autónomas y el crecimiento de los gastos a nivel local han originado focos de déficit de creciente importancia que reclaman una revisión del sistema de financiación de estas entidades (hoy en curso de realización).

Este cuadro general de los problemas fiscales españoles demanda una atención cuidadosa por parte de nuestra política tributaria y la disponibilidad de análisis detallados de esos cuatro grandes nudos problemáticos y de las posibles soluciones operativas a las distintas partidas que se integran en esos cuatro grandes problemas.

El inventario de problemas reales y posibles soluciones de los años 80 tiene tras de sí fuerzas y argumentos adicionales que justifican su consideración por la política tributaria. En primer lugar, esos problemas de la imposición inquietan y preocupan a los contribuyentes españoles con intensidad tan acusada que no los debe ni puede ignorar la hacienda pública que los administra, y en segundo lugar, esos problemas fiscales preocupan también a las haciendas de distintos países occidentales, que viven en esta década de los 80 una nueva era de propuestas de reforma y adaptación de sus impuestos para tratar de resolverlos, propuestas a las que tampoco puede ser ajena la hacienda pública española.

Justamente estos dos hechos dan su argumento a un conjunto de trabajos de este número de PAPELES que estimamos importantes. Destaquemos sus principales conclusiones.

Las opiniones de los españoles sobre los impuestos y la hacienda pública tras la reforma fiscal

¿En qué medida ha variado la opinión de los españoles sobre la imposición y la hacienda pública en los años 80? ¿Qué problemas les preocupan y cuál es su valoración actual de la hacienda pública? Dar respuesta a estas decisivas preguntas constituye el propósito de los sondeos de opinión dirigidos por **Francisco Alvira** y **José García López** para la Fundación FIES, y cuyas con-

clusiones se recogen en su trabajo «Los españoles y la fiscalidad: la pérdida de la “ilusión financiera”», que se publica en este número de PAPELES. Cinco rasgos definen —según la opinión de los contribuyentes— la situación de nuestra hacienda pública a medidados de los 80: 1.º) Los impuestos han dejado de tener el nivel reducido de los años 70. Una amplia mayoría de los contribuyentes opina que los impuestos son muy elevados o elevados y creen además que los impuestos continuarán creciendo en el futuro. El rápido aumento de la presión fiscal desde el comienzo de la crisis (9 puntos porcentuales en su participación en el PIB) respalda esa opinión subjetiva y generalizada. 2.º) Un 74 por 100 de los contribuyentes opina que los impuestos no son justos. La reforma fiscal, aceptada en sus principios, no aplica éstos con generalidad, y es esa evasión generalizada de las obligaciones legales establecidas la que constituye la queja básica que fundamenta la injusticia de la imposición. 3.º) La complejidad del IRPF les parece excesiva a los contribuyentes, un 65 por 100 de los cuales necesita asesoramiento externo para cumplimentar la declaración, mayoritariamente realizada por asesores fiscales, con el coste consiguiente. 4.º) La Administración pública democrática no gestiona adecuadamente los impuestos que se le entregan. Para un núcleo amplio de contribuyentes, la Administración pública no funciona y despilfarra los recursos con los que cuenta. 5.º) Existe un distanciamiento perceptible entre el gasto público ideal para el contribuyente y lo que el contribuyente cree que es el gasto público real.

Ese núcleo de opiniones componen una valoración negativa en su conjunto del proceso de reforma fiscal y de la utilización de sus rendimientos por la hacienda pública que debería preocupar profundamente a la sociedad a la que se refiere. Esa preocupación no puede ni debe generar una actitud de pasivo escepticismo, ni mucho menos un rechazo de las opiniones de los contribuyentes. Hay que partir de esa realidad psicológica para favorecer los cambios fundados que la misma solicita. Esos cambios tienen dos referencias que los condicionan: el aumento de la presión fiscal y unos gastos públicos que no satisfacen al contribuyente. La preocupación por mejorar la calidad y orientación del gasto público debería ser una línea rectora importante para lograr la aceptación social de la mayor presión fiscal. Los contribuyentes destacan dos condicionamientos en el reparto de esa creciente presión fiscal: la evasión y la complejidad de la imposición personal sobre la renta. Sin atender a esas tres denuncias —mejora del gasto y generalización y simplificación de los impuestos— la vigencia continuada de los impuestos elevará sus costes y mantendrá el adverso juicio y disconformidad popular sobre su exigencia.

La reforma fiscal en los 80: Objetivos, restricciones y principales líneas de acción

¿Qué tendencias dominan la imposición en los países occidentales y a qué objetivos —restricciones y propuestas— responden las reformas fiscales de los años 80? Tal es la pregunta común a la que tratan de dar respuesta —desde perspectivas diferentes— los distintos artículos que componen la introduc-

LAS CINCO DENUNCIAS DE LOS CONTRIBUYENTES

La presión fiscal ha aumentado: los impuestos son elevados y crecientes

Los impuestos de la reforma fiscal no se aplican con generalidad y no son justos

La complejidad afecta principalmente a la regulación del IRPF, cuyo cumplimiento precisa asesoramiento

Gestión inadecuada de la Administración de los ingresos detraídos por impuestos

Distancia entre la imagen ideal del gasto público y el gasto público real

LA OPINION DE LOS CONTRIBUYENTES COMO GUIA DEL PROCESO DE AJUSTE DE LA REFORMA FISCAL

LOS OBJETIVOS DE LA REFORMA FISCAL DE LOS 80

Contribución de la política tributaria a los ajustes de la economía: la contención del gasto y déficit públicos, premisa del cambio en los impuestos

ción a este número de PAPELES, bajo el título general de «Experiencia y tendencias comparadas». El lector que examine esas respuestas comprobará que la reforma de la fiscalidad es hoy —como afirman **Messere y Owens** en el excelente artículo que abre la sección de «Colaboraciones»— «uno de los grandes temas de debate político en los países occidentales». Los rasgos a que responde esa reforma fiscal presentan gran similitud en los problemas con los que esas reformas se enfrentan, en los objetivos que pretenden alcanzar y en las soluciones propuestas para los problemas planteados.

Los problemas de la reforma fiscal comienzan por situarse, en los años 80, en el contexto de una política de ajustes que pide al sector público una acción coherente en sus tres frentes: gasto, déficit e impuestos. El dominio de los déficit públicos ha obligado a aplicar una *política de consolidación presupuestaria* tendente a contener el crecimiento del gasto para poder reducir a plazo medio los niveles de imposición. Reducir la expansión del gasto público constituye, por tanto, la premisa para definir una política impositiva en los 80, pues resulta evidente que mientras el gasto público siga creciendo a los ritmos del pasado la imposición tendrá que aumentar sobre sus actuales niveles, produciendo efectos negativos sobre las economías que la soportan; y aun más, esos aumentos de presión fiscal no serán suficientes, continuando abierta la brecha del déficit público. Así, el primer mandamiento de la política tributaria de los años 80 es saberse parte de una política de contención del gasto y déficit públicos.

Evitar los excesos de gravamen y contribuir a la eficiencia económica

El crecimiento de la presión fiscal en la etapa 1970-86 nos lleva al segundo objetivo de la política tributaria. En efecto, una imposición situada en los niveles elevados que ha alcanzado en los países de la OCDE (37 por 100 del PIB), y que ha crecido durante los años de la crisis, habría de plantear inevitablemente distorsiones en el funcionamiento de las economías nacionales y en la asignación eficiente de los recursos de los países en que se exigiera. Las pérdidas de eficiencia por las distorsiones económicas ocasionadas por esa tributación se han convertido en la denuncia y problema principal que trata de afrontar la reforma fiscal en los años 80. Los elevados tipos marginales con los que se gravan las rentas de trabajo y capital, la proliferación de incentivos y su desigual distribución por sectores, industrias y empresas, el distinto tratamiento fiscal de las formas de financiación y los procesos inflacionistas registrados en los distintos países han agudizado la preocupación por sus efectos sobre los incentivos al trabajo, al ahorro y a la asunción de riesgos por las inversiones. Los costes económicos de esas distorsiones fiscales (los llamados «excesos de gravamen») parecen hoy, tras las investigaciones empíricas realizadas en distintos países, mayores de los inicialmente previstos. Esa atención prioritaria a los problemas de la eficiencia creados por la imposición diferencia claramente las propuestas de reforma fiscal de los años 80 de las planteadas en décadas anteriores.

La simplificación impositiva

El tercer objetivo de la reforma fiscal en los 80 reside en la simplificación de los impuestos. La complejidad favorece la evasión, encarece la administración de los impuestos y pone en tela de juicio su contribución a la justicia. Predicar la simplicidad se ha convertido, por ello, en criterio orientador y deseado de la reforma tributaria en los años 80.

El cuarto objetivo de la reforma fiscal en los años 80 es el de la equidad, que no ha mantenido en este tiempo la primogenitura de que disfrutó en el pasado. Sin embargo, cambio de prioridad no significa olvido, como lo indica el hecho de que la pérdida de equidad en el reparto de los impuestos también se ha considerado en los 80 como causa de reformas. En especial, se han denunciado el crecimiento de la evasión y la discutible concesión de ventajas fiscales que atentan a la equidad horizontal. Numerosas críticas acusan también de ineficiencia al uso de tarifas fuertemente progresivas como vía para conseguir la equidad vertical.

El reconocimiento general de esos defectos de la imposición desemboca en un conjunto de soluciones comunes a los problemas planteados. El catálogo de esas soluciones puede realizarse por el lector atendiendo al contenido del artículo de **Messere** y **Owens**, del análisis escrito por **Richard Goode** —uno de los mejores especialistas y conocedores del impuesto sobre la renta personal— y del ensayo del profesor **Albi** sobre las reformas tributarias actuales. Parece claro que ese catálogo estaría compuesto —al menos— por las siguientes soluciones:

- Simplificación y disminución de los gastos fiscales que, en forma de múltiples incentivos, minan la recaudación y establecen preferencias injustificables entre los contribuyentes, singularmente por los impuestos sobre la renta y beneficios, sin ganar la eficiencia que esos incentivos pretenden.
- Extensión de la base de renta a partidas que no figuran en la ley fiscal, pero que son renta desde el punto de vista extensivo.
- Simplificación y reducción de las tarifas de renta, con la importante propuesta del impuesto lineal sobre la renta, que contribuye a la simplificación del impuesto, a la eficiencia y a la equidad.
- Coordinación de los tipos de gravamen en el impuesto sobre la renta con los del impuesto sobre beneficio de sociedades, para evitar la constitución ficticia de sociedades por puros motivos fiscales.
- Integración mayor del impuesto sobre la renta con el impuesto sobre beneficio de sociedades, para obviar la doble tributación de dividendos.
- Aplicación de criterios realistas en la depreciación del capital de las sociedades, con el fin de que resulte económicamente neutral y determine los verdaderos beneficios.
- Desplazamiento de la imposición hacia la tributación indirecta desde la sólida aportación recaudatoria del IVA.
- Mayor apoyo de la progresividad en la distribución de la renta sobre la política de gastos públicos, en vez de apoyarla exclusivamente en tarifas progresivas del impuesto personal que rara vez contribuyen a esa distribución equitativa de la renta.
- Revisión necesaria de las prestaciones de la seguridad social, para adecuarlas a las realidades demográficas y posibilidades económicas actuales.
- Creciente atención a las posibilidades de gravar el gasto personal y los flujos de fondos de las sociedades en vez de la renta y los beneficios.

Frenar el crecimiento de la evasión y proliferación de incentivos contrarios a la equidad horizontal, y combatir la ineficiencia de las tarifas progresivas para lograr la equidad vertical

EL INVENTARIO DE LAS OPCIONES REFORMADORAS EN LA EXPERIENCIA COMPARADA: DIEZ LINEAS DE ACCION COINCIDENTES

**LAS COMISIONES DE
REFORMA COMO METODO
PARA VALORAR LAS
ALTERNATIVAS Y
PROPUESTAS
REFORMADORAS**

Esas líneas de la reforma fiscal de nuestro tiempo han sido objeto de detenido estudio en distintos países por comisiones de reforma, que han presentado el campo completo de los retoques fiscales posibles para facilitar la elección fiscal de las sociedades. La virtud de esos informes de las comisiones de reforma fiscal ha sido la de presentar su posible y completo contenido para orientar la discusión de los problemas tributarios de un país y facilitar su aceptación política.

**OBSTACULOS TECNICOS Y
POLITICOS A LA REFORMA
TRIBUTARIA
EN LOS AÑOS 80**

Esta no es fácil de alcanzar, pues —como ha ocurrido en décadas anteriores— la reforma fiscal tropieza en los 80 con obstáculos y restricciones importantes: obstáculos *técnicos*, derivados del enfrentamiento de las distintas medidas entre los fines de eficiencia y equidad y de la concreción de la magnitud de los efectos de los impuestos sobre los incentivos al trabajo, al ahorro y a la inversión, y obstáculos *políticos*, originados por la querella redistributiva que toda reforma provoca entre «perdedores» y «ganadores».

**LA REALIZACION
DE LA REFORMA FISCAL
EN LOS 80:
CONTENIDO**

Esos obstáculos explican la lentitud con la que las líneas de reforma fiscal de los 80 se han aceptado en los distintos países. El ejemplo de Estados Unidos constituye el caso de aceptación más clara de los criterios de reforma de la década actual. Al contenido de la reforma de Estados Unidos se refiere con detenimiento el artículo que el profesor **Albi** publica en este número de PAPELES. Es evidente que la reforma estadounidense ha influenciado ya el enfoque de los cambios tributarios que programan Japón y Canadá, y que, antes o después, traducirá sus efectos sobre los sistemas tributarios europeos.

Con todo, la concreción estadounidense de las propuestas de reforma fiscal no constituye más que un ejemplo entre las posibles soluciones que abren las opciones fiscales en la actualidad. Pero lo que hoy resulta claro es que las posibles reformas impositivas, ajustadas a las opciones fiscales de los 80 y a los problemas de los impuestos en cada realidad nacional, obligan a todos los sistemas tributarios de nuestro tiempo a un repaso detenido de esos problemas para decidir después en consecuencia. A ese repaso no puede ser ajena la hacienda pública española, y a facilitar ese ejercicio se dirigen las colaboraciones que contiene este número de PAPELES DE ECONOMIA ESPAÑOLA.

El contenido de este número de PAPELES: Su referencia a los tres niveles de la hacienda de las administraciones públicas: hacienda central, hacienda de la seguridad social y haciendas territoriales

¿Cómo se articulan esas respuestas en las colaboraciones que se ofrecen al lector tras esta Introducción Editorial? Como puede comprobarse por el índice, esas colaboraciones se han agrupado en los tres grandes niveles de la hacienda de nuestras administraciones públicas: hacienda central, hacienda de la seguridad social y haciendas territoriales (autonómicas y locales). La diferenciación de esos tres niveles concede un papel fundamental al sistema tributario de la hacienda central, porque sus transferencias a los otros niveles de la hacienda constituyen una parte importante de los ingresos de éstos. Parte importante y creciente que ha ido convirtiendo al Presupuesto General del Estado en un presupuesto de transferencias, pero sin agotar todos los recursos de los que los restantes niveles de la hacienda disponen. La existen-

cia de esos recursos tributarios por parte de las haciendas de la seguridad social y territoriales obliga a examinar sus sistemas de financiación y los problemas que éstos plantean. De ahí la división que el número de PAPELES realiza entre hacienda central, hacienda de la seguridad social, hacienda de las comunidades autónomas y haciendas locales, división que en ningún caso olvida sus interdependencias y el destacado papel que éstas conceden al sistema tributario central.

LOS PROBLEMAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE LA HACIENDA CENTRAL

Se ha dicho, con frecuencia y verdad, que el Estado de nuestro tiempo es, según la acertada calificación de Schumpeter, un *Estado fiscal*, es decir, basado en los impuestos, hasta el punto de que la expresión *Estado fiscal* para referirse a aquél con el que hoy contamos constituye un pleonismo. Sin embargo, el hecho de que los impuestos dominen la financiación pública no significa que la monopolicen. Como Richard Bird ha propugnado, ningún Estado debería renunciar en nuestro tiempo (por razones existenciales de suficiencia de ingresos y de eficiencia en el uso de los recursos económicos) a distribuir parte de la carga de los servicios que ofrece por vías distintas a la impositiva. Esa carga por servicios puede discurrir por dos vías diferentes: voluntaria una, los precios; coactiva la otra, las tasas. Esa alternativa financiera de importancia menor explica que los impuestos y sus problemas ocupen casi todas las colaboraciones dedicadas al análisis de los ingresos de la hacienda central en este número de PAPELES. Pero también justifica que se dediquen algunas reflexiones a precios y tasas, unos ingresos en crisis en nuestra hacienda pública, pero a los que no cabe renunciar nunca, y tanto menos en la época de dificultades económicas y de apuros financieros en la que hoy se desenvuelve la administración de los Presupuestos.

El análisis de los problemas del cuadro impositivo se realiza en diecinueve colaboraciones de este número de PAPELES. Dos de ellas presentan el panorama general de la hacienda y la imposición españolas y las diecisiete restantes se refieren a los diferentes tributos. Quizás la forma más útil de comentar esas colaboraciones sea agrupar sus conclusiones por impuestos para que el lector disponga de un catálogo de aquellos problemas a los que se concede más atención y las alternativas que para resolverlos ofertan nuestros colaboradores.

La construcción de un impuesto sobre la renta de las personas físicas en España como tributo general y de masas

Convertir al IRPF en un impuesto de masas aplicado con generalidad constituye, sin duda, el gran objetivo de todo sistema tributario moderno. Ursula Hicks ha llegado a afirmar que el rasgo que diferencia a una sociedad desarrollada y moderna de una sociedad subdesarrollada y tradicional es su capacidad para administrar y aplicar un impuesto de masas sobre la renta. Ese paso no es fácil de dar en ningún tipo de sociedad: necesita el apoyo previo de un

**EL IRPF:
LAS CONDICIONES
DE SU CONSTRUCCION**

nivel de desarrollo y cultura económica que lo faciliten— lo que Musgrave ha denominado «condicionamientos económicos y sociales de la imposición»—, es decir, «asideros» en los que la fiscalidad pueda sostener el funcionamiento de sus impuestos, y necesita también contar con el apoyo permanente de la política (a través de una organización democrática que se ha mostrado en todos los países como condición indispensable para el buen funcionamiento del impuesto sobre la renta) y de una Administración tributaria bien organizada.

**LA VALORACION DE LA
EXPERIENCIA ESPAÑOLA
DEL IRPF: UN
DIAGNOSTICO DE SUS
PROBLEMAS Y OPCIONES
REFORMADORAS**

La construcción de ese impuesto generalizado de masas no es obra de un día. Debe apoyarse en una perseverante tarea, consistente en, establecida la regulación del impuesto, aprender de la experiencia en su aplicación. Un impuesto sobre la renta se construye sabiendo dónde está el momento de su aplicación, cuáles son sus problemas, cuáles son las soluciones de esos problemas para tratar de corregirlos con diligencia y con fortuna por bien del tributo. Si hoy pedimos flexibilidad a la economía tenemos que solicitarla también de la hacienda pública para que adapte sus estructuras e instituciones a las opciones fiscales del tiempo en que vivimos. Si esto es así, preguntémosnos: ¿cuáles son, vistos desde los años 80, una década después de iniciada la aplicación del tributo, los problemas principales del impuesto y sus posibles soluciones? Las respuestas que las colaboraciones de este número de PAPELES nos ofrecen han permitido componer el esquema 1, en el que se presentan al lector las principales valoraciones que de los problemas y soluciones se contienen en las páginas siguientes a esta Introducción Editorial. Y es el comentario al contenido de ese esquema —que creemos constituye un buen diagnóstico de los problemas actuales del impuesto personal sobre la renta— el que guiará los comentarios siguientes.

**LA EVASION FISCAL,
PRIMER PROBLEMA
DEL IRPF**

El primer problema actual del IRPF, tanto por la insistencia con la que se denuncia como por la importancia que le conceden las colaboraciones de este número de PAPELES, es el mal de su evasión. Cuando España realizó su reforma en el año 1977 era ya una sociedad desarrollada y democrática, condiciones primarias para el establecimiento de un tributo sobre la renta de masas. Sin embargo, no contaba con ese impuesto personal y a él aspiraba desde hacía muchos años. La larga historia de fracasos en esa empresa española de construir un impuesto personal sobre la renta debería informar la estrategia de su reforma. Esa historia del IRPF en España se resumía en el dato desconsolador e invariable de una evasión generalizada que una Administración tributaria carente de los medios y la organización adecuados no había sido capaz de reducir.

**Una evasión
general y desigual
según origen y cuantía
de la renta**

Pues bien, ese mal histórico de la evasión sigue siendo el primer mal actual del IRPF diez años después de su reforma básica. Como el esquema 1 indica, la evasión generalizada del impuesto se presenta además como una evasión *desigual* según la índole de las rentas y según su cuantía. Los cuatro datos clave que pueden obtenerse de los informes de la Comisión para Evaluar el Fraude Fiscal en el IRPF tienen tanta claridad como contundencia: declaran sólo el 62,41 por 100 de los obligados a hacerlo, las rentas declaradas no llegan a la mitad de las percibidas y esa evasión de rentas declaradas es desigual: 37,46 por 100 para rentas de trabajo y el doble para las restantes rentas (75,14 por 100). Otras investigaciones empíricas ratifican la magnitud de esos indicadores: el porcentaje de declarantes obtenido en una encuesta

realizada en los años 85 y 86 por la Fundación FIES se aproxima mucho al ofrecido por la Comisión del Fraude en el IRPF; los datos ofrecidos por Valdés de una muestra de contribuyentes a quienes se realizó inspección posterior demostró la existencia de fraude en el 27,52 por 100; la propia composición de las bases del IRPF, con una aportación del 81 por 100 de las rentas del trabajo, se halla en claro desequilibrio con las aportaciones de éstas a la renta nacional, testimoniando así, como afirma **José Borrell** en su colaboración a este número de PAPELES, la presión discriminatoria y exagerada que el IRPF establece sobre las rentas de trabajo.

La evasión del impuesto no es sólo desigual según el origen de las rentas. Lo es también por la cuantía de la renta. El trabajo del profesor **Raymond**, también publicado en este número de PAPELES, presenta la evidencia disponible que concede una probabilidad mayor de fraude para rentas de más cuantía.

Se comprende que esos datos que configuran el cumplimiento tributario de los españoles ante el IRPF le hayan convertido en el primer problema del impuesto, y que los intérpretes de la propia política tributaria hayan admitido que «si prosiguiera el fraude fiscal, el IRPF habría perdido su legitimidad» (J. Borrell, 1986).

Y bien, ¿por qué soluciones a ese problema grave de la evasión se inclinan las colaboraciones de este número de PAPELES? Tres son las que se destacan con más insistencia.

1. El necesario y detallado conocimiento de la evasión y el fraude, pues éstos se convierten en un mal endémico cuando se les alimenta con el desconocimiento público de sus dimensiones y características. Por este motivo, la continuación de los informes de la Comisión del Fraude en el IRPF para años posteriores a 1983 y la *publicación y discusión* de sus resultados constituyen la primera alternativa para conseguir su reducción.

Por otra parte, las investigaciones de cumplimiento tributario en muestras de contribuyentes bien diseñadas, al estilo de la realizada por Valdés en 1982, nos permitirían avanzar en el conocimiento de la evasión y el fraude, condición indispensable para reducirlo.

El que ninguna de estas alternativas se siga hoy por nuestra hacienda pública tiene que registrarse con fundada preocupación, pues no conocer la evasión y el fraude constituye la mejor manera de perpetuarlos.

2. El cierre por el sistema tributario de los circuitos de evasión constituye una alternativa importante para corregirla. Ese cierre supone establecer el sistema tributario de tal modo que la aplicación de un impuesto apoye la aplicación de los restantes, y entre todos ellos refuercen especialmente aquellas relaciones que impidan o dificulten la ocultación de bases o cuotas.

El primer paso en este camino era el que abría la implantación del impuesto extraordinario sobre el patrimonio, pues resultan muy difíciles las ocultaciones en la renta sin que las mismas no aparezcan posteriormente reflejadas en aumentos del patrimonio neto. De ahí que una de las tareas esenciales del impuesto sobre el patrimonio, tal y como fue diseñado en el «Informe sobre el Sistema Tributario Español» (1973) fuese la de servir de elemento básico de control a la imposición sobre la renta.

**Las opciones
para el tratamiento
de la evasión fiscal**

*El conocimiento de la evasión
y la discusión pública de sus
cifras*

*El cierre de los circuitos de
evasión por el sistema
tributario*

Sin embargo, para cumplir con ese objetivo esencial, un impuesto sobre el patrimonio quizás debería abandonar la pretensión de actualizar anualmente sus valoraciones a precio de mercado —lo que propugna abiertamente en su colaboración el profesor **Lagares**— y conformarse con valores a precios iniciales de coste, por tres razones: primera, porque la aspiración a reflejar anualmente valores efectivos actualizados a precios de mercado no pasa de ser meramente ilusoria en la realidad; segunda, porque complica extraordinariamente la administración a largo plazo del tributo; tercera, y fundamental, porque dificulta bastante el mantenimiento de un inventario valorado a precios de coste que permita controlar las rentas ocultadas y definir las ganancias y pérdidas de capital.

El diseño legal que finalmente se dio al impuesto extraordinario sobre el patrimonio en 1977 no tuvo en cuenta estas consideraciones acerca de las valoraciones al coste y acabó adoptando criterios muy discutibles que no parece que hayan servido para mejorar en exceso la recaudación, sino más bien para disminuir notablemente las posibilidades del impuesto como elemento eficaz de control de la renta. La cesión del impuesto a otros niveles de la hacienda pública ha desplazado el tributo lejos del lugar en el que debería rendir sus frutos, por lo que el desempeño de sus funciones de apoyo al cierre de los circuitos de evasión no se ha realizado. Corregir esta doble situación del impuesto sobre el patrimonio neto constituye una necesidad de la política tributaria sin cuya satisfacción la defensa del gravamen pierde su principal fundamento. Es éste un punto en el cual insisten las colaboraciones de este número, en especial las del profesor **Lagares** y **Fernando Breña**.

Un segundo paso en el cierre de los circuitos de evasión del sistema tributario lo ha constituido la puesta en vigor —a principios de 1986— del impuesto sobre el valor añadido. Si este impuesto se administra con especial atención y se utiliza como elemento de control cruzado de los ingresos brutos empresariales, es seguro que sus resultados se dejarán sentir rápida y positivamente en el ámbito de la tributación sobre la renta, porque necesariamente acabarán aflorando muchas rentas ocultas si las ventas y las compras quedan sometidas al test de coherencia que este impuesto necesariamente establece. Procurar que la administración de este tributo se realice con especial atención y no se abandone a la rutina debería constituir, en consecuencia, una tarea prioritaria para la política fiscal en los próximos tiempos.

De nuevo sería necesario reiterar aquí la conveniencia de que la Administración tributaria diera a conocer públicamente esa contribución del sistema impositivo al cierre de los circuitos de evasión, publicando las cifras de nuevos contribuyentes y sus respectivas situaciones.

La definición y aplicación de una política racional en la lucha contra el fraude

3. Entre las necesidades de la hacienda española figura, quizás como una de las más importantes, la definición y aplicación de una política racional de lucha contra el fraude que logre la legitimidad no ganada por el IRPF en su aplicación actual. Política que debe estar basada en el nuevo enfoque del fraude fiscal por la teoría de la Hacienda.

Ese nuevo enfoque trata de aumentar el coste del fraude fiscal y reducir su rentabilidad para el contribuyente. Desde los trabajos pioneros de Allingham y Sandmo y Srinivasan, el enfoque teórico y el tratamiento práctico sugerido

para reducir el fraude fiscal han experimentado un cambio decisivo. Cambio que fue aplicado por vez primera en España, en 1974, por el profesor Lagares, y sobre cuya oportunidad y utilidad insiste en este número de PAPELES el trabajo del profesor **Raymond**. En síntesis, este enfoque del fraude consiste en su consideración como fruto de una estrategia individual que compara el coste marginal del fraude (dependiente del derecho sancionador: cuantía y clase de la sanción), el beneficio obtenido por la ocultación de rentas por el contribuyente y la probabilidad de que el contribuyente sea descubierto (dependiente de los recursos y la organización de la Administración tributaria). El sistema de sanciones existente, el beneficio de la ocultación de rentas y la capacidad de la Administración tributaria para descubrir las situaciones de fraude constituyen así las variables estratégicas para articular una política racional que permita ampliar el cumplimiento tributario y reducir eficiente y paulatinamente el fraude fiscal.

Las variables condicionantes del fraude

Ese enfoque del fraude fiscal no ha orientado, por desgracia, la política frente al fraude en España. Pero debería hacerlo, porque constituye la única alternativa racional para ello. Elementos decisivos para articular esa política antifraude serían:

a) Los tipos marginales de la tarifa del impuesto, a los que la teoría del fraude y los aceptables resultados obtenidos por su aplicación a la realidad fiscal estadounidense por Clotfelter conceden una gran relevancia. La tesis doctoral realizada por **Javier Ruiz del Portal**, cuyas conclusiones más destacadas se recogen en un recuadro que publica este número de PAPELES, insiste en la importancia de la tarifa del impuesto y del crecimiento de los tipos marginales de gravamen como causa del fraude. Una tarifa lineal tendría a este respecto ventajas decisivas para disminuir los beneficios del fraude. El modelo de fraude de Clotfelter y su estimación en España, realizada por el profesor **Raymond**, conceden gran importancia al tipo marginal de la tarifa como condicionante del fraude. Por todo ello, la revisión de la tarifa actual constituye una variable decisiva para definir la lucha contra el fraude en España.

La beligerancia de los tipos marginales de las tarifas progresivas

Una segunda e importante conclusión del trabajo del profesor **Raymond** es la existencia de oportunidades y realizaciones mayores de defraudación en rentas distintas al trabajo personal. El conocimiento de estas *otras* rentas por la Administración es muy limitado y, por lo tanto, las posibilidades y realidad del fraude son mayores. La política de información de la Administración tributaria debería partir de este hecho, orientando su corrección si es que aspira a mejorar el cumplimiento tributario en nuestro país.

b) La mejora de las probabilidades de descubrimiento de la ocultación dependen vitalmente de los medios y organización de la Administración tributaria. Como afirmaba el profesor Lagares en su investigación pionera del fraude fiscal en España, la dotación suficiente de medios a la Administración fiscal y la orientación apropiada de sus tareas constituyen actuaciones sobre las cuales habría que volcar la atención de la política general y de la tributaria, si se desea verdaderamente reducir el fraude. La estimación de los modelos disponibles de fraude, como base para orientar la actuación administrativa, necesita investigaciones empíricas basadas en muestras probadas de contri-

La dotación de medios a la Administración tributaria y la mejora de su organización

buyentes, y utilización de las mismas para ampliar y orientar el quehacer de la Administración fiscal. Todos los economistas y hacendistas españoles comparten el convencimiento de que la evasión se ha visto favorecida por una Administración tributaria infradotada en sus medios y en su información sobre los contribuyentes. El ajuste permanente del número de agentes con la masa de contribuyentes, la necesaria y mayor descentralización de las unidades operativas del Fisco, la mejora de información sobre las rentas no salariales y la orientación adecuada de las actuaciones de la inspección tributaria, a partir de las estrategias sugeridas por la estimación de los modelos de fraude fiscal, constituyen las líneas que debería seguir una política racional de lucha contra el fraude en España.

La aplicación efectiva de un derecho sancionador

c) La aplicación efectiva de un derecho sancionador que utilice eficientemente las sanciones establecidas, las cuales deben alcanzar un nivel y una graduación relacionados directamente con los beneficios derivados por la ocultación. Mientras esto no se haga, la relación coste/beneficio del fraude se reducirá, y con ella la propensión del contribuyente a la evasión y a la economía sumergida. El IRPF es una institución burguesa, producto del desarrollo del sistema capitalista, que tiene que operar dentro de la cultura y costumbres que este sistema genera. Y todo burgués estimará la cuantía de la sanción (pérdida económica) y el tipo de sanción que acompaña al descubrimiento del fraude. A este respecto existen sanciones no pecuniarias que tienen una importancia fundamental para corregir el fraude: la publicidad y el delito fiscal. El riesgo que la situación de fraude comporta aumentará si el contribuyente sabe que al final está el conocimiento por la sociedad de los comportamientos defraudadores y su condena penal. Las limitaciones de la cuantía de las sanciones pecuniarias en relación con la defraudación, su existencia en la Ley sin aplicación a los defraudadores, la inexistencia de una publicidad sobre el fraude y la imposibilidad práctica de su sanción penal harán imposible en cualquier sociedad capitalista el funcionamiento eficiente del IRPF.

La coordinación y el equilibrio de las distintas decisiones frente al fraude fiscal

Es importante afirmar que todas las decisiones que componen una política frente al fraude fiscal deben guardar entre sí el debido equilibrio y coordinación. Tratar de luchar contra el fraude aumentando las sanciones en la Ley, sin mejorar la Administración tributaria y sin orientar sus actuaciones hacia los núcleos con mayor ocultación de renta, constituye quizás la peor de las políticas anti-fraude, porque el rigor de esa Ley sancionadora será *nominal* y no *real*, lo que aumentará la inseguridad jurídica sin mejorar la justicia ni disminuir el fraude. Endurecer las sanciones sin corregir los tipos marginales de una tarifa con tipos elevados, que se aplican con los márgenes amplios de evasión actuales, equivaldría a depositar sobre los hombros de la Administración tributaria una tarea irrealizable y, por lo mismo, ineficiente para luchar contra el fraude. Sólo la suma de una tarifa racional, con tipos marginales que partan del conocimiento de las rentas existentes y de las causas de la evasión, una Administración tributaria con más medios y orientada en sus actuaciones por los modelos perfeccionados de fraude y un derecho sancionador ajustado en sus sanciones pecuniarias, informativas y penales, permitiría definir una política anti-fraude eficiente que sirviese al objetivo irrenunciable de generalizar el cumplimiento tributario, pilar fundamental del IRPF en cualquier sociedad.

Un segundo núcleo de problemas del IRPF los plantea la inflación. Si la regla de oro del impuesto es gravar la capacidad *real* de pago del contribuyente, es evidente que un impuesto progresivo sobre la renta aplicado en un contexto inflacionista origina —como afirma Vito Tanzi— una cadena de efectos que alteran caprichosa y erráticamente el gravamen sobre la capacidad real de pago. Como el esquema 1 indica, tres son las formas más destacadas a través de las cuales se producen esas consecuencias de la inflación sobre el IRPF:

A) La inflación distorsiona el cálculo de la renta, afectando especialmente a algunos rendimientos (actividades empresariales, intereses, alquileres y ganancias de capital).

Los tres efectos de la inflación sobre el IRPF: cálculo de la renta, rémora fiscal y retenciones

B) La inflación altera arbitrariamente la distribución de la carga del IRPF, originando aumentos impositivos reales que no se corresponden con aumentos reales en la capacidad de pago. El motivo de esta alteración es doble: a) progresividad en frío, producida por la sujeción a tipos legales mayores que la renta nominal del contribuyente sin que varíe la capacidad real de pago, y b) la inflación reduce el valor real de las exenciones y deducciones de cuantía monetaria fija, aumentando la carga fiscal que recae sobre los contribuyentes que se benefician de ellas. La suma de los efectos a) y b) recibe la denominación de *rémora fiscal inflacionista*.

C) Las retenciones elevan los pagos impositivos reales, a consecuencia de su anticipación respecto de la fecha de devengo del impuesto.

El conocimiento de la magnitud de esos tres problemas creados por la inflación en nuestro IRPF es desigual. No se han realizado, al menos no se han publicado, estimaciones de la cuantía del efecto A), aunque exista el acuerdo general de su importancia para las rentas empresariales y las de capital (alquileres, intereses y ganancias de capital).

Por el contrario, se ha estimado con técnicas distintas la cuantía de la rémora fiscal. Todas esas estimaciones concluyen en conceder gran importancia a este efecto. Apreciado por los tipos legales medios entre dos períodos de tiempo para diversos niveles de renta de valor adquisitivo constante, los tipos legales aumentaron entre 1979 y 1985 en valores situados entre 3 y 15 puntos porcentuales. Medida la rémora por la variación relativa de la recaudación en términos reales respecto de las variaciones relativas del nivel de precios (elasticidad impositiva respecto de la inflación), se observa que esa variación relativa dista de ser igual a cero (lo que, de darse, supondría que el impuesto no recauda más en términos reales por el alza de precios, es decir, es insensible a la inflación). Sus valores varían, según los estudios disponibles, entre 0,3 y 0,5, lo que significa que el IRPF ha reclamado más recaudación sin aumentar la capacidad real de pago. Un tercer método, más sofisticado, descompone la recaudación en dos períodos de tiempo y busca hallar sus variaciones en causas explicativas diferentes. Este modelo es el que sigue el trabajo de los profesores **Dominguez, Sánchez Maldonado y Molina** que publica este número de PAPELES, y que concluye en atribuir la mayor importancia en la variación de la recaudación del IRPF a la rémora fiscal, que además configura un comportamiento regresivo con menor incidencia sobre los niveles de renta elevados.

Opciones para el
tratamiento de los
problemas creados por la
inflación en el IRPF

El efecto C) —que aprecia las consecuencias de la inflación sobre las retenciones— se analiza detenidamente en el trabajo de los profesores **González Páramo, Rodríguez Ondarza y Rubio**. Esos efectos se concretan en un aumento de la recaudación real situado entre 3,5 y 6 por 100.

La relevancia de estos efectos de la inflación en el IRPF ha llevado a la propuesta de distintas soluciones, que el esquema 1 recoge. La aproximación de valores fiscales y valores reales (solución 4 del esquema 1) trata de responder a las alteraciones en los rendimientos ocasionados en las bases por la inflación, lo que plantea problemas formidables a la administración del IRPF, incluso aunque esa aproximación quede limitada a las rentas empresariales y de capital. El desconocimiento de la cuantía de esas distorsiones hace muy difícil valorar el sacrificio recaudatorio de las distintas fórmulas de corrección, lo que ha hecho que la hacienda pública no se decida a practicarlas más que parcialmente para las ganancias de capital. Es esta una debilidad en la lógica del IRPF que es necesario reconocer, por más que resulte difícil de corregir.

Las soluciones a los problemas planteados por la *rémora fiscal inflacionista* cuentan con una experiencia por el conocimiento de sus efectos y por su práctica en distintos países. No figura ciertamente España entre ellos, porque —como prueba la experiencia comparada con los países de la OCDE— el nuestro es aquél que se ha manifestado más insensible a reconocer esta distorsión del IRPF, con daño importante para su justicia. Las alternativas ofrecidas por las medidas 5 y 6 del esquema 1 tienen muy diferente apreciación en opinión de hacendistas y economistas. En efecto, la corrección discrecional de la tarifa, de las exenciones y deducciones, supone dejar el cómputo de los efectos de la inflación a la apreciación de la Administración tributaria e, inevitablemente, influirán sobre ella las oportunidades recaudatorias al mismo tiempo que las necesidades de justicia.

Por el contrario, la indiciación automática de la tarifa, exenciones y deducciones, aumenta la garantía de los contribuyentes frente a la Administración tributaria y asegura el gravamen de la auténtica capacidad de pago. No cabe duda de que si la regla de oro del IRPF es la de gravar la capacidad *real* de pago, la Administración tributaria tendría que ser consecuente y aceptar la indiciación como su consecuencia inevitable.

El tercero de los problemas causados por la inflación —el aumento de los pagos impositivos por retenciones— no tendría sino dos opciones posibles para su solución: alterar el devengo o reducir la inflación. La primera de ellas complicaría el IRPF de tal manera que la hace inviable, por lo que la reducción de la inflación constituye la única alternativa para disminuir su importancia.

LA SIMPLIFICACION
COMO OBJETIVO
DEL IRPF

La complejidad del IRPF se ha convertido, en todos los sistemas tributarios, en fuente de preocupación prioritaria para la orientación de la reforma, por tres motivos: por el coste adicional que supone para el contribuyente (que deberá acudir al costoso asesoramiento fiscal) y la Administración tributaria (a la que inundará de contenciosos con los contribuyentes, aparte de complicar su gestión), por sus consecuencias sobre la eficiencia (los costes de cumplimiento suponen siempre un peso muerto del impuesto) y por sus efectos sobre la equidad, pues un sistema complejo es un sistema rechazado por el contribuyente y causa importante de evasión y, por lo mismo, de injusticia fiscal.

¿Es complejo el IRPF español? La respuesta es concluyentemente afirmativa si la contestamos por los dos índices objetivos a través de los cuales esa complejidad suele apreciarse: más del 54 por 100 de los contribuyentes por el impuesto necesitaron el asesoramiento fiscal para cumplimentar su declaración, y este asesoramiento es regresivo (las bajas rentas y los pensionistas demandaron mayor porcentaje de ayuda a los asesores); por otra parte, los contenciosos con la Administración tributaria nacidos de las dudas aplicativas del IRPF ascendieron en 1985 a 107.586, un 56,13 por 100 de los contenciosos totales de la Administración.

Fuentes de complejidad del IRPF

¿De dónde deriva la complejidad de nuestro IRPF? En respuesta a esta pregunta las colaboraciones de este número de PAPELES destacan los siguientes hechos: la inexistencia de un ajuste preciso en las retenciones, las retenciones funcionan mal, lo que complica la gestión del impuesto para los contribuyentes y para la Administración tributaria, y la causa principal de ello se encuentra en la suma de la compleja tarifa que el impuesto tiene y las numerosas deducciones que el impuesto aplica.

Esos males de la complejidad del impuesto encontrarían las soluciones que el esquema 1 propone, recogiendo las propuestas contenidas en los trabajos de este número de PAPELES:

Alternativas para la simplificación del IRPF

La solución 8 propugna la realización de un inventario de las principales dudas aplicativas del tributo, teniendo en cuenta la experiencia de la Administración tributaria y de los tribunales, para definir, a partir de este inventario, una simplificación fructífera del IRPF realizada con buena técnica legislativa. Este último es un aspecto destacado, porque la doctrina ha denunciado con unanimidad los defectos de la traducción legal de aspectos básicos del impuesto que dañan su inteligibilidad, defectos que se han acusado especialmente en la última de las reformas realizadas en el IRPF en 1985.

Las soluciones 9 y 10 recogen las dos opciones de fondo más importantes para simplificar el impuesto: reducir las numerosas deducciones, cuya finalidad no está justificada o cuyo control no es asequible y reformar la tarifa actual que *nadie* defiende. Es ésta una conclusión importante a la que puede llegar el lector de las colaboraciones de este número de PAPELES. La denuncia de los defectos de la actual tarifa es general, y aunque existan discrepancias en el tipo de progresividad que el impuesto debe incorporar, nadie desea la progresividad tal como la interpreta nuestra vigente tarifa, con su «joroba» o «codo» impresentable y sus 34 tramos con sus 21 deducciones. Lograr una tarifa más racional es, por tanto, objetivo prioritario para conseguir mayor simplicidad en nuestro IRPF. Las opciones disponibles para conseguirlo son dos: o la tarifa lineal, cuyas aportaciones a la simplificación del impuesto son decisivas, o una tarifa lineal modificada. Nunca la tarifa actual.

Debe acentuarse como punto decisivo que las dos opciones reformadoras en busca de una mayor simplificación —reducir el número de exenciones y corregir la tarifa— deben constituir una reforma *conjunta*, pues la peor de las reformas imaginables de nuestro IRPF sería la consistente en podar drásticamente las deducciones dejando vigente la tarifa actual y eliminando de ella tan sólo el tope máximo que puede alcanzar el tipo medio hoy (46 por 100) y extendiendo, por tanto, la progresividad impositiva aún más. Al contribuyente no le queda otra alternativa que rogar que la hacienda pública española no

caiga en la tentación abominable de aceptar esa opción, que maximizaría la complejidad, la injusticia y la ineficiencia del IRPF.

EL IRPF Y LA EQUIDAD

Los problemas que el IRPF plantea de cara a la equidad precisan, como ningún otro aspecto del tributo, de un tratamiento correcto. Aspirar a establecer un impuesto *progresivo* de masas se ha afirmado con reiteración que constituye el gran objetivo de nuestro IRPF. Cuando el análisis de la experiencia y de la actual realidad del IRPF se efectúa, se concluye, *a partir de los tipos legales y de quienes cumplen con el impuesto*, que es progresivo. Y es cierto, siempre que sepamos a lo que referimos la calificación de progresividad: a los tipos *legales* y a los *contribuyentes* que cumplen voluntariamente con las normas del tributo. Dentro de este marco formal y nominal, el IRPF es progresivo. Pero, ¿qué tiene que ver ese marco *legal* con el *real*? La respuesta categórica es que muy poco, cuando sólo un 62,41 por 100 de los obligados a presentar declaración lo hacen y más del 50 por 100 de los rendimientos se evaden. ¿Qué progresividad es ésta de nuestro IRPF que intensifica su gravamen sobre quienes pagan y olvida a quienes evaden? ¿Sobre qué recae esa progresividad: sobre la renta de los contribuyentes o sobre su *honestidad* al declararla? ¿Puede ser equitativo el reparto de un impuesto que ignora el mundo de enorme desigualdad en el que se aplica? ¿Qué ideología progresista puede defender un tratamiento tan desigual de la renta como el que supone la discriminación entre el 50 por 100 de las rentas que declaran y el 50 por 100 de las que evaden el impuesto? Seamos serios: se puede y se debe propugnar la progresividad en el IRPF, pero mirando de cara a la realidad económica y fiscal del país. Y esa contemplación del impuesto exige el establecimiento de un marco diferente al puramente formal para discutir la progresividad, ya que si esto no se hace, el IRPF continuará sin abordar sus verdaderos problemas.

Progresividad nominal (legal o formal) y real

El círculo vicioso de la progresividad legal o formal

Si permanece la estructura de la progresividad actualmente elegida, el transcurso del tiempo intensificará sus efectos por el proceso de inflación, y ambos —tarifa e inflación— continuarán produciendo la cadena de sus consecuencias negativas sobre el cumplimiento tributario y la complejidad del impuesto. Podrá presumirse así de un crecimiento de la progresividad formal (por la vía de los tipos aplicados y de las deducciones practicadas), mientras el impuesto ocasiona la más regresiva de las situaciones concebibles: intensificar el trato injusto y diferencial entre quienes tributan y quienes evaden el impuesto a causa precisamente de la intensificación de la progresividad formal. El rechazo del impuesto personal sobre la renta será el efecto último de este proceso, a consecuencia de gravar más y más sobre los menos que cumplen sus obligaciones tributarias. La sensación de aumento de presión fiscal y elevada injusticia que hoy se percibe entre los contribuyentes españoles del IRPF no se debe a la lucha contra el fraude, sino a la aplicación de una progresividad formal, creciente, a un sector minoritario y maltratado de los contribuyentes.

Salir de este círculo vicioso de la progresividad formal del impuesto obliga a orientar su reforma hacia la simplificación del mismo condicionada por una *opción progresiva diferente* de la que *de facto* se ha realizado y se está aplicando, cuya única explicación —ya que no justificación— se encuentra en el apremio de obtener ingresos a cualquier coste y en el temor a las críticas de la pérdida de esa progresividad formal que atiende a las apariencias legales

y que debe ser la única que interesa a quienes desean repartir la carga tributaria.

Esos dos objetivos, mayor recaudación-mayor progresividad, son plausibles y pueden y deben lograrse por una *concepción distinta de la progresividad*. No se trata de renunciar ni a la recaudación ni a la progresividad, sino de optar por un tipo de progresividad diferente de la actual que permita conseguir más ingresos y más progresividad efectiva.

Esa opción reformadora, consistente en definir una alternativa progresista para el IRPF, debería cumplir con tres condiciones: facilitar, ante todo, la extensión del campo del impuesto, con la aplicación de un tipo de gravamen realista que no empeorara la situación de los contribuyentes que pagan; conseguir la simplificación radical del IRPF actual, y *comprometer* a la política tributaria del país a definir un programa explícito y público de lucha contra el fraude, la gran necesidad del impuesto de cara a la justicia, que ciertamente no satisface la solución farisaica de su progresividad nominal presente.

Esa posible *opción progresiva real* es la que se define en el desplegable sobre el impuesto lineal que acompaña a estas páginas. Importa destacar que el propósito básico de esa opción es obligar a la Administración tributaria a disminuir la principal causa de la regresividad actual del IRPF: la evasión. Y, por lo mismo, esa opción progresista real debe incorporarse como *condición necesaria* de un programa de lucha contra la evasión fiscal, acompañada de las soluciones 1 a 3 expuestas en el esquema 1. Mientras no forcemos a la Administración tributaria a reducir la evasión, ésta no aplicará programa racional alguno para lograrlo, y la única alternativa para conseguirlo es que la hacienda pública española tenga que lograr más ingresos públicos, pues sólo a este estímulo fiscalista parece sensible su comportamiento.

La eficiencia en la asignación de recursos constituye uno de los objetivos básicos de la reforma fiscal de los 80. El esquema 1 manifiesta los tres problemas que el IRPF plantea con más claridad en España, y que parten de la multiplicidad y variabilidad de las deducciones, del exceso de gravamen causado por los desincentivos al trabajo, al ahorro y a la asunción de la inversión por los tipos marginales de la tarifa, y de los excesos de gravamen específicos sobre rendimientos de capital, derivados de la concurrencia y la falta de coordinación impositiva entre el IRPF y el impuesto de sociedades.

Para afrontar esos tres problemas son tres las soluciones que se consignan en el esquema 1: reducir la multiplicidad de las deducciones y eliminar su utilización cambiante y discrecional por la política tributaria, y simplificar y reducir la tarifa, así como coordinar las disposiciones fiscales del IRPF y el impuesto de sociedades para evitar excesos de gravamen en los rendimientos del capital.

El cuadro de soluciones expuesto hasta aquí destaca la insistencia con la que un análisis del IRPF tropieza con la irracionalidad de su tarifa y la opción que para su tratamiento supone el *impuesto lineal sobre la renta*. Sobre esa alternativa del impuesto lineal, el lector encontrará una extensa discusión en este número de PÁPELES, que se mantiene en los trabajos de **A. Zabalza** y el profesor **Fuentes Quintana**. Creemos que se trata de una discusión interesante y realizada con el propósito constructivo de ofrecer el panorama de argumentos

Una opción progresiva real como orientadora de la reforma y la consecución de la equidad

La opción progresiva real y la aplicación de un programa de lucha contra el fraude

LA EFICIENCIA EN EL USO DE RECURSOS Y EL IRPF

Las causas de la ineficiencia derivada del IRPF

Opciones fiscales para lograr una mayor eficiencia

La alternativa del impuesto lineal sobre la renta

**PROBLEMAS Y
SOLUCIONES DEL
GRAVAMEN SOBRE LAS
GANANCIAS DE CAPITAL Y
LA ELECCIÓN DE LA
UNIDAD CONTRIBUYENTE**

disponibles para que, tras conocerlos, cada uno de los lectores elija la alternativa que prefiera.

El resto del esquema 1 se refiere a dos aspectos destacados del IRPF que han atraído la atención de los hacendistas y economistas españoles: el gravamen de las ganancias de capital y la elección de la unidad contribuyente.

El esquema 1 indica los problemas principales que plantea el tratamiento de las ganancias de capital en el IRPF y las principales soluciones que a esos problemas se han propuesto. Cabe destacar que la actual regulación de las ganancias de capital se ha derivado más de las circunstancias desafortunadas en que su incorporación a la renta se produjo (importantes minusvalías por la caída de las cotizaciones bursátiles) que de una consideración de pura lógica fiscal, sin perjuicio de que —como señala **J. R. Domínguez Rodicio** en su defensa de la regulación actual— la naturaleza del tratamiento fiscal de las plusvalías y las minusvalías admita posiciones diversas. De todas maneras, el carácter singular de esa regulación actual frente al Derecho comparado y su complejidad no auguran buenos resultados para su funcionamiento dentro del IRPF y quizás anuncien su próxima reforma, que algunos hacendistas ven (como indica la colaboración del profesor **Palao** en este número de PAPELES) en la vuelta a la regulación contenida en el R. D. Ley de 1973.

Los problemas de la unidad contribuyente se manifiestan en la nota de la falta de claridad con la que el legislador español ha actuado frente a la opción de la tributación conjunta y separada. Alternativa ante la que los legisladores han vacilado a lo largo del tiempo, si bien parece predominar en la actualidad la tributación separada, por la que se inclinan con preferencia matizada las colaboraciones de este número de PAPELES. Es evidente que la acumulación de rentas se haría menos dramática si se aplicase, en vez de la tarifa actual, la tarifa lineal. La tarifa actual ha obligado a adoptar, frente a esa acumulación y el crecimiento de tipos marginales de gravamen, ingeniosas pero complicadas y regresivas soluciones, como es la llamada deducción variable, conocida como fórmula polinómica, para abordar un problema ciertamente resuelto con más simplicidad por la tarifa lineal.

El impuesto sobre el beneficio de las sociedades: Su ajuste a las exigencias actuales de la hacienda pública

**LOS TRES PRINCIPIOS DE
LA IMPOSICIÓN SOBRE EL
BENEFICIO DE
SOCIEDADES**

Visto desde la hacienda pública actual, tres son las exigencias a las que debe ajustarse un esquema racional de *imposición sobre el beneficio de sociedades*: 1.^a) Gravamen de la renta económica real, que es en definitiva el objeto de imposición, y no la renta fiscal, determinada mediante procedimientos dotados de poca claridad y no siempre bien fundados. 2.^a) Es preciso que la imposición societaria no funcione con independencia de la imposición personal sobre la renta. 3.^a) El impuesto sobre sociedades debe ser neutral, evitando la existencia en la práctica de múltiples tipos impositivos que interfieran de forma injustificada las decisiones empresariales. Como señala el profesor **Juan Francisco Corona Ramón** en su contribución a este número de PAPELES, ninguno de estos tres principios se cumple por el impuesto sobre sociedades vigente en España.

En cualquier situación en que exista inflación, la base sobre la que se establece el impuesto no es real, al no serlo ni los ingresos computables ni los costes deducibles ni las deducciones permitidas, especialmente cuando los métodos de valoración fiscal de partidas como las amortizaciones, las existencias, las ganancias de capital y los intereses se alejan de la ideal indicación de los componentes de la base imponible.

El gravamen de la renta económica real

Por otra parte, la inexistencia de una vinculación entre la imposición societaria y la imposición personal sobre la renta, que elimine o atenúe la *doble imposición de los dividendos percibidos*, supone una interferencia en el correcto desarrollo de la política financiera de las sociedades, al introducir importantes distorsiones en la financiación mediante capital propio y capital ajeno, y distorsionar las decisiones de organización formal de la empresa con carácter societario o no societario. Este fenómeno es, asimismo, fuente de discriminaciones, generando agravios comparativos para los socios de las instituciones gravadas. La normativa española, que contempla una deducción por dividendos en la cuota del IRPF del 10 por 100, aborda el problema de forma muy tímida, siendo el grado de atenuación de la doble imposición muy reducido y no articulado dentro de un esquema racional de integración.

La doble imposición de los dividendos percibidos

El impuesto sobre sociedades viene mostrando en los últimos años una pérdida relativa de peso recaudatorio como consecuencia de la voluntad de convertirlo en vehículo esencial de la política pública de incentivación fiscal. El trabajo de los profesores **Cuervo-Arango** y **Trujillo del Valle** estudia con rigor los efectos que la combinación de impuestos sobre sociedades, renta personal y patrimonio tiene en la determinación de los incentivos efectivamente existentes para el ahorro y la inversión. Cinco conclusiones de este artículo sobresalen por su interés: a) Los rendimientos del capital pueden llegar a soportar gravámenes extraordinariamente distintos según los activos reales en que se materialice la inversión y la forma de financiarse ésta. b) Ello hace que incluso para empresas del mismo sector productivo los tipos marginales de gravamen muestren una gran dispersión. c) Los tipos impositivos marginales tienden a ser mayores para las pequeñas empresas que para las grandes. d) Cuanto mayor es la rentabilidad de la inversión o más elevada es la tasa de inflación, más elevados son los tipos marginales correspondientes. e) Medidas de amortización inmediata, como las adoptadas en 1985, convierten al impuesto en un subsidio marginal con carácter casi general, situación que llevaría a que ante una hipotética supresión del impuesto ¡aumentaría el gravamen efectivo de las sociedades! Como concluyen **Cuervo-Arango** y **Trujillo**, el acarreo de medidas legislativas relativas al impuesto sobre sociedades ha ido generando una maraña legal cuya confusión y carácter extremadamente discriminatorio no parece ya fruto de una visión de conjunto o de una política económica definida.

Distorsiones ocasionadas por la política de incentivación fiscal

Este repaso crítico de los problemas y la experiencia reformadora comparada de las naciones fiscalmente más avanzadas llevan a **Corona**, y a **Cuervo-Arango** y **Trujillo** a proponer una serie de medidas deseables para adecuar nuestra imposición societaria a la estructura impositiva de los 80: 1) Indicación de la base imponible (amortizaciones, existencias y plusvalías, principalmente). 2) Integración parcial entre la imposición societaria y la personal, mediante un sistema de doble tipo e imputación (**Corona**), como pri-

LAS OPCIONES REFORMADORAS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIO DE SOCIEDADES

mer paso hacia una futura integración plena de ambos tributos. 3) Eliminación de las exenciones, bonificaciones y subvenciones, y reducción y unificación de los tipos impositivos legales. 4) Establecimiento de las bases de discusión permanente para una reforma de más largo alcance.

El bloque de la imposición patrimonial, entre la indecisión y la espera

Dos artículos, debidos a **Fernando Breña Cruz** y a **Ignacio Ferrari Herrero** y **Gonzalo Arnaiz Tovar**, se dedican al análisis de los dos tributos que gravan el patrimonio de las personas físicas: el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas y el impuesto general sobre sucesiones.

La nota común que caracteriza a ambos tributos es, en la hora presente, la perentoriedad de su reforma, ya en trance de realización para el segundo de esos gravámenes. Necesidad de reforma que se justifica por razones muy diferentes en cada caso.

Como ya se ha indicado anteriormente, el impuesto sobre el patrimonio neto se diseñó, en la estrategia reformadora que inspiró el cambio fiscal de 1977, como un tributo de control al servicio de un IRPF de masas. Diversas incidencias que surgieron en la tramitación parlamentaria del proyecto del llamado impuesto extraordinario sobre el patrimonio neto alteraron su objetivo de control, tratando de despertar su vocación recaudatoria. La experiencia disponible del impuesto, que analiza **Fernando Breña** en su colaboración, prueba el claro fracaso en la consecución de estos dos objetivos del tributo. Ciertamente que nuestra política tributaria ha facilitado ese fracaso. No se ha realizado la tarea de información e inspección que la implantación del tributo necesitaba (como dato baste decir que para nuestra hacienda sólo 654.184 familias tienen en España un patrimonio superior a 4.000.000 de pesetas), y al impuesto tampoco se le ha concedido la atención de situarle por nuestra Administración tributaria en la proximidad de donde puede y debe rendir sus frutos: junto al IRPF en la hacienda central, pues, al contrario de lo que ese consejo dictaba, el tributo se ha cedido a las comunidades autónomas. Definir claramente en estas circunstancias el futuro del impuesto sobre el patrimonio neto constituye una de las tareas pendientes de la hacienda española.

El problema central del impuesto de sucesiones lo definen claramente **Ferrari** y **Arnaiz** en su artículo: la pérdida de significación y presencia recaudatoria del tributo, que se registra también en otras haciendas, pero que alcanza en la nuestra intensidad especial. Este hecho, unido a lo que **Ferrari** y **Arnaiz** califican como «el abandono del impuesto desde 1967», han motivado el proyecto actual para su reforma. Quizás los dos extremos en que se ha polarizado la atención pública de la nueva regulación del impuesto de sucesiones sean los temas derivados de sus tarifas y de sus bases. La intensificación de la progresividad y la consideración del patrimonio del heredero para reforzar la política de redistribución de renta y riqueza pueden constituir objetivos plausibles para una ideología progresista, pero ¿son objetivos posibles?, ¿qué garantías permiten creer racionalmente que el círculo vicioso del pasado —que **Ferrari** y **Arnaiz** denuncian en su trabajo para este número de PAPELES— de tarifas elevadas-bases reducidas y recaudación escasa no siga produciéndose en el futuro? Por otra parte, la relación de bases de los impuestos patrimoniales

EL IMPUESTO SOBRE EL
PATRIMONIO NETO COMO
TRIBUTU DE CONTROL Y
SU VOCACION
RECAUDATORIA. EL
FRACASO DE ESAS
FINALIDADES Y SUS
CAUSAS

EL IMPUESTO DE
SUCESIONES Y
DONACIONES: SU
ABANDONO Y EL
PROYECTO DE SU NUEVA
REGULACION. LOS
PUNTOS CRITICOS DEL
IMPUESTO

establece el cálculo del patrimonio del heredero, a efectos del tributo de sucesiones, sin que mejoren los datos fiscales del impuesto extraordinario sobre el patrimonio, lo que supone reconocer la existencia de un vicio de partida que no se va a corregir y del que dependen vitalmente los rendimientos de todos los gravámenes patrimoniales: las valoraciones y censos del patrimonio de los españoles en poder de la hacienda, una realidad que destaca una vez más la importancia del conocimiento de la realidad económica para el establecimiento de cualquier tributo.

El impuesto sobre el valor añadido: Crónica de un triunfador

Cuatro son las ventajas que han hecho del impuesto sobre el valor añadido (IVA) la opción de fiscalidad indirecta moderna preferida por los países europeos. En primer lugar, combina la generalidad del impuesto múltiple sobre las ventas con la distribución de la presión fiscal en una sola fase. En segundo término, permite la práctica de deducciones sobre la inversión efectuada. En tercer lugar, el impuesto sigue a los bienes en su proceso de transformación, lo cual facilita tanto el cumplimiento tributario —especialmente cuando se utiliza la técnica del crédito de impuesto— como la comprobación e inspección del tributo. Por último, facilita el tratamiento neutral de importaciones y exportaciones. Generalidad, tratamiento neutral de la inversión mediante su deducibilidad total y el uso de la fórmula de deducción impuesto a impuesto fueron los grandes argumentos aducidos por **Maurice Lauré** que decidieron la implantación del IVA en Francia hace más de tres décadas. En su artículo, escrito para este número de PAPELES, **Maurice Lauré**, padre del moderno gravamen sobre el valor añadido, cuenta por vez primera las incidencias que rodearon al proceso de gestación de la idea del IVA —cuya «patente de invención» adquirió su autor tras la defensa de su tesis doctoral en la Facultad de Derecho de París, seis meses antes de la aprobación de la reforma— y a su discurrir por los senderos políticos y legislativos hasta su definitiva adopción.

Esta opción fiscal es hoy el eje de la imposición indirecta en treinta y cinco países, entre los que se cuentan los integrados en la CEE, circunstancia en la que se encuentra España desde enero de 1986. Los trabajos de **Miguel Angel Lasheras Merino** y **F. J. Berruguete Revuelta** tratan de ofrecer una primera valoración de la experiencia —apenas año y medio— en la aplicación del IVA en España. Si se dejan a un lado las ventajas del impuesto como opción fiscal superadora de las deficiencias de la imposición indirecta hasta 1985 —falta de neutralidad en las operaciones interiores y en el comercio internacional, falta de capacidad recaudatoria suficiente, incidencia negativa sobre la inversión, carencia de generalidad y complejidad de su regulación— y como requisito impuesto por nuestra adhesión a la CEE, las principales partidas en el «haber» de la implantación del nuevo impuesto han sido cuatro: 1.ª) Tecnificación, generalidad y armonización de la imposición indirecta. La extensión del ámbito del impuesto ha supuesto una mayor neutralidad, y ha sido posible compaginar la sencillez en la liquidación con la ausencia de efectos acumulativos. 2.ª) Implantación sin traumas. Frente a las expectativas alarmistas en materia de inflación, la introducción del IVA ha tenido efectos moderados,

**LAS VENTAJAS DEL IVA:
GENERALIDAD,
TRATAMIENTO NEUTRAL
DE LA INVERSION,
COMPROBACION Y
CUMPLIMIENTO, Y
NEUTRALIDAD FRENTE AL
COMERCIO EXTERIOR**

**LA VALORACION DE LA
EXPERIENCIA ESPANOLA
DEL IVA: SUS TRES
PRINCIPALES ACTIVOS**

LOS PROBLEMAS CREADOS
POR EL IVA: PRESION
FISCAL INDIRECTA,
PROLIFERACION DE
REGIMENES ESPECIALES,
IMPACTO SOBRE EL
SECTOR EXTERIOR

tanto gracias a la colaboración de organizaciones privadas e instituciones públicas como merced a circunstancias internacionales extraordinarias (baja del dólar y caída en los precios petrolíferos). 3.^a) Incremento en la utilización de técnicas contables en la práctica empresarial. 4.^a) Construcción de censos y control del fraude fiscal.

Sin llegar a empañar el éxito en la implantación del IVA, su entrada en vigor ha puesto de manifiesto dos importantes problemas que **Berruguete** y **Lasheras** coinciden en señalar: el aumento de la presión fiscal indirecta y la proliferación de regímenes especiales. El primero de ellos responde al rigor y la relativa complejidad de las formalidades contables y registrales, elementos que se unen a la extensión del número de sujetos pasivos y a la multiplicidad de tipos impositivos. El segundo es contemplado como fuente de arbitrariedades y discriminaciones sectoriales (por ejemplo, bienes usados). Otro aspecto que, tras la implantación del IVA reclama una mayor atención es su impacto sobre el sector exterior, perjudicado por la eliminación de la subvención encubierta que suponía el anterior sistema y el excesivo peso de las cotizaciones sociales, no deducibles en frontera.

El futuro de esta fórmula fiscal viene determinado por su naturaleza de impuesto armonizado, llamado a desempeñar un importante papel en la consecución de un mercado interior en la CEE, y por ser la principal fuente de recursos de la que se nutre el presupuesto comunitario. A estas cuestiones dedica **Miguel Angel Lasheras** una reflexión en la parte final de su trabajo.

Los impuestos sobre consumos específicos: Hacia su armonización en la CEE

Junto al impuesto sobre el valor añadido, el conjunto de impuestos específicos sobre el consumo, que reciben en España la denominación de *impuestos especiales* y en la Comunidad Económica Europea la de *accisas*, integran el bloque de la imposición sobre el gasto o consumo. A ellos dedica su atención el trabajo que **Francisco Solana Villamor** publica en este número de PAPELES y en el que se efectúa un pormenorizado recuento y valoración de estos gravámenes.

FUNCIONES DE LAS
«ACCISAS»: RECAUDACION
Y EFECTOS EXTERNOS

¿Cuál es la función que están llamados a desempeñar esos impuestos especiales en nuestro sistema tributario? Tres ideas básicas han de tenerse presentes en cualquier reflexión que se haga sobre ellos: la primera, su importancia recaudatoria. Se trata de un conjunto de impuestos cuya contribución actual a los ingresos de la hacienda pública es importante, pero cuyas posibilidades están lejos de hallarse agotadas. La segunda, y que guarda cierta relación con la anterior, es que son tributos en los que las tendencias marcadas por las directivas de la CEE son de obligado cumplimiento. Nuestra imposición en este ámbito, como en el caso del IVA, habrá de orientarse por los criterios armonizadores del Mercado Común. La tercera, la justificación doble de estos tributos. Junto a sus importantes aspectos recaudatorios, son impuestos «de ordenación», que tratan de reducir parte de los costes sociales que el consumo de los productos gravados genera. En el caso del tabaco y de las bebidas alcohólicas esta justificación aparece especialmente clara.

Es evidente que es la segunda de esas ideas —la armonización fiscal dentro de la CEE— la que ha afectado más y va a seguir afectando a estos impuestos y al impacto que los mismos producen sobre la formación de los precios de los productos gravados, que puede tener consecuencias muy importantes, especialmente respecto de la exportación de alguno de ellos. Es, por ejemplo, el caso de las bebidas derivadas del alcohol. Como exportador de bebidas baratas, relativamente más gravadas, esa situación puede crear dificultades para nuestro país.

Además, en lo que al gravamen sobre productos petrolíferos se refiere, y en lo que a precios afecta, debe tenerse en cuenta que la persistencia del Monopolio tiene un límite temporal limitado. Cuando éste desaparezca, la fiscalidad de estos bienes habrá de replantearse, porque ya no ocurrirá, como en los momentos actuales, que al Tesoro pueda resultarle más o menos indiferente que el ingreso se produzca por la vía tributaria o por el camino de la Renta. Y algo semejante puede decirse de las labores del tabaco.

LA NECESARIA
ARMONIZACION CON LA
CEE Y SUS
CONSECUENCIAS FISCALES
Y ECONOMICAS

Las tasas y los precios públicos: Unos ingresos que no deben olvidarse

Como antes se indicó, ninguna hacienda puede olvidarse hoy de los ingresos que, no apoyándose en los impuestos, alimentan los Presupuestos del Estado. Tasas y precios públicos son los fundamentales.

Clarificar la función y el papel que pueden desempeñar en el sistema tributario las tasas es el objetivo del artículo de **Miguel Cruz Amorós**, que centra su análisis en lo que podríamos denominar los «problemas previos». Si tratáramos de ordenarlos, quizá el más importante sea el de proceder a una clasificación y simplificación en el confuso panorama que actualmente ofrecen las tasas. Así, la categoría de las «tasas parafiscales» ha perdido hoy su sentido primitivo —figurar al margen del Presupuesto y haber nacido sin sometimiento al principio de legalidad—, de tal manera que incluso la terminología que utilizamos está, por lo menos, anticuada. En segundo lugar, resulta necesario fijar con claridad su régimen jurídico, señalando los límites dentro de los que la Administración puede moverse para establecer la cuantía de la tasa. Y en tercer término, han de distinguirse de los precios públicos para que una y otra figura cumplan su función propia.

FUNCION Y PAPEL DE
TASAS Y PRECIOS
PUBLICOS

Tasas y precios públicos parecen llamados a tener una importante presencia en el cuadro de los mecanismos de financiación del gasto público por su capacidad de imputar el coste de los servicios a quien demanda su prestación, liberando al resto de los ciudadanos de soportar cargas que no han sido directamente generadas por ellos. Esa presencia de tasas y precios públicos no ha merecido la atención que debiera por nuestra hacienda y por nuestros hacendistas, con daño para la suficiencia de los ingresos públicos y su eficaz asignación entre los ciudadanos.

LA NECESARIA
ORDENACION DE ESTOS
INGRESOS

LA FINANCIACION DE LA SEGURIDAD SOCIAL: SITUACION ACTUAL Y OPCIONES REFORMADORAS

Rasgos principales de la situación de la seguridad social española

Cuatro rasgos definen la situación presente de la seguridad social española:

EL DESEQUILIBRIO
FINANCIERO Y SUS
CAUSAS

1.º Su desequilibrio financiero: los recursos propios de la seguridad social son claramente insuficientes, no sólo para hacer frente a los gastos del capital, sino para atender a los gastos corrientes. Esa brecha entre gastos e ingresos de la seguridad social se ha cubierto por una apelación creciente a los Presupuestos Generales del Estado. La seguridad social ha empujado así al gasto público y, en última instancia, ha agudizado el déficit. Esta situación no es transitoria ni coyuntural, sino permanente o estructural, pues deriva su fuerza de tres relaciones condicionantes adversas: a) el crecimiento de la relación existente entre perceptores de prestaciones de la seguridad social/cotizantes reales a la seguridad social; b) la elevación de la relación deseada entre pensión media/salario medio, y c) la relación entre años de pensión/años de cotización.

SENSIBILIZACION PUBLICA
HACIA LA SEGURIDAD
SOCIAL Y
DESCONOCIMIENTO
PUBLICO DE SUS
PRINCIPALES PROBLEMAS.
LAS ILUSIONES FISCALES
CREADAS POR EL SISTEMA
DE REPARTO

La fuerza de esas relaciones, el registro de baches presupuestarios crecientes en la seguridad social, el panorama del progresivo envejecimiento de la población española y la propaganda agresiva de los fondos privados de pensiones han despertado la sensibilidad del público por los problemas de su seguridad social, extendiendo un temor, cada vez más acusado, sobre el futuro de las prestaciones de la seguridad social española y, en especial, sobre la viabilidad de las pensiones públicas.

2.º Esa creciente sensibilización pública por los problemas de la seguridad social se registra en la sociedad española conjuntamente con un amplio desconocimiento de sus verdaderos problemas, todo lo cual dificulta, si es que no impide, un planteamiento correcto de los mismos y su posible solución. Dos son, al menos, los problemas más importantes y peor comprendidos de la seguridad social española: el elevado coste de las contingencias de las que protege y el erróneo enfoque de los derechos concedidos por el sistema de reparto y de sus limitaciones económicas.

La idea elemental, pero básica, para construir un sistema de seguridad social es la de que, incluso en el más perfeccionado de tales sistemas, proteger de sus contingencias a los asegurados es una política cara y exige, en consecuencia, un esfuerzo financiero importante y continuado. La extensión de la protección social a colectivos y contingencias por la seguridad social española se ha realizado con un desconocimiento increíble de sus costes. Se han dictado así disposiciones que, al sobrestimar las facultades reformadoras efectivas de la legislación social, han cargado a la seguridad social española con deberes muy gravosos, en claro desequilibrio con las aportaciones financieras de sus beneficiarios.

La mayoría de los cotizantes al sistema de seguridad social considera que sus costes son como el pago que integra un fondo que financia sus prestaciones en el futuro. El sistema de pensiones públicas se enfoca así como un seguro que financia el pago en el futuro con las cotizaciones actuales. Es ésta una creencia tan extendida como falsa. Como es bien sabido, nuestro sistema de

seguridad social se basa en el principio de reparto, y las cotizaciones de la población activa y ocupada pasan a quienes, por distintos motivos (enfermedad, edad, paro), no pueden prestar sus servicios al trabajo. No existe acumulación alguna de fondos pagados con las cotizaciones sociales. La realidad es ésta, pero la mayoría de los ciudadanos no perciben las cosas así. Y esas falsas percepciones originan múltiples ilusiones fiscales sobre las posibilidades de mantener/extender las prestaciones, que son utilizadas en las batallas políticas. Lo que en realidad adquieren los trabajadores con el pago de sus cotizaciones es la promesa de que, en caso de futuras contingencias protegidas y, en concreto, al llegar a la jubilación, recibirán un tratamiento similar al que hoy se les concede a quienes están dentro del sistema de seguridad social. Existe, a lo sumo, como afirma F. A. Musgrave, un contrato *intergeneracional implícito* entre la generación actual (la que hoy contribuye) y las generaciones futuras (las que deben pagar a las actuales las prestaciones en el momento de su jubilación). Ese contrato no es, sin embargo, más que una figura conceptual: ni existe explícitamente, ni se ha formalizado en documento alguno. Es, por tanto, como el propio Musgrave indica, un contrato *ad hoc* indefinido, cuyo cumplimiento queda supeditado a la discrecionalidad política y a las posibilidades económicas del país. Desde este último punto de vista, resulta evidente que el cumplimiento de esa promesa dependerá de la tasa de desarrollo económico de la sociedad, de su crecimiento demográfico y de la disposición de los contribuyentes y del Tesoro para financiar los posibles déficit del sistema.

Resulta, sin embargo, evidente, que la apariencia de seguro que el pago de las cotizaciones concede genera una ilusión fiscal que facilita la aceptación social de los impuestos sobre nóminas, lo que no hubiera ocurrido si el destino de esos pagos estuviera claro para todos los cotizantes en el sentido real de financiar, como lo hacen, una parte de las actuales prestaciones o pensiones. Cuanto más conscientes sean los ciudadanos de cómo se usan sus pagos a la seguridad social y de qué obtienen a cambio de cuánto, es probable que resulte más difícil la penetración de la demagogia política en el sistema y cesen, o se obstaculicen al menos, esas subastas irresponsables al alza en la concesión de futuras prestaciones que tienden a realizar los partidos políticos en cada convocatoria electoral.

En cualquier caso, las ilusiones fiscales que crea un sistema de seguridad social de reparto propenden a su sobredimensión, causa de sus dificultades y posibles crisis financieras, y cuyo verdadero origen es político (la explotación de las ilusiones fiscales creadas por las erróneas percepciones del público sobre el funcionamiento del sistema de seguridad social).

3.º La financiación dominante del sistema a través de las cotizaciones, que constituyen un impuesto sobre nóminas, ha abierto la puerta a las críticas más generalizadas y compartidas por los núcleos empresariales a la seguridad social. Dos son las denuncias al sistema dominante de financiación de la seguridad social: obstaculiza el empleo y es beligerante en la competencia internacional. Obstaculiza el empleo porque un impuesto sobre nóminas eleva el coste real del trabajo y dificulta la contratación de nuevos trabajadores. Además, un impuesto sobre nóminas afecta desigualmente a la situación de las empresas por la intensidad de trabajo o capital que caracteriza a sus procesos de producción. En España esta situación se agudiza por la normativa

LA CRITICA AL SISTEMA DE
COTIZACIONES COMO
RECURSO FINANCIERO DE
LA SEGURIDAD SOCIAL

que afecta a las cotizaciones, lo que hace que éstas varíen por las características de la empresa (por su tamaño: grande o pequeña, por el nivel de retribuciones y por la cuantía de los trabajadores empleados); por el sector en el que la empresa trabaja y régimen de seguridad social en el que están englobados los trabajadores (régimen general-régimenes especiales).

La beligerancia activa y desigual de las cotizaciones sociales sobre el empleo ha levantado su crítica compartida en el empresariado español, a la que resulta especialmente sensible la empresa media y pequeña. La reforma del sistema de financiación de la seguridad social parece coincidir —en muchas propuestas— en el IVA frente a las cotizaciones. Propuesta realizada también en otros países, aunque los análisis técnicos de la misma prueban la existencia de problemas importantes en esa preconizada sustitución por los efectos sobre los costes, los precios y el empleo neto de la fórmula financiera propugnada (IVA).

Los sistemas de financiación de la seguridad social son beligerantes sobre la competencia internacional, toda vez que la regla III del GATT autoriza la desgravación de las exportaciones y compensación a las importaciones por los impuestos indirectos sobre el gasto, y no por las cotizaciones de la seguridad social, de forma que un cambio en la financiación desde las cotizaciones al IVA, por ejemplo, ayudaría a las exportaciones, en particular a aquellas que incorporan más trabajo, al mismo tiempo que cerraría el paso a las importaciones realizadas de aquellos países con menor protección social. De esta manera, la fiscalización de las cotizaciones de la seguridad social por la imposición indirecta podría favorecer a las exportaciones, al reducir sus precios en el mercado exterior por cuantía de la desgravación y restablecer la competitividad de algunos bienes en el mercado interno (por los impuestos compensatorios a la importación). Obviamente, esta alteración de la incidencia del sistema de seguridad social equivale a una devaluación competitiva, y sus efectos netos finales dependerán de sus consecuencias sobre el nivel de costes y precios internos y de su aceptación por otros países sin que éstos introduzcan medidas compensatorias. Es el análisis de estas consecuencias el que debería decidir sobre esta alternativa de la financiación de la seguridad social. En su favor, los argumentos empresariales subrayan, en el caso español respecto de la CEE, tres hechos: la mayor importancia en España de las cotizaciones sociales sobre los ingresos fiscales (44,9 por 100 frente a 28,9 por 100 en la CEE); el mayor peso de las cotizaciones sociales a cargo de las empresas (7 puntos más que en la CEE) y la menor aportación del Estado a la financiación de la seguridad social (4 puntos menos en España que en la CEE).

4.º La financiación de la seguridad social es una parte importante, pero sólo una parte inteligible si se la sitúa coherentemente en el cuadro general de la seguridad social. Mientras se ignore a qué sistema de seguridad social debe servir su financiación, esos problemas no podrán recibir soluciones racionales. De aquí parte la crisis financiera de la seguridad social española. Nuestro sistema, concebido como profesional y proporcional, ha incorporado características propias del sistema universal y redistributivo. La superposición de elementos proporcionales y redistributivos del sistema de seguridad social en España ha dado lugar a un proceso de formación histórica contradictorio y degenerativo que obstaculiza, cuando no impide, la búsqueda de criterios de financiación coherentes y racionales. Superar esta situación contradictoria

constituye la primera condición para plantear y resolver el problema financiero de la seguridad social española.

Valoración de los problemas de la seguridad social y alternativas reformadoras

De esos cuatro rasgos definitorios de la seguridad social española han partido los trabajos que publica este número de PÁPELES. Sus propósitos, sin embargo, pese a ese común punto de partida, son muy diversos, y constituyen incursiones en la valoración de los problemas y el enfoque de la financiación de nuestra seguridad social que creemos de gran utilidad.

Antonio García de Blas enfrenta a los lectores con los rasgos diferenciales de la seguridad social española respecto de la de los países de la CEE, a la que antes se aludió: mayor peso de las cotizaciones sociales a cargo de las empresas como consecuencia de unos tipos de cotización más elevados. A esta propiedad se añaden unos tipos nominales de cotización más bajos pagados por los trabajadores y una base de cotización más reducida (debido a la existencia de bases máximas), y todo ese sistema fiscal se aplica sobre una población ocupada y afiliada proporcionalmente muy baja.

¿Cómo lograr una reducción de los costes reales del trabajo, de los que forman parte las cotizaciones sociales, que contribuya a mejorar los equilibrios de la economía (al posibilitar mayor competitividad y empleo)? La respuesta obvia es que disminuyendo el peso de las cotizaciones, pero eso equivale a aumentar el desequilibrio del sistema de seguridad social, con la consiguiente repercusión sobre el déficit público. ¿Existen alternativas para conseguir el mejor de los mundos (menos cotizaciones y mantenimiento del equilibrio financiero de la seguridad social)? **Antonio García de Blas** presenta cuatro opciones posibles para acceder a ese mundo deseado: 1.^o) Reducir los gastos de la seguridad social sin deteriorar el nivel de prestaciones, alternativa ideal porque es la que tendría efectos más positivos sobre los equilibrios de la economía, pero difícil de lograr porque esas economías en los gastos, aunque no se encuentren agotadas, han sido ya exploradas. Apurar el esfuerzo en esa dirección sería el mejor signo de una buena administración de la seguridad social. 2.^o) Financiación del bache financiero ocasionado por las menores cotizaciones sociales con mayores recaudaciones por los impuestos sobre la renta y/o sobre los beneficios de sociedades. Sus dificultades residen en lograr esa finalidad sin aumentar los tipos de gravamen, sino actuando sobre la reducción del fraude y/o disminuyendo los gastos fiscales. 3.^o) Compensar los menores ingresos por cotizaciones sociales por un aumento en los tipos del IVA, cuyos efectos a medio plazo serían discutibles, dada la elevación de precios y costes y la pérdida consiguiente de la competitividad (ganada de forma inmediata por la caída de las cotizaciones y la consiguiente reducción de los costes reales del trabajo). 4.^o) Reducir algunas cotizaciones en los sectores más intensivos en trabajo para facilitar el empleo, ajustando las cotizaciones aplicadas a algunos regímenes especiales, los más deficitarios. Quizás una combinación de esas opciones lograra el difícil objetivo pretendido de reducir los costes reales del trabajo mediante una caída en las cotizaciones y contribuir así a un mejor equilibrio de la economía.

**LOS RASGOS
DIFERENCIALES DE LA
SEGURIDAD SOCIAL
ESPAÑOLA**

**LA DISMINUCION DEL
PESO DE LAS
COTIZACIONES Y LAS
MEJORES CONDICIONES
DE EQUILIBRIO DE LA
ECONOMIA COMO
OBJETIVO, Y CUATRO
OPCIONES
REFORMADORAS**

LA SEGURIDAD SOCIAL Y
LA FINANCIACION DEL
SECTOR PUBLICO.
PROPUESTAS DE REFORMA
POSIBLES

LOS PROGRAMAS
PUBLICOS DE PENSIONES:
IMPORTANCIA DE LOS
FINES DEL SISTEMA. BASES
FINANCIERAS PARA
ORDENAR UN SISTEMA
PUBLICO DE PENSIONES

EL NIVEL MINIMO DE
SEGURIDAD SOCIAL Y LAS
BASES PARA SU POSIBLE
FINANCIACION POR UN
IMPUESTO NEGATIVO
SOBRE LA RENTA

LOS EFECTOS DE LAS
MODIFICACIONES DE 1985
SOBRE LA SEGURIDAD
SOCIAL Y LAS
CONSECUENCIAS DEL
SISTEMA PUBLICO DE
SEGURIDAD SOCIAL SOBRE
EL AHORRO PRIVADO

El trabajo del profesor **Monasterio** sitúa la financiación de la seguridad social en el marco de la financiación del sector público. La reforma de la financiación de la seguridad social en ese contexto podría seguir cuatro orientaciones: 1.^a) Diferenciar los niveles profesional (contributivo) y general (básico y universal) de la seguridad social, siendo las prestaciones de los dos niveles incompatibles entre sí. 2.^a) Congelar la participación de las cotizaciones en el nivel alcanzado del PIB, aumentando la cotización de los regímenes especiales, muy deficitarios, para lograr un mejor equilibrio financiero. 3.^a) Someter las prestaciones de la seguridad social a gravamen y conceder por el importe un crédito fiscal a las rentas de trabajo (que reduciría la elevada carga fiscal que éstas soportan). 4.^a) Distribuir ese crédito fiscal a las rentas de trabajo en relación inversa a su cuantía.

La colaboración del profesor **López García** se refiere a distintos aspectos de los programas públicos de pensiones, tratando de realizar un planteamiento racional de los mismos. La distinción de los fines perseguidos por el sistema debe condicionar la búsqueda de las formas racionales de su financiación. La pretensión de organizar prestaciones a un nivel mínimo para los ciudadanos con más baja renta debería orientar la financiación básica hacia las figuras progresivas del sistema tributario. Por el contrario, el sistema profesional debería diseñarse con la máxima independencia concebible, y los que están dentro del sistema deberían conocer, también con la máxima transparencia, lo que aportan y a cambio de qué lo hacen, lo que contribuiría a evitar presiones impropias para ampliar desmesuradamente las prestaciones. Aquí el sistema de financiación debería ser doble: aportaciones visibles de los asegurados, basadas en cotizaciones y en impuestos personales (en manera alguna en impuestos directos y en el IVA), y crear paulatinamente fondos públicos de capital que puedan contribuir a la seguridad y bienestar de los trabajadores.

La colaboración del profesor **Herce San Miguel** se orienta hacia lo que se ha llamado antes «nivel mínimo de la seguridad social» y explora las que podrían ser las bases para su ordenación. La urgencia de ese problema se fundamenta en la situación de un 16 por 100 de la población española que percibe ingresos muy reducidos. Financiar las prestaciones mínimas para ese nivel mínimo podría realizarse por un impuesto negativo sobre la renta, con un tipo medio del -21,3 por 100. Ese esquema de la seguridad social es, sin duda, ambicioso, pero podría ser «barato» si se tiene en cuenta su finalidad: luchar contra situaciones extremas de pobreza incompatibles con nuestro nivel de desarrollo.

Dos colaboraciones más cierran las que este número de PAPELES ofrece sobre la financiación de la seguridad social: la del profesor **Joan Carles Costa**, referida a la reforma de la Ley 26/1985 de 31 de julio (para la que ofrece una interpretación de sus razones y de sus efectos) y la del profesor **Gómez Sala** según un tema ya clásico: «Los efectos de las pensiones del sistema de seguridad social sobre el ahorro: 1967-1983». Las conclusiones de su investigación (realizada como Memoria para la obtención de su Doctorado de Economía) son muy beligerantes. Las cotizaciones de la seguridad social, según su investigación, desplazaron negativamente y con claridad el ahorro de la sociedad española, y el sistema completo de seguridad social, en su conjunto, ha tenido en España, en el período 1977-83, un apreciable impacto negativo sobre el ahorro personal. Esas conclusiones no significan, sin embargo, para el

autor una condena del sistema público de pensiones, que puede aceptarse por otras razones o finalidades, pero conociendo sus efectos. Por otra parte, ese efecto adverso sobre el ahorro del sistema de reparto de la seguridad social podría corregirse apoyando las pensiones sobre la capitalización, lo que supone defender un sistema público de pensiones basado en criterio distinto del reparto.

LA FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS: PROBLEMA COMPLEJO CON SOLUCION PARCIAL Y CUESTIONES PENDIENTES

Durante los últimos años se ha producido en España un profundo e intenso proceso de reestructuración de las competencias de los distintos niveles de gobierno. En un período excepcionalmente breve, de poco más de un lustro, se han constituido los gobiernos de las comunidades autónomas, que en la actualidad gestionan un volumen de gasto equivalente al 16 por 100 de los gastos del Estado. Y si el balance de este proceso puede calificarse, como hacen en su artículo **Antoni Castells Oliveres** y **Guillem López Casasnovas**, de positivo desde una perspectiva histórica, su culminación y su propia continuidad se han visto cuestionadas por el acierto que se tuviera al dar solución satisfactoria a la cuestión de financiación.

Muestra evidente de este interés por la descentralización financiera es el contenido de los cuatro artículos que se incluyen en la sección dedicada a la *financiación de las comunidades autónomas*, que cubre desde las reflexiones puramente teóricas, contenidas en el trabajo de **Ignacio Zubiri Oria** «Sobre la distribución de recursos en un sistema federal», y las consideraciones de tipo histórico-político y de análisis comparado, realizadas por **Castells** y **López Casasnovas** en su artículo «La hacienda de las comunidades autónomas en la perspectiva del proceso autonómico», hasta la discusión pormenorizada de los méritos y los defectos de los diferentes sistemas de financiación de las comunidades autónomas —modelo LOFCA, modelo transitorio y modelo nuevo o definitivo— desarrollada por **Antonio Zabalza** y **Braulio Medel Cámara**.

La financiación autonómica es percibida generalmente como un problema complejo. Esta es una impresión certera, hasta el extremo de que puede afirmarse que una parte sustancial del valor añadido que aporta el artículo de **Braulio Medel** es la sistematización con la que se abordan la descripción y la valoración de los mecanismos de financiación autonómica en el período transitorio —integrados por los subsistemas de financiación básica, desarrollada en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, financiación de transferencias condicionadas específicas gestionadas por las comunidades autónomas y financiación de los servicios traspasados de la seguridad social— y en el nuevo sistema de financiación que se aplicará desde 1987. Del antiguo sistema, producto de la rapidez y la generalidad con que se ha desarrollado el proceso autonómico, han sido criticadas su falta de adecuación a las funciones asignadas (con una aglomeración exagerada de figuras), la ausencia de mecanismos automáticos o cuasiautomáticos institucionalizados para determinar la financiación básica y las subvenciones específicas (supleida por fuertes desacuerdos y arbitrariedades en la rediscusión

EL CAMBIO PROFUNDO EN LAS FUNCIONES DE LOS DISTINTOS NIVELES DE LA HACIENDA PUBLICA

LA VARIEDAD TEMATICA DEL TRATAMIENTO DE LA FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

LA COMPLEJIDAD DEL SISTEMA DE FINANCIACION DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS: LA EVOLUCION DE SUS SOLUCIONES

EL NUEVO SISTEMA
DE FINANCIACION
DE LAS
COMUNIDADES
AUTONOMAS

anual del modelo), la nula capacidad de adaptación a cambios en el nivel de provisión de servicios impuesta por el mínimo peso de los tributos propios y cedidos, la complejidad administrativa derivada de la coexistencia de los tres subsistemas de financiación, y la reducida coordinación entre las administraciones autonómica y local, fruto de la inexistencia de un marco legal que facilitase su desarrollo. Como subrayan **Castells** y **López Casanovas** en su artículo, las insuficiencias han sido de tal envergadura que han podido llegar incluso a cuestionar la propia viabilidad del conjunto del proceso autonómico.

Con la aprobación del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas, descrito con detalle en el artículo de **Antonio Zabalza**, se ha dado sin duda un paso adelante, en la medida en que: a) Ha podido aplicarse con una gran economía legislativa, al respetar las pautas contenidas en la legislación vigente. b) El automatismo en la determinación de la financiación «fuera del Fondo de Compensación Interterritorial» ha salido reforzado. c) Las subvenciones de carácter incondicional aumentan su participación, permitiendo una mayor autonomía en la gestión del gasto. d) Se simplifica y reordena el bloque de financiación básica. e) Se incentiva la buena gestión de los tributos cedidos.

LOS PROBLEMAS
PENDIENTES DE LA
FINANCIACION DE LAS
COMUNIDADES
AUTONOMAS

Perduran, sin embargo, dos problemas sin cuya resolución urgente no cabe considerar cerrado satisfactoriamente el proceso de descentralización fiscal. Por una parte, la cuestión de la «corresponsabilización fiscal», apuntada en casi todos los trabajos, y de modo especial en el artículo de **Zabalza**, es decir, la atribución de poder normativo a las comunidades autónomas en materia de impuestos. Esta falta de autonomía financiera supone una ausencia de restricciones frente a los propios ciudadanos, incentivando políticas de gasto y de endeudamiento poco prudentes y fomentando actitudes reivindicativas. Las posibilidades de corresponsabilización fiscal son actualmente escasas, salvo por la vía de los recargos —pendiente de regulación— y de las mejoras en la gestión. Para 1988 está prevista la cesión del impuesto sobre actos jurídicos documentados y para 1990 el inicio de estudios para la evaluación de una posible cesión del IVA en fase minorista.

El segundo reto pendiente y no solucionado por el nuevo sistema de financiación autonómica está planteado por la atención exclusiva que se presta al ajuste entre los niveles central y autonómico de la hacienda, «sin dar cabida —como afirma con acierto **Braulio Medel**— a las relaciones entre las haciendas autonómicas y locales y, por tanto, sin posibilitar la configuración de un modelo integral y coherente de hacienda pública descentralizada, quizá a la espera de la reforma de la financiación local».

FINANCIACION DE LAS HACIENDAS LOCALES: UN PROCESO DE REFORMA ABIERTO

LA VALORACION DEL
SISTEMA ACTUAL DE
FINANCIACION DE LAS
HACIENDAS LOCALES

Hasta la saciedad ha sido explicado que el modelo financiero que España aplica en el ámbito de las *corporaciones locales* es insuficiente, está anticuado y tiene múltiples imperfecciones de todo tipo. A estas valoraciones se unen tres ideas que, como sostiene **Enrique Giménez-Reyna** en su artículo, han impulsado la reforma deseada y próxima de la financiación de las haciendas

locales: la consagración constitucional de las comunidades autónomas, la renovación de la fiscalidad del Estado iniciada en 1979 y «el hastío de las figuras tributarias vigentes, que hace inaplazable su sustitución por otras más modernas que cumplan con los requisitos mínimos de rentabilidad, eficiencia, equidad, economía de gestión y aceptabilidad política». El vacío normativo que sucedió a los escasos preceptos dedicados por la Constitución a la Administración local, cerrado en parte por la promulgación, en abril de 1985, de la Ley de Bases de Régimen Local, no desaparecerá por completo hasta la aprobación de una Ley de Financiación de las Haciendas Locales.

El artículo de **Giménez-Reyna** parte del contenido de los borradores que han trascendido de lo que será próximamente un anunciado proyecto de Ley para analizar y describir el nuevo marco financiero que se apunta. De acuerdo con estos borradores, la reforma ofrece los siguientes aspectos destacados: 1.º) Interesantes novedades en el área tributaria. 2.º) Escasa concreción en materia de transferencias. 3.º) Mantenimiento de los aspectos básicos de la regulación actual del crédito local, los ingresos patrimoniales y los recursos procedentes de multas y sanciones. 4.º) Creación de los precios públicos como recursos nuevos y diferenciados de las tasas.

Como aspectos más novedosos en materia tributaria destacan la reforma de las contribuciones especiales y las tasas, el diseño de un nuevo repertorio impositivo y la formulación de un nuevo sistema de financiación provincial basado en los recargos sobre los impuestos municipales. Entre éstos, unos serán de exigencia obligatoria, como el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, y otros serán de establecimiento facultativo, como el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos. De acuerdo con **Giménez-Reyna**, esta reforma simplifica notablemente el cuadro vigente y aprovecha todo lo que de útil tiene el existente, posibilitando que no se produzcan cambios bruscos cuando la reforma se lleve a efecto.

Restan, no obstante, una serie de cuestiones pendientes y no abordadas en los borradores, como son el tamaño y tipología de las entidades locales, sus funciones, la redistribución entre estas entidades y las limitaciones de la política tributaria local, entre otras. En todo caso, concluye **Giménez-Reyna**, la reforma de la hacienda local española no necesita de mayores soportes científicos de los que hoy tiene —aspecto sobre el que resultan de un gran interés las conclusiones que alcanza **Javier Suárez Pandiello** en su colaboración— y sí, en cambio, de un debate a fondo sobre los problemas de nuestros ayuntamientos, diputaciones y cabildos y sobre las líneas que deben enmarcar su reforma.

LOS ASPECTOS
PRINCIPALES DE LA
REFORMA DE LAS
HACIENDAS LOCALES

PROBLEMAS PENDIENTES
EN LA FINANCIACION
DE LAS HACIENDAS
LOCALES

LA INFORMACION ESTADISTICA PARA EL ANALISIS DE LA OPCIONES FISCALES DE LOS AÑOS 80

PAPELES DE ECONOMIA ESPAÑOLA ha procurado acompañar el análisis que este número presenta de las opciones fiscales en los años 80 con una información estadística que le sirviese de complemento, y que se divide en tres partes claramente diferenciadas.

- La primera parte tiende a facilitar el conocimiento de los ingresos públicos no financieros en España para los años 1978 a 1985, clasificados según las distintas categorías de ingresos y, de forma más detallada, de los distintos ingresos fiscales según categorías de impuestos. Se ha partido de los datos fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, incorporados en el Informe Anual del Banco de España. Se han elaborado distintos *ratios* sobre el PIB estimado en Contabilidad Nacional del INE, base 1970.
- La segunda parte tiende al análisis del ingreso y gasto público correspondiente a los cinco agentes básicos de las administraciones públicas de España (Estado, organismos autónomos, seguridad social, comunidades autónomas y corporaciones locales). La información utilizada procede de las Cuentas de las Administraciones Públicas elaboradas por la Intervención General de la Administración del Estado, calculadas en términos de Contabilidad Nacional y correspondientes al período 1979-1985. Los datos de 1985 son estimación avance realizada en la Fundación FIES. Se trata, en definitiva, de presentar las cuentas públicas desagregadas según los agentes responsables del gasto y su incidencia en el déficit público.
- La tercera parte trata de divulgar en España los datos relevantes de las distintas categorías de impuestos para cada uno de los países de la OCDE y para los años 1965, 1970 y 1975 a 1984. Se presenta en términos de PIB y de ingresos fiscales totales. La información de base procede de la publicación de la OCDE *Statistiques de Recettes Publiques*. La adaptación de los distintos impuestos de cada país a la clasificación decimal de la OCDE permite la identificación y comparación de los distintos modelos impositivos de las naciones más desarrolladas que integran la OCDE.

LAS OPCIONES FISCALES DE LOS 80 Y LA HACIENDA PUBLICA ESPAÑOLA

El repaso realizado hasta aquí del contenido de este número doble de PAPELES lleva a la conclusión, a quien tenga la paciencia de realizarlo, de que la política tributaria española no puede permanecer indiferente ni pasiva frente a las opciones fiscales de los años 80. La necesidad de incorporar reformas al cuadro tributario en los países occidentales no responde a una inquietud caprichosa de reformar por reformar. Refleja, por el contrario, la incapacidad de los impuestos disponibles en la mayoría de los países occidentales para alcanzar las tres grandes finalidades de la tributación: la eficiencia, la equidad y la simplificación. Las distorsiones creadas en la administración de los recursos escasos de una sociedad por los elevados tipos marginales de gravamen sobre los incentivos al trabajo, ahorro e inversión, la complejidad de las regulaciones de los impuestos, la concesión de múltiples incentivos que minan las recaudaciones tributarias hasta convertir los impuestos en subvenciones, la evasión que plaga el cumplimiento tributario, han motivado el rechazo de gran parte de la población y el juicio adverso sobre la justicia del cuadro fiscal disponible. Estos problemas generales se traducen y viven en España con especial intensidad, porque la reforma emprendida en nuestra imposición hace una década no se ha finalizado con fortuna y porque a esos problemas generales se añaden los específicos derivados de los dos nuevos niveles a los

que ha accedido nuestra hacienda pública: el de las comunidades autónomas, que obliga a realizar un proceso formidable de descentralización de funciones en una etapa crítica, y el supranacional de las Comunidades Europeas, que nos impone ajustes de armonización inevitables.

La acumulación de todos esos problemas de la hacienda pública española frente a las opciones fiscales de los 80 impone a todos un esfuerzo de reflexión sobre los problemas propios españoles ante las opciones fiscales disponibles. Un esfuerzo de reflexión que permita definir una estrategia frente a los problemas fiscales españoles y no dejar abandonadas las opciones fiscales de nuestra sociedad a la alegre improvisación de cada día o a la perezosa demora de un mañana que nunca llega.

La OCDE acaba de presentar ante el Comité de Política Económica un sugerente documento sobre la reforma fiscal en los países que integran la organización, que trata de forzar a las políticas tributarias nacionales a un profundo examen de su realidad impositiva para contrastar su adecuación a las opciones fiscales de los años 80. Son bastantes los países que ante esos problemas de la imposición disponen de balances completos de sus distintos aspectos, realizados por comisiones independientes, a partir de los cuales se ha estimulado el debate general sobre las opciones fiscales mejores con las que definir la agenda de la política tributaria y que han informado los procesos de cambios fiscales concretos. ¿No sería esa línea de actuación una alternativa útil para la hacienda pública española? Quienes hemos trabajado en este número de PAPELES creemos en la necesidad de una respuesta positiva a la propuesta que esa pregunta encierra, y nuestro deseo sería que este número contribuyera a su realización, lo que probaría la sensibilidad de la política tributaria española a los graves problemas que la afectan.

LAS IDEAS DE UN PREMIO NOBEL: J. M. BUCHANAN

El número doble de PAPELES se cierra, en su sección de «Colaboraciones especiales», con el discurso pronunciado por el nuevo Premio Nobel de Economía, **J. M. Buchanan**, con ocasión de la entrega de los premios Nobel y que nuestra revista publica gracias a la amable autorización concedida por la Fundación Nobel.

El pensamiento original de **J. M. Buchanan**, que su discurso sintetiza con precisión describiendo sus fundamentos metodológicos, se ha acompañado de dos trabajos realizados en la Fundación FIES. El primero de ellos, escrito por el profesor **Fuentes Quintana**, ofrece a los lectores la trayectoria de las ideas expuestas por el profesor **Buchanan** para el análisis de la elección pública. El segundo, del que es autor el profesor **González Páramo**, presenta a los lectores la visión y propuestas del enfoque de la elección pública en dos problemas capitales del sector público de nuestro tiempo: el déficit y la reforma fiscal. Visión y propuestas que están en el centro de la intensa y apasionante polémica que hoy acompaña al comportamiento desequilibrado de las cuentas públicas, que ha inundado de números rojos a las economías de los países occidentales, y al crecimiento y reforma de la imposición, cuyo nivel y estructura han suscitado movimientos de contestación social y de

preocupación fundada por los límites de la imposición en economías que, como las occidentales, se basan en el quehacer creador de la empresa libre y competitiva.

La aproximación que el nuevo Premio Nobel realiza a esos problemas clave de nuestro tiempo con la metodología de la elección pública, que arranca del planteamiento de Wicksell, es tan interesante como retadora. Confiamos en que, cualquiera que sea la valoración personal que de las aportaciones de **Buchanan** realicen nuestros lectores, las consideren estimulantes y fructíferas para reflexionar sobre el comportamiento preocupante de ese Leviathan poderoso e incontrolado en que se ha convertido el sector público de nuestro tiempo.

EL PRIMER PREMIO REY JUAN CARLOS DE ECONOMIA AL PROFESOR LUIS ANGEL ROJO

Con este número de PAPELES, los lectores recibirán un obsequio que estimamos en mucho: un ejemplar del discurso pronunciado por el profesor **Luis Angel Rojo** en el acto de recepción del Premio Rey Juan Carlos de Economía, instituido por la Fundación Celma Prieto. Un premio cuyo propósito es alentar el desarrollo del conocimiento económico en España y en los países iberoamericanos. Un premio concedido con todo merecimiento al profesor **Rojo**. Los lectores de PAPELES conocen bien el aprecio de la Revista hacia las ideas y la trayectoria profesional del profesor **Rojo**, algunos de cuyos mejores trabajos se han publicado en estas páginas. Cuando en nuestro número 2 presentábamos su magistral ensayo «Keynes y los problemas de hoy» se afirmaba que «si el valor de un economista debe apreciarse por sus aportaciones a la buena administración de los recursos escasos de la sociedad en la que vive, el profesor Rojo se ha ganado con su ejecutoria la estimación de sus colegas, el respeto de sus opiniones por la clase política y la admiración de sus discípulos». Ese juicio anticipado que PAPELES realizó de su ejemplar quehacer profesional es el que ha compartido y ratificado el jurado que otorgó el primer Premio de Economía Rey Juan Carlos.

Es un acontecimiento grato como pocos que un premio venga a estimular el desarrollo del conocimiento económico en España y en el área iberoamericana. Un estímulo necesario, especialmente en países que, como los nuestros, padecen con tanta crudeza los males de la crisis económica actual y que han buscado, con tanta frecuencia como equivocación, a lo largo de su historia el remedio de los problemas reales de sus economías por el falso camino milagroso del arbitristo. La sensibilidad hacia los problemas económicos de nuestra sociedad y el deseo de buscar su remedio en el conocimiento, que testimonian el título del Premio y la comparecencia de Sus Majestades en el acto solemne de su entrega, constituyen motivos fundados de profundo agradecimiento de la profesión a Su Majestad, el Rey de España.

Quienes editamos PAPELES hemos querido testimoniar expresamente esta satisfacción por la instauración del Premio Rey Juan Carlos de Economía y su

concesión al profesor **Rojo** con algo más que las obligadas palabras de alegría. Hemos querido hacer partícipes a nuestros lectores de esta solemnidad con el obsequio del discurso pronunciado por el profesor **Rojo** en el acto de recepción del nuevo Premio Rey Juan Carlos.

Creemos que es el mejor regalo que podríamos realizar a quienes siguen la Revista y alientan nuestra tarea con su lectura. Porque, como de costumbre, el profesor **Rojo** ha transmitido en su discurso el mensaje que a los economistas españoles nos gustaría dejar oír en nuestra sociedad. El mensaje de una generación que se ha enfrentado con cambiantes y difíciles problemas reales, con profundas transformaciones ideológicas y con convulsiones teóricas en el enfoque de la Economía. La crónica de ese viaje fascinante por los problemas y el pensamiento de nuestro tiempo que da su argumento al discurso del profesor **Rojo** creemos que merece la atenta reflexión de nuestros lectores. Una crónica la de este discurso que termina con la vuelta a los principios de la buena administración de los recursos escasos y a los mandamientos de la eficacia económica cuya vigencia el economista debe recordar —como lo ha hecho el profesor **Rojo** en su discurso— en la sociedad en la que vive si verdaderamente desea su progreso.