

# Apariencia y realidad del sistema tributario español

CESAR ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA

Miembro de la Sección de Política financiera  
y Derecho fiscal del Instituto de Estudios  
Políticos

“... Este primer e imprescindible paso de la reforma tributaria no puede darse sin atribuir toda la importancia que realmente tiene a la reorganización, ampliación, capitalización y mejora de la Administración fiscal (...) hasta el punto que se ha llegado a decir que la reforma de la Administración fiscal debería denominarse la principal reforma tributaria”. (Del discurso del Ministro de Hacienda, señor MONREAL LUQUE, ante el Consejo Nacional del Movimiento, 1972.)

“El logro de estos tres grandes fines de la justicia, el desarrollo y la estabilidad, no podrá alcanzarse, sin embargo, si no se opera con unos datos de partida: (...) y la potenciación y mejora de la Administración tributaria que haga posible el enriquecimiento de su información y el mayor control de las actividades gravadas. Son éstas tareas que, una vez más en la historia financiera de España, ponen de relieve la trascendencia de una mejor administración. Alentar sin ellas las ilusiones de las reformas es entrar en el terreno de los mitos fiscales. Por delante tenemos una etapa trascendental, no por sus construcciones teóricas, sino por el esfuerzo de censos y valoraciones, por la simplificación de procedimientos, por el fortalecimiento de sus cuadros humanos. Necesita la Administración fiscal...” (Del discurso del Ministro de Hacienda, señor BARRERA DE IRIMO, ante el Pleno de las Cortes Españolas, 1973.)

## NOTA PREVIA

La autoridad de tales manifestaciones nos releva de cualquier argumentación en pro de la reforma de nuestra Administración fiscal. El propio Presidente del Gobierno, señor ARIAS NAVARRO, en su discurso-pro-

grama del día 12 de febrero de 1974 ante las Cortes Españolas, ha anunciado una sana y meditada reforma administrativa, al mismo tiempo que postulaba una Administración pública que actúe bajo los principios de rectitud, honestidad, autenticidad, sencillez y firmeza. La Administración pública —ha proclamado el señor ARIAS NAVARRO— se apoyará en la empresa anónima de los hechos y de las cosas.

Según las afirmaciones que anteceden y en servicio de la autenticidad que se pregona, pronto tendrán remedio los defectos de funcionamiento de nuestro sistema tributario. En el preámbulo del Decreto-ley sobre medidas coyunturales de política económica, fecha 30 de noviembre de 1973, ya se expone que entre las medidas de política fiscal que se dictan se encuentran “las encaminadas a un control más completo de las distintas magnitudes tributarias y económicas en el ámbito de las empresas y de las personas físicas”. Todo ello, se agrega, “en el plano de una mayor sinceridad y realismo en las bases tributarias de los impuestos sobre los rendimientos de las explotaciones económicas y sobre las rentas de las personas”, a cuyo fin “se fortalece el régimen de estimación directa y se desarrolla el de estimación objetiva singular, a la vez que se adoptan las medidas necesarias para una mejor actuación de la Inspección de los tributos”. Sobre este último punto y en sesión informativa ante las Cortes Españolas, ha expuesto el señor BARRERA DE IRIMO, en fecha muy reciente, que se va hacia un fortalecimiento de la pluralidad de competencias del personal inspector (diario *Ya* del 6 de marzo de 1974, pág. 14). Cabe, pues, esperar —esperanzadamente— se ponga término a la constante tensión entre la “reforma material” y la “reforma administrativa” que refleja la historia de nuestra Hacienda pública en estas últimas décadas. Es de lamentar que reformas materiales bien concebidas no se hayan convertido en realidad social por defectos de la organización administrativa que las debió servir. No es, por ello, imprudente preguntarse si hasta ahora y por ahora, no se han encontrado las estructuras propias de una organización eficaz, porque se ha preferido que determinadas reformas tributarias resultaran inaplicadas por la ineficacia de la Administración pública. Sería de lamentar que la Historia que está por escribir, nos dijera un día que determinados estamentos sociales —los incididos por las reformas tributarias progresivas— consiguieron frustrar las modificaciones organizativas de la Administración fiscal española, impidiendo así que las “palabras” se transformaran en “obras”, que la “apariencia jurídica” de nuestro *Boletín Oficial del Estado* se convirtiera en la “realidad social” de las bases imponibles reales y de las deudas tributarias pagadas.

Pero, como antes he dicho, ahora no va a ser así. La Administración va a correr paralela a la Política, pero no va a ser sacrificada por esta última, como ya pedía Bravo Murillo en el Congreso de los Diputados el día 30 de enero de 1858. La Hacienda pública española va a poder cumplir a satisfacción las altas y aleccionadoras misiones que le corresponden en cualquier comunidad política regida por la Justicia social. Al amparo de este esperanzador e inmediato futuro, publico el siguiente trabajo que *sitúo* en agosto de 1972 y que espero sea pronto un mero y modesto documento histórico.

### I. PLANTEAMIENTO

El examen crítico del funcionamiento de un sistema tributario en la respectiva realidad social no puede plantearse fraccionadamente. El fenómeno tributario no consiente parcelaciones cuando se intenta describir y explicar su comportamiento real. Los motivos de la falta de acierto y aún de la ineficacia en la gestión de un sistema tributario, se encuentran tan interrelacionados y solapados, que su análisis por separado sólo puede justificarse por exigencias expositivas.

Con la expresada salvedad se plantean los siguientes aspectos a considerar en el estudio de los defectos de funcionamiento del sistema tributario español:

- a) Estructura del sistema tributario.
- b) Contextura y ordenación de cada impuesto; y
- c) Eficiencia de la Administración tributaria.

### II. ESTRUCTURA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

#### 1. PRELIMINAR

La estructura del actual sistema tributario español es obra de la Reforma de 1964. Por ello, su examen debe partir del propio planteamiento de la Ley de 11 de junio de 1964 en sus dos vertientes: imposición directa e imposición indirecta.

Tampoco podrá prescindirse del examen de los procedimientos de determinación de bases imponibles que dicha Ley refrendó y pretendió

tecnificar —si se disculpa el vocablo—, dada su trascendencia en el propio ámbito estructural de la imposición, tanto directa como indirecta. Un impuesto no es lo que proclama la exposición de motivos de su ley reguladora, ni lo que el ordenamiento jurídico-positivo describe cuando se ocupa de su naturaleza o de su objeto imponible. Lo que realmente sirve para caracterizar a un impuesto son el método a aplicar y el procedimiento a seguir para determinar su base imponible. No bastan, pues, las etiquetas legales ni los preceptos de mera definición. Los impuestos y, por tanto, los sistemas impositivos son lo que sus bases imponibles representan, y aún habrá que investigar qué grado de divorcio existe entre las normas que regulan la determinación de las bases imponibles y las prácticas que la Administración pública tolere —o aliente— al ser aplicadas.

## 2. LA ESTRUCTURA DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA ESPAÑOLA

### 2.1. *Criterios informadores*

Según la Ley de 11 de junio de 1964, la estructura de la imposición directa descansa en dos tributos que califica de “principales”: el Impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas y el Impuesto general sobre la renta de las personas físicas.

Pero la referida calificación es meramente formal, pues si bien el Impuesto de Sociedades tiene verdadera autonomía estructural, no funciona del mismo modo el Impuesto de Personas físicas. En efecto, y como más adelante se fundamenta, el Impuesto de Personas físicas está subordinado a los impuestos “a cuenta” en aspectos tan esenciales como su objeto imponible y la determinación de la renta imponible.

Examinemos en primer lugar la primacía de los impuestos “a cuenta” en la tributación de las personas físicas, en cuanto de ella se derivan muy importantes defectos en el funcionamiento —real— del propio sistema.

### 2.2. *La primacía de los impuestos “a cuenta” en la tributación de las personas físicas.*

La apuntada preeminencia se configura frente al Impuesto de Personas físicas, según ya se ha anticipado. Las fuentes de ingresos imponibles y la determinación de las bases parciales imponibles por el Impuesto de Personas físicas, se determinan por mecánica imputación de los “ingresos” y de las “bases” propias de los impuestos a cuenta, con la salvedad de ciertas plusvalías y de determinados ingresos procedentes del extranjero

o del territorio foral español. Es decir, el Impuesto de Personas físicas no es "principal", sino el resultado de la exacción de los impuestos "a cuenta", tanto en su ámbito objetivo como en su base imponible, con las excepciones ya señaladas (1).

Pero un moderno sistema tributario no puede eludir los retos de la personalidad y de la progresividad insertos en la Justicia tributaria según la actual conciencia social. Por ello, el legislador de 1964 no se decidió a establecer un Impuesto de Personas físicas que se apoyara en los tradicionales impuestos de producto, sino que dotó a éstos de la "subjetividad" que creyó suficiente para que en cierta medida sirvieran el postulado de la personalización tributaria. Esta solución legal está exigiendo de los impuestos "a cuenta" un esfuerzo funcional desmesurado para su elemental contextura. Es decir, el legislador español de 1964, en lugar de servir los modernos criterios de evolución de los impuestos (reales) sobre los rendimientos (rentas parciales) hacia meras "retenciones" en la fuente y, por tanto, sin sustantividad alguna, les asignó fines desproporcionados por su naturaleza y para su bajo índice de flexibilidad. Y esta adscripción de funciones que son propias de un gravamen personal (sobre la renta efectiva), viene desencadenando defectos de funcionamiento según más adelante se expone.

### 2.3. *La complementariedad del Impuesto de Personas físicas.*

No obstante, la Ley de 1964 no se resignó a que el Impuesto de Personas físicas fuera un simple "sobreimpuesto" sobre el "producto global" (algo distinto a la "renta personal"), y también le dotó de mecanismos de "personalización" complementaria con las correspondientes cargas para el contribuyente y para la Administración pública al rellenar declaraciones tributarias y al practicar liquidaciones, comprobaciones e investigaciones administrativas. Es decir, dentro de la tosquedad del sistema podría haberse justificado una imposición real con atisbos de personalización, siempre que la imposición personal dependiera total y exclusivamente de la exacción de los impuestos "a cuenta". Pero si además de exigir a los impuestos "a cuenta" un comportamiento impropio o desproporcionado para su endeble estructura, se establece un impuesto sobre la renta de las personas físicas con la carga documental y con el grado de pormenorización

(1) Además del *Tratado del Impuesto sobre la renta*, de Alfonso Gota Losada, seis vols., Madrid, 1971-3, véase en esta *Revista*, mayo-agosto 1973, núm. 64, páginas 35 y ss., el artículo de Carlos J. Torres Diz: "El Impuesto general sobre la renta de las personas físicas y la imposición a cuenta".

que son ineludibles en cualquier gravamen de naturaleza personal, es obvio que el sistema plantea unos esfuerzos de organización y de funcionamiento para los que no están preparados ni la sociedad, ni la Administración pública de nuestro país.

2.4. *La esterilidad del esfuerzo para la administración de la imposición directa.*

Queda aludido el modesto grado de personalización de nuestro sistema de imposición directa, a pesar de la "subjetividad" de los impuestos "a cuenta" y de la complejidad del Impuesto de Personas físicas. Pero si el defecto estructural que queda anotado tiene ya suficiente importancia para meditar sobre el esquema que queda descrito, la crítica de su funcionamiento en la realidad social española impone radical revisión según las siguientes consideraciones:

a) La determinación de las bases liquidables por los impuestos "a cuenta" resulta compleja y laboriosa al computar discretos elementos de personalización, cuales son los mínimos exentos y el régimen de las familias numerosas. La naturaleza cédular de los impuestos "a cuenta" es rebelde a toda agregación de rendimientos, incluso de la misma fuente, pertenecientes a un mismo titular. Los esfuerzos administrativos para llegar a tal imputación individual resultan baldíos por la ingente tarea que supone mantener plenamente actualizados los censos fiscales, existiendo, como existen, tributos (el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos", principalmente) que según su normativa actual alientan el bloqueo de las titularidades fiscales (2). Asimismo, la magnitud de tales censos fiscales y en los que todo contribuyente tiene, en principio, la misma importancia para la Hacienda pública, exige una gestión abrumadora y una atención igual para todos los contribuyentes, con un grado de eficacia muy bajo. La gestión tributaria, hoy por hoy, tiene que ser selectiva, y, por tanto, no puede plantearse considerando que todos, absolutamente todos los contribuyentes tienen —en potencia— la misma capacidad económica. Sin embargo, esta conclusión es válida para la Hacienda pública española.

(2) El clarividente R. D. de 4-2-1893, en cambio, disponía: "Aunque éste manifieste que la finca no se halla inscrita en el Registro, (...) no por eso dejará el Notario de otorgar el instrumento (...) pero (...) pondrá por escrito en conocimiento del Delegado de Hacienda, dentro de los tres días siguientes, para que proceda a lo que haya lugar, exigiendo aviso de recibo. En igual forma procederán los Juzgados" (art. 12, segundo párrafo). Análogas previsiones alcanzan a los Registros de la Propiedad (art. 14).

b) Las cuotas fijas o de licencia de los impuestos empresariales (sobre actividades agrarias, comerciales, industriales y profesionales) apenas son indicativas del volumen o importancia de las respectivas actividades imponibles, y, en consecuencia, en nada cooperan a la gestión de los correlativos impuestos complementarios (cuotas proporcionales o sobre beneficios). Además, la rigidez de las aludidas cuotas fijas o de licencia está exigiendo un denodado esfuerzo de las cuotas complementarias o proporcionales al tener que incorporar a sus respectivos censos gran número de contribuyentes (empresas modestas) que podrían quedar definitivamente gravados por dichas cuotas fijas o de licencia en el ámbito de los impuestos "a cuenta", siempre que se elevaran sus actuales cuantías. Por el volumen de ventas u operaciones (300.000 pesetas al año), cualquier empresa individual con actividades comerciales, fabriles, etc., incide en la Cuota por Beneficios, y la exacción de este último impuesto apenas puede discriminar dentro de las actividades sujetas, por el excesivo número de contribuyentes y por los procedimientos de estimación de bases imponibles que considera inevitable mantener.

c) La determinación de las bases imponibles por los tributos complementarios y "a cuenta" antes aludido exige, como queda dicho, un esfuerzo que no corresponde con la bondad de las magnitudes calculadas. Y si esta desproporción ya sería muy sensible en el reducido ámbito de los impuestos "a cuenta", es aún más de lamentar si tales bases imponibles han de imputarse, mecánicamente, en la exacción del Impuesto de Personas físicas. Es evidente que las "bases variables" que son propias de los impuestos de signo empresarial sólo deben ser determinadas una vez en cada ejercicio económico, ya sea en el gravamen "a cuenta", ya sea en el impuesto personal (3). Otra solución constituiría un auténtico despilfarro en cifras nacionales. Pero si el impuesto "a cuenta" carece de la agilidad necesaria según los dictados de la justicia distributiva, queda patente lo inútil del esfuerzo de la Hacienda pública en el tratamiento de las actividades empresariales tanto en sus beneficios cedularmente considerados, como en los rendimientos que han de integrar la renta personal de sus titulares.

d) La determinación de las que pudiéramos llamar bases "adiciona-

(3) En esta línea, mi artículo "En torno a la Contribución general sobre la Renta", *Boletín de Estudios Económicos* (Universidad de Deusto), Bilbao, septiembre 1953, págs. 203-221, reproducido en esta REVISTA, núm. 51, enero-agosto 1969, dedicado a "La Contribución general sobre la renta en los años 1953-1954".

les "para el Impuesto de Personas físicas (plusvalías, casi exclusivamente), asimismo exige un importante despliegue de medios administrativos para resultados paupérrimos en virtud de su ordenación legal y del desamparo de la Hacienda pública ante los incrementos y las mutaciones patrimoniales de los contribuyentes. He aquí, pues, otra debilidad en el funcionamiento del sistema tributario español, que ha de catalogarse entre las de carácter estructural.

Al examinar el funcionamiento de cada impuesto directo en particular se pondrán de manifiesto otros defectos que, en cierta medida, también pueden ser considerados como de naturaleza estructural. Por ello, se da por concluido este apartado sin perjuicio de cuanto se exponga en la parte III de este trabajo.

### 2.5. *La autonomía estructural del Impuesto de Sociedades.*

La autonomía estructural del Impuesto de Sociedades es otro aspecto a considerar en el enjuiciamiento del sistema tributario establecido por Ley 41/1964. Esta afirmación no requiere especial fundamentación, pues es evidente cómo los impuestos "a cuenta" complementarios (de carácter empresarial), sólo son aplicables a las sociedades en cuanto subsumidos en la "cuota mínima" del Impuesto de Sociedades, y cómo, también, determinados conceptos del Impuesto sobre rentas del capital no son exigibles de las sociedades y demás entidades jurídicas.

Pero este funcionamiento autónomo del Impuesto de Sociedades que podría asegurar una excepcional vitalidad recaudatoria, queda prácticamente anulado por su servidumbre funcional al compartir con la Cuota por Beneficios del Impuesto industrial (aplicable a los empresarios individuales), los defectos o las insuficiencias del régimen de evaluación global en la determinación de las bases imponibles correspondientes a las actividades comerciales, fabriles, artesanas y de servicios. Es decir, las ventajas autonómicas del Impuesto de Sociedades se encuentran acusadamente restringidas por las rigideces del procedimiento de evaluación global (4). Servidumbre, por otra parte, no establecida por Ley según en otros lugares (5) he razonado.

(4) Un análisis de este procedimiento evaluatorio con cita de la bibliografía crítica del mismo, en "Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes" (*Anales de Economía*, enero-diciembre 1969, págs. 263-278).

(5) En "Actualidad Económica", año 1958, con nota-réplica del Ministerio de Hacienda, y en las págs. 178-179 de *Introducción al sistema impositivo español*, Ed. Guadiana, Madrid, 1969.

Además, no deja de influir en el comportamiento real del Impuesto de Sociedades, esto es, en la aplicación o no de criterios estrictos en su exacción por la Administración pública, su absoluta desconexión con el Impuesto de Personas físicas. Hoy que prevalecen —con todo fundamento— las directrices económicas en la sistematización de los tributos, nuestro Impuesto de Sociedades está recabando un cierto grado de integración con el Impuesto de Personas físicas. Por lo que esta circunstancia no deja de influir negativamente para la Hacienda pública en los criterios que presiden la exacción “de facto” del Impuesto de Sociedades, incluso en entidades jurídicas que se constituyen para arbitrar fórmulas de evasión o de aplazamiento en el pago del Impuesto de Personas físicas (6).

### 3. LA ESTRUCTURA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA ESPAÑOLA

Ocupándonos de la imposición indirecta corresponde exponer que si bien la reforma de 1964 tuvo la indiscutible virtud de elevar su índice de racionalidad, al mismo tiempo que respondía con evidente pragmatismo a los requerimientos de la economía española en dicha época (subvenciones encubiertas a la exportación e ingenuo propósito de eludir su incidencia en los precios), no supo o no pudo cerrar el cuadro de gravámenes de la expresada naturaleza con criterios sistemáticos tanto en el orden material como en el de sus procedimientos y técnicas de exacción.

Desde el enfoque material, por subsistir determinados impuestos que no obstante aparecer vertebrados con el Impuesto general sobre Tráfico de las empresas, su propia autonomía tenía forzosamente que trascender en la exacción de unos y otros, como en otro lugar se describe y demuestra.

Y desde la perspectiva formal, porque aparte de influir decisivamente en su planteamiento sustantivo o material, venía condicionado por factores corporativos y funcionales que han resultado decisivos en el arraigo, desarrollo y “tecnificación” posterior de los aludidos impuestos.

Opinamos, en efecto, que la estructuración de los impuestos indirectos con sus consabidas y tradicionales autonomías dogmáticas, ha sido —y

(6) Una crítica en mi prólogo a la 2.ª edición de *Tributación de las sociedades en España*, de Joaquín Soto Guinda, Madrid, 1973, págs. 26-51. Uno de los resortes contemporáneos contra los impuestos que inciden en las clases económicamente poderosas, es el de acudir al Derecho privado para interpretar de modo benigno las leyes tributarias. (En estudio introductorio a la obra de Miguel A. Llamas Labella: *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, I. E. F., Madrid, 1973, me ocupé del tema “El Derecho privado en el ordenamiento tributario español”, págs. XI-XLVIII.)

es— fiel reflejo de las competencias de Cuerpos y Oficinas liquidadoras. De aquí que su estructura condicione “per se” el funcionamiento del sistema de impuestos indirectos, conforme se examina más adelante (parte III). Ahora bien —y sin caer en contradicción—, si las competencias y los modos de exacción de los impuestos indirectos españoles se acomodaran a las naturales demandas de su “tecnificación”, no serían importantes las medidas de reestructuración a adoptar para que el sistema rindiera las cotas que en su funcionamiento son deseables.

#### 4. LOS PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN DE BASES IMPONIBLES Y CUOTAS TRIBUTARIAS.

Según ya se ha anticipado, han de ser abordados aquí los procedimientos de determinación de bases imponibles y de cuotas tributarias, pues si bien por su naturaleza procedimental carecen de trascendencia en el orden estructural, no puede negarse condicionan de tal modo la virtualidad del respectivo método de estimación de bases imponibles, que tienen auténtico alcance material. Es decir, la estructura del sistema tributario queda fuerte y gravemente afectada por el régimen de exacción que se aplique, según ya he expuesto. Por ello, aquí deben formularse algunas consideraciones sobre los aludidos procedimientos enmarcados en la llamada colaboración social de los contribuyentes.

En este orden de ideas corresponde destacar que la Ley de 1964 no podía desentenderse de la posición beligerante que adoptó la Ley de 26 de diciembre de 1957. Su proximidad temporal y la radicalización de sus defensores y apologistas, de un lado, y la posición de sus impugnadores, de otro, forzaron la “institucionalización” de los procedimientos de convenios con agrupaciones de contribuyentes y de evaluación global, por la Ley General Tributaria (fecha 28 de diciembre de 1963), así como la revalidación y ampliación de los mismos por la Ley de Reforma del sistema tributario (11 de junio de 1964).

No obstante, la última de las leyes que acaban de ser citadas, por las exigencias de la racionalidad que a lo largo de su texto se propone atender, trató de “tecnificar” los referidos regímenes de colaboración social de los contribuyentes, con lo que complicó extraordinariamente unos procedimientos que no tienen otra defensa que la de su simplicidad, derivada, a su vez, de su propio arbitrio.

Por otra parte, la instauración de medidas de personalización (amortización de pérdidas de ejercicios, por ejemplo) y el ensanchamiento de

los estímulos tributarios (v. gr., en favor de los beneficios empresariales “no distribuidos”), aún mixtificaron más tales regímenes (recuérdese el ordenamiento de las amortizaciones por depreciación de activos), perturbando una aplicación sencilla y elemental como a ellos conviene.

Según lo expuesto, esta evolución un tanto cartesiana de los métodos y procedimientos de exacción tributaria (7), había de originar importantes trastornos en el funcionamiento del sistema sin sensible ventaja en la consecución de las metas que son mínimas para la justicia material tributaria. En respaldo de esta conclusión bastaría examinar las estadísticas de los recursos de agravios (absoluto y relativo), de inclusión indebida en censos y de aplicación de las reglas de distribución, así como los criterios que prevalecen en la resolución de tales medios de impugnación por unos u otros organismos (Oficinas liquidadoras y jurados tributarios). La propia gestión de impuestos, con acusada dependencia de los expresados regímenes de colaboración social de los contribuyentes (Contribución urbana en régimen catastral y Cuota proporcional de rústica y pecuaria según módulos de rendimientos), es muy aleccionadora en este orden de consideraciones críticas (8).

De cuanto queda expuesto y aludido podrían extraerse las siguientes conclusiones huérfanas del respaldo cuantitativo y cualitativo que sería de desear: *a)* Los regímenes de colaboración social de los contribuyentes, no obstante su naturaleza procedimental, afectan considerablemente a la propia estructura del sistema tributario. *b)* La subsistencia de los referidos regímenes de colaboración social de los contribuyentes sólo puede postularse en aras a un funcionamiento expeditivo, ágil, casi arbitrario, pero no pretendiendo injertarles una técnica que les es extraña. *c)* Sólo para cifrar *ingresos* “a cuenta” en el Tesoro o para determinar bases imponibles de empresas individuales de modesta dimensión, pueden justificarse los repetidos regímenes de exacción global tanto desde la vertiente material, como desde el ángulo de la eficacia funcional; y *d)* No podrá lograrse un funcionamiento aceptable —nunca óptimo— de un sistema tributario, si su ordenamiento pretende simultanear la aplicación de medidas (sustantivas) de “individualización” tributaria y la exacción de los respectivos impuestos según los regímenes que vienen llamándose “globales”.

(7) Véase el ambicioso apartado 2) del art. 64 de la citada ley de 11-6-1964.

(8) *Vid.* las Memorias anuales del Ministerio de Hacienda y sus anexos estadísticos.

## 5. PRIMERAS CONCLUSIONES.

Las consideraciones hasta aquí expuestas ya aseguran un funcionamiento defectuoso de nuestro sistema tributario por el divorcio existente entre su planteamiento sustantivo o material, de un lado, y los procedimientos establecidos y los medios disponibles para su aplicación, de otro. Se opina, por ello, que toda reforma tributaria ha de aproximarse a modelos de racionalidad ("debe ser"), pero ha de inventariar y potenciar los medios personales disponibles ("poder ser"), para que su resultante sea positiva en el campo (real) del quehacer nacional. Y, contrariamente, la reforma de 1964 fue el fruto de un cartesianismo situado a espaldas de la realidad social española, de un lado, y de un pragmatismo que jugó como coste o contraprestación de la reforma misma, de otro. Seamos más explícitos. Podría afirmarse que el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas tuvo un precio, y que éste fue pagado por el Impuesto general sobre la renta de las Personas físicas conforme a dos facturas concatenadas: *a)* Su enclaustramiento en los impuestos "a cuenta" cuando la renta individual no excede de 1.500.000 pesetas (con las obligadas salvedades según su composición); y *b)* Su falta de operatividad cuando la renta individual se sitúa en tramos superiores a los dos millones de pesetas por la propia ineficacia del sistema. Es decir, una vez más en nuestra historia tributaria la apariencia jurídica se plegó a los intereses de una "política" que sirve por igual a avisados y a incautos o que sirve a los avisados con los fervores de los incautos. Una política así desdoblada tenía que alumbrar una estructura tributaria ineficaz en su aplicación o funcionamiento. Si contaba con alguna posibilidad de éxito como etapa hacia otra más perfecta y justa, ya se encargaría de frustrarla la Administración tributaria con su organización y, sobre todo, con sus anacrónicas competencias funcionales y sus ilógicas discriminaciones retributivas.

## III. CONTEXTURA Y ORDENACION DE CADA IMPUESTO.

### 1. NOTAS PREVIAS.

Según se ha anticipado, en esta parte examino cada impuesto de nuestro sistema según su propia estructura interna y según los mecanismos y técnicas de exacción que le han sido asignados, para deducir su correlativo nivel de eficacia aplicativa. Inevitable será que en tales consideraciones críticas se contemplen factores o circunstancias un tanto extraños

al impuesto estrictamente entendido, cuales son los de su ensamblamiento en el sistema (parte II de este artículo) y los de carácter organizativo general (parte IV). La propia coherencia del fenómeno tributario así lo exige. Además, se opina que ante el examen integral de cada concepto impositivo, debe ceder todo propósito de sistematización expositiva a ultranza.

## 2. CONTRIBUCIÓN URBANA.

Nos ceñimos a la Contribución urbana en el llamado régimen “catastral”, esto es, el previsto en la Ley de 1964. Queda fuera de este estudio, por tanto, el régimen “a extinguir” que la propia Ley refundida del impuesto ha denominado “transitorio”, aunque muchas de las críticas desfavorables que del régimen “catastral” se hagan, constituyen, implícitamente, una defensa del que se encuentra en trance de extinción.

El régimen catastral no es enteramente “objetivo”, pues si bien se asienta en valoraciones catastrales (suelo, construcciones, renta imputable, etc.), también admite correcciones “directas” (alquiler contractual o legal). De aquí, y una vez más, la complejidad de su aplicación, pues las ventajas inherentes a toda estimación objetiva de las bases imponibles, quedan prácticamente anuladas por las exigencias propias de la estimación directa (individual): renta o alquiler efectivamente devengado por el titular del inmueble urbano. No es necesario entrar en la descripción de las innumerables incidencias que se plantean al tener que rectificar las bases imponibles “catastralmente” calculadas, según los rendimientos “efectivos” de cada finca urbana. Es cierto que esta corrección “subjetiva” fue introducida en la Ley a iniciativa de las Cortes españolas, pero, en definitiva, el texto legal vigente adolece de esta mixtura de métodos de determinación de bases imponibles.

Tampoco debe silenciarse que por escasez de medios personales al servicio de la Hacienda pública—o infrautilización de los disponibles como consecuencia de su régimen laboral y retributivo—, la implantación del nuevo método de determinación de bases imponibles, se está dilatando en términos que se juzgan inadmisibles, pues deben émpezarse los procesos de conservación de los nuevos catastros urbanos, sin que se hayan concluido los de formación (9). Mientras tanto, se abandona la comproba-

(9) Véase el núm. 22 de *Hacienda pública española* (revista del Instituto de Estudios Fiscales) y, en particular, el artículo de Rubens Henríquez: “Acotaciones sobre la Contribución urbana” (págs. 43-53).

ción e investigación de las fincas urbanas todavía sujetas al régimen llamado “transitorio”, y se está produciendo una desigualdad manifiestamente injusta según el lugar en que radiquen aquéllas. Desigualdad aún más grave cuando se trata de nuevas edificaciones que no tributan por uno, ni otro régimen, hasta que entra en vigor el “catastral”, esto es, sin efectos retroactivos. Naturalmente, la existencia de nuevas construcciones está pesando sobre las tareas catastrales mediante dilaciones (apartado 5 del artículo 25 de la Ley refundida de 12-5-1966) planteadas por los contribuyentes que están en régimen de auténtica exoneración fiscal. Y, además, sin que se columbre la exacción de los atrasos contributivos por nuevas edificaciones o por aumentos de los valores en renta anteriores a la entrada en aplicación del régimen catastral en el correspondiente término municipal o demarcación.

Por otra parte, el afán de concluir la formación de los nuevos catastros urbanos sea como fuere, está justificando que importantes tareas catastrales previas se encomienden a personal contratado que no repara, apenas, en la bondad de sus trabajos, pues sólo se propone dar fin a la obra contratada. Los recursos de toda índole, aún sustanciados con agilidad no autorizada por las disposiciones vigentes, han de poner más tarde de manifiesto los errores cometidos con todo su cortejo de demoras, aportaciones documentales, desigualdades aun dentro de un mismo distrito, etcétera. ¿Se está logrando un verdadero catastro, ya que no fiscal o de valor, siquiera descriptivo de la propiedad urbana? Mucho tememos que no, a pesar de sus importantes costes sociales y recaudatorio. Y todo ello sin considerar el calendario de ejecución del régimen catastral que sitúa, a veces, en último lugar a las zonas residenciales con sus correlativas ventajas a efectos de “signos externos” en el Impuesto de Personas físicas, cuando no en los impuestos sobre adquisiciones o transmisiones de bienes inmuebles.

Un resumen del estado actual de los trabajos catastrales, de los incrementos imponibles corregidos conforme al valor de las *nuevas* construcciones y aumentos de las tasas legales de alquileres y de las impugnaciones presentadas—pendientes o no—en Oficinas liquidadoras y en Jurados tributarios, respaldarían, con toda seguridad, las apreciaciones que anteceden, tanto en términos cuantitativos como en sus aspectos cualitativos.

Por último, el desdoblamiento orgánico de la gestión tributaria relativa a los inmuebles urbanos, así como el condicionamiento de la actualización de los cenos de Contribución urbana en obsequio a una investi-

gación burocratizada del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales "inter vivos", está determinando importantes lagunas de imputación de bases imponibles a efectos del Impuesto de Personas físicas por el apuntado envejecimiento de los censos urbanos de que dispone la Administración tributaria (10).

#### 4. CUOTA FIJA DE RÚSTICA Y PECUARIA.

La Cuota fija de rústica es gravamen híbrido de rentas de posesión y de rentas de explotación; por lo que es víctima de las preocupaciones y oposiciones que ya resultan congénitas a todo gravamen proporcional sobre los rendimientos de las explotaciones agropecuarias.

Por otra parte, la importancia de las exenciones reconocidas en función de la cuantía de las bases imponibles de las parcelas rústicas, hace inútil en gran medida la gestión del impuesto según criterios de absoluta generalidad y métodos de determinación objetiva de dichas magnitudes fiscales. Las revisiones quinquenales siempre han de provocar dificultades e incidencias que no se corresponderán con el rendimiento recaudatorio, ni, aun menos, con los datos de discriminación subjetiva que debieran proporcionar al impuesto complementario, ya sea "a cuenta" (Cuota proporcional de rústica), ya sea definitivo (Impuesto de Personas físicas).

Asimismo, la actual ordenación de la Cuota fija de rústica y pecuria está acusando su desconexión—querida e injustificada—con la financiación de la Seguridad Social agraria. La Hacienda pública se debate ante una gestión tributaria compleja y voluminosa (piénsese en los miles de alteraciones dominicales, por cambios de cultivo, segregaciones, etc., que se producen), sin lograr recaudaciones importantes, ni censos actualizados, ni aportaciones documentales siquiera para la Seguridad social agraria (11).

Por último, pueden darse por reproducidas aquí las consideraciones

(10) El art. 8-b), segundo párrafo, del Decreto de 11 de marzo de 1971, constituye rotundo testimonio de una gestión "no integrada" bajo la presión de trasnochados criterios de competencias por Cuerpos de funcionarios y por impuestos, en lugar de por funciones y por objetivos. ¿Qué va a suceder cuando se traten de determinar las plus-valías imponibles según el Decreto-ley de 30-11-1973?

(11) El régimen actual de la Seguridad Social Agraria constituye un elocuente ejemplo de una Hacienda pública que se cercena y se refugia en el Ministerio de Hacienda (v. mi col. en el núm. 5 de *Crónica Tributaria*, págs. 117-124). Asimismo, de cómo la jurisdicción *laboral* ha de entender y resolver cuestiones de indiscutible naturaleza *tributaria*. Y, por último, de cómo el sistema tributario no coopera a las metas de justicia distributiva que sirve la Seguridad Social en general.

críticas expuestas en la Contribución urbana en relación con los Impuestos de Personas físicas y de Transmisiones patrimoniales "inter vivos". Digamos, no obstante, es lamentable no se pueda actualizar un censo catastral sin justificar el previo pago de los Impuestos de Sucesiones o de Transmisiones "inter vivos", con lo que el catastro queda anticuado y el impuesto indirecto o el de adquisiciones "mortis causa" sin pagar, cuando lo procedente sería que la transferencia catastral se acordara, y, en base a ella, se liquidara de oficio el Impuesto correspondiente. Por otra parte, siempre que se realizan nuevos trabajos catastrales, se olvidan tales requisitos reglamentarios y los "prácticos" y escribanos del lugar hacen merced del impago de los repetidos impuestos. El artículo 17 de la Ley de 16 diciembre de 1940 nunca se ha cumplido con exactitud y con diligencia. Carece de explicación que la Oficina liquidadora del impuesto sobre las transmisiones de fincas rústicas sea distinta de la que liquida el impuesto "a cuenta" y de la que estima las bases imponibles de uno y otro tributo. Bastaría que cuando la transmisión ofrezca alguna dificultad calificadora de tipo jurídico dictaminara la Abogacía del Estado. De este modo se aliviaría a tan importante dependencia, cual es la Abogacía del Estado, de tareas elementales con evidente ventaja para la Hacienda pública y para el contribuyente.

### 3. CUOTA PROPORCIONAL DE RÚSTICA Y PECUARIA.

La contextura y aun la ordenación de este impuesto no son culpables de su comportamiento en la realidad española. La Ley de 1964 y la reforma de 1969 proyectan la Cuota proporcional de rústica y pecuaria sobre los rendimientos de las "explotaciones". Por tanto, debe bastar la formación autónoma de los censos de las explotaciones agropecuarias existentes en el país, ya sea según la estimación directa, ya sea según el procedimiento de "módulos de rendimientos". Los problemas inherentes al régimen de colaboración social de los contribuyentes que se aplica para la estimación objetiva de bases imponibles, pueden ser superados por simples medidas de alcance administrativo. Las disposiciones vigentes permiten se "independice" rotundamente la gestión de la Cuota proporcional respecto de la Cuota fija, excepción hecha del límite de incidencia en dicha Cuota complementaria, que debiera ser establecido según magnitudes desconectadas de la Cuota fija de este impuesto.

Los defectos de funcionamiento del referido concepto tributario son, por tanto, ajenos a su ordenación legal. Mas ahí están las incidencias y

el desenlace de la Cuota proporcional de rústica y pecuaria, así como del propio gravamen complementario establecido en la ley de 26 de diciembre de 1957, que vienen a cerrar el paso durante algún tiempo a cualquier replanteamiento del impuesto e incluso a una gestión eficaz o renovada. Sin perjuicio del poder que en países como el nuestro tienen los terratenientes y, asimismo, de las dificultades que el impuesto sobre *beneficio cierto* encuentra en cualquier clase de explotación económica (recuérdese el proceso histórico del gravamen de los comerciantes e industriales individuales), es lo cierto que la debilidad de nuestra Administración tributaria es la causa más directa del balance que abre la Ley de 30 de junio de 1969 (12).

##### 5. IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DEL CAPITAL.

Tampoco el funcionamiento de este impuesto resulta afectado por su contextura legal. Es más, la crítica desfavorable que de su ordenamiento vigente pudiera formularse, tiene su asiento en los defectos de su gestión administrativa y, sobre todo, de su investigación. Se está haciendo referencia a las presunciones legales sobre dividendos.

Las reformas de naturaleza material—negocios bancarios en franca absorción de operaciones financieras interparticulares y gravamen de las del capital—que en este Impuesto pudieran introducirse, no son demandadas por su actual funcionamiento, sino por el ensanchamiento de que es susceptible según progresivas corrientes doctrinales (13). En conclusión: al examinar la eficacia la Administración tributaria, corresponderá aludir a los importantes defectos de aplicación del Impuesto de rentas del capital y que, como se ha indicado, no tienen su causa en el ordenamiento actualmente en vigor. La ineficacia de su actual Administración radica en los servicios de Inspección e Investigación tributarias y en la aplicación del régimen de evaluación global a empresas sociales e individuales, es decir, en defectos imputables a la organización y a los procedimientos de la Administración pública.

(12) No erré en el pronóstico estampado el propio año 1969 en *Introducción...* ya cit., págs. 159-167.

(13) *Vid. mi cit. Introducción...*, págs. 53-56. Asimismo, las conclusiones que preceden a mi opúsculo *Tributación de las ganancias del capital en España*, ed. Guadiana, Madrid, 1970, págs. 16-26.

6. IMPUESTO SOBRE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DEPENDIENTE.

Sin perjuicio de que el ordenamiento de este impuesto consiente una mayor coherencia y uniformidad internas (rendimientos imponibles, tipos de gravamen, etc.), su funcionamiento sólo acusa defectos imputables a la identificación de los perceptores y al conocimiento de las remuneraciones reales de determinados empleos (consejeros de sociedades, principalmente) por parte de la Hacienda pública.

Los problemas de identificación del contribuyente no sólo se acusan en el ámbito del Impuesto de Personas físicas, sino en el propio Impuesto de Trabajo personal como consecuencia de las exenciones y bonificaciones que la Ley concede en méritos a esta clase de rendimientos y a los titulares del régimen llamado de familias numerosas. Pero se trata, en verdad, de defectos organizativos que no corresponde sean aquí examinados.

7. IMPUESTO SOBRE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO INDEPENDIENTE.

7.1. *Cuota fija o de licencia.*

Carecen de toda significación las tarifas hoy vigentes. El esfuerzo en la gestión de esta Cuota fija o de licencia apenas se corresponden con su recaudación, ni con la clasificación por niveles de rendimientos que facilita a la Cuota complementaria o proporcional. El bloqueo legal de las tarifas de los Cuotas de Licencia, tanto en el Impuesto de profesionales, como en el Impuesto industrial, tiene su causa en este último por el "vaciado" que determina en la Cuota por Beneficios y en el Impuesto de Sociedades. El criterio que prevalece en la Cuota de Licencia Industrial arrastra a igual congelación en la Licencia fiscal de profesionales, aunque en ésta no se den las mismas motivaciones corporativas o funcionariales.

7.2. *Cuota proporcional o complementaria.*

El desolador balance que ofrece la gestión de este impuesto impide toda transparencia de los defectos que su ordenación legal albergue y sean motivo de su funcionamiento defectuoso. Al tratar de la eficacia de la Administración tributaria española será oportuno considerar la importancia de la presión social de los respectivos estamentos profesionales y/o de la debilidad de los órganos de inspección e investigación tributaria (14).

(14) Un buen botón de muestra es la Circular sobre aplicación de la Orden ministerial de 4 de noviembre de 1971, dando normas para la limitación de la progresividad en la tarifa del Impuesto general sobre la renta de las personas físicas.

Cabe apuntar, no obstante, que las motivaciones que se esgrimen —con mayor o menor grado de hipocresía— en torno a la defraudación de este concepto tributario, se centran en los “gastos deucibles” según coeficientes reglamentarios. Acaso fuera preferible —al menos para los profesionales más importantes— que la Ley aceptara —sin límite— los gastos necesarios que se *justificasen* por cada contribuyente y en cada período fiscal. Al fin, el profesional es fuente de remuneraciones a otras unidades económicas, y estas retribuciones deben quedar exceptuadas del gravamen que se considera en este apartado, en tanto que sean sometidas al impuesto o impuestos que correspondan. En este orden de ideas, también parece oportuno meditar sobre las deducciones imputables al capital empleado por el profesional en su actividad, en cuanto excedan del importe de su depreciación, que si bien se sitúan al margen del Impuesto de trabajo personal, deben ser gravados por el Impuesto de rentas del capital. No obstante, la solución legal que se estima más recomendable debe tender a la equiparación del Impuesto de Profesionales como un gravamen empresarial más, esto es, recayendo sobre los rendimientos netos y conjuntos de su trabajo y de su capital en cuanto incorporados a la respectiva actividad profesional.

Sólo estos defectos de estructura pueden ser invocados al tratar de explicar los de funcionamiento de este impuesto, que, por otra parte, son bien notorios. La “mensualización” de las correspondientes deudas tributarias constituiría, por otra parte, una estimable ayuda para una exacción justa y, sobre todo, proporcionada a la que rinden a la Hacienda pública española otros estamentos sociales.

Por último, no es necesario insistir que los defectos, los trascendentales defectos que se advierten en la gestión de esta Cuota proporcional, resultan aún más acusados en el ámbito del Impuesto de Personas físicas.

### 7.3. *Resumen en este impuesto.*

Incrementadas las cuotas de tarifa para las profesiones y los profesionales de menor entidad económica, se aligeraría la gestión de la Cuota proporcional. Y, de este modo, podrían vigilarse los supuestos de estimación directa de bases imponibles (no sólo los ingresos), con un mayor acierto o eficacia respecto de los profesionales importantes por el volumen de sus actividades.

## 8. CUOTA DE LICENCIA DEL IMPUESTO INDUSTRIAL.

La aplicación de este tributo no presenta defectos artibuibles a su ordenación. Si nembargo, sí corresponde destacar que el grado de complejidad que hoy ofrece su administración, resulta desproporcionado para su rendimiento recaudatorio y para la orientación que facilita a la exacción de la Cuota por Beneficios del Impuesto industrial. Es más, la Cuota por Beneficios que acaba de ser citada podría ser aplicada con eficiencia muy superior a la actual, si sus censos de contribuyentes pudieran desprenderse de tantos comerciantes e industriales individuales de modesta dimensión como hoy inciden en su gravamen. Constituye un despilfarro administrativo que la exacción de la Cuota de Licencia del Impuesto industrial tenga lugar con múltiples reglas, índices o módulos de flexibilización tributaria, para, al final, desembocar en cuotas impositivas de peso tan leve para las respectivas unidades económicas. Es cierto que todo incremento en las cuotas de tarifa de este impuesto lleva consigo correlativo "vaciado" de las cuotas a liquidar por el Impuesto industrial (Cuota por Beneficios) e Impuesto de Soicedades. Pero también constituye una constante en la gestión de nuestro sistema tributario, que toda reducción en un impuesto, ya sea en la base imponible, ya sea en la cuota tributaria, rápidamente se recobra en el ejercicio económico inmediato siguiente..., tal vez porque el "colchón defraudatorio" permite estas recuperaciones recaudatorias.

No obstante lo expuesto para el estricto ámbito del impuesto que examinamos, debe considerarse, asimismo, la función censal que debe cumplir respecto de los tributos de naturaleza empresarial, cuales son los ya citados Impuestos industrial y de Sociedades, y el Impuesto general sobre el Tráfico de empresas. Desde esta perspectiva importa afirmar que el funcionamiento de la Cuota de Licencia del Impuesto industrial no es satisfactorio, pues la estructura actual de sus tarifas no permite censar adecuadamente todas las actividades comerciales, industriales, artesanas, de servicios, etc., tanto por la clasificación en su día adoptada como por el juego interno de simultaneidades y recargos que enmascaran las operaciones económicas real o efectivamente realizadas. El censo de las actividades sujetas a esta Cuota de Licencia debe ser pormenorizado, significativo, desagregado. Por ello, de no variarse la estructura de sus tarifas y las reglas para su aplicación, resultará desproporcionado el volumen de su gestión, respecto de su aportación cuantitativa y cualitativa a la Hacienda pública.

Otros aspectos de su exacción son imputables a la organización administrativa, y, por ende, no procede sean aquí examinados. Aludimos a una comprobación e investigación exhaustivas y puntuales por parte de la Inspección de los Tributos, aunque los resultados recaudatorios no sean importantes para el Tesoro estatal (téngase en cuenta la participación de las Haciendas locales, por una parte, y la deducción de las cuotas en las a liquidar en impuestos de exacción posterior, de otra).

### 9. CUOTA POR BENEFICIOS DEL IMPUESTO INDUSTRIAL

La crítica del funcionamiento de este tributo ya ha quedado expuesta en sus aspectos más importantes. La estructura del impuesto puede entenderse bien planteada en tanto no tenga mayor peso la Cuota de Licencia. Los defectos de su gestión radican en el régimen de exacción (el de evaluación global), en la insuficiente dotación de medios personales (Inspección de los Tributos), en su desconexión con el Impuesto sobre el Tráfico de las empresas y en no investigar la capacidad económica real de muchas empresas individuales en el entorno de las “unidades de consumo” o “economías familiares”, en lugar de en el sector de la producción, como se viene realizando. Pero estos defectos—importantes, no obstante—del funcionamiento de este tributo (que se trasvasan automáticamente al Impuesto de Personas físicas) son subsanables mediante la reorganización de su administración y, por tanto, deben considerarse en la parte IV de esta Memoria.

Otras reformas posibles en este impuesto (gravamen de las plusvalías, por ejemplo) no responden a su actual comportamiento, sino a directrices de orden técnico o al perfeccionamiento del sistema según modelos ya adoptados por otros países.

En cambio, sí debe señalarse que el régimen de exacción de esta Cuota por Beneficios, que cuenta ya con quince años de vida, está permitiendo que la empresa individual sea la gran desconocida para la Hacienda pública española, tanto en la valoración de su patrimonio, como en la generación de rendimientos y contraprestaciones en general sujetas a gravamen por otros impuestos. Desde los expresados aspectos, el funcionamiento del tributo tampoco es el deseable, y en verdad no puede ser calificado favorablemente el rendimiento de cada concepto de un sistema tributario, si no ofrece resultados halagüeños para todo el sistema en su conjunto. La sistematización de los impuestos ha de entenderse en una doble pro-

yección: la de su racionalidad y la de su exacción debidamente coordinada, conjugada o integrada.

10. IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE SOCIEDADES Y DEMÁS ENTIDADES JURÍDICAS

El grado de eficacia en la exacción del Impuesto de Sociedades ha quedado implícitamente expuesto al tratar de su autonomía estructural. Aquí sólo corresponde insistir en que su ordenación en nada es culpable del mayor o menor acierto en su gestión, pues su propia falta de integración con el Impuesto de Personas físicas no debe autorizar soluciones pragmáticas en su exacción. Y las dificultades que a la Administración tributaria se planteen al aplicar este impuesto según el método de estimación directa, tampoco son achacables a su contextura, sino a la organización de su gestión en el más amplio sentido de esta palabra.

Sólo cabe considerar si no sería preferible concentrar la iniciativa y la vigilancia administrativas de este Impuesto, respecto de las sociedades auténticamente entendidas, esto es, las de capitales, ofreciendo —régimen de opción— o imponiendo otro tratamiento a las comunidades de bienes y a las entidades jurídicas con claro componente personalista. Esta sustancial modificación del ámbito subjetivo del Impuesto de Sociedades robustecería la gestión del mismo, con la consiguiente mejora en el nivel de eficacia y de agilidad. Pero, paralelamente, exigiría una revitalización del Impuesto de Personas físicas incluso para inspeccionar en su ámbito (economías domésticas) los rendimientos realmente obtenidos por las llamadas sociedades “familiares”.

Huelga afirmar que una gestión eficaz del considerado Impuesto de Sociedades plantearía una general y obligatoria reevaluación de los patrimonios societarios (15) y exigiría para lo sucesivo la puntual contabilidad de todas las operaciones según criterios normalizados por sectores productivos.

Por último, debe ser aludida la falta de correspondencia que en ocasiones se da entre la gestión del Impuesto y sus resultados recaudatorios, como consecuencia de incentivos y bonificaciones concedidos con largueza y no siempre suficientemente selectivos. Una revisión de esta generosa política mejoraría la eficacia de su funcionamiento. Y la obligada con-

(15) Reevaluación más incorporación de activos ocultos y eliminación de pasivos ficticios (sin gravamen), es el contenido de las últimas medidas en esta línea. Véase el Decreto de 21-12-1973.

xión de la administración de este Impuesto con los que recaen sobre el volumen de ventas u operaciones—incluso en su versión de valor añadido—elevaría de modo importante la eficiencia del sistema en sus dos vertientes: imposición directa e imposición indirecta.

## 11. IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La gestión de este Impuesto se encuentra muy condicionada por la de los impuestos “a cuenta”. En puridad, sólo el cómputo de las plusvalías y de los signos externos de renta gastada corresponde a una gestión autónoma de este tributo. Los problemas de imputación de las bases imponibles de los gravámenes “a cuenta” pueden agruparse en dos clases: a) Falta de actualización de los censos tributarios respectivos; y b) Irrealidad de las bases imponibles determinadas para la exacción de los impuestos “a cuenta” (con la excepción, casi plena, del que recae sobre el trabajo dependiente) y, sobre todo, de los complementarios sobre los rendimientos empresariales. Los desajustes de titularidad cercenan el automatismo que debiera existir en la imputación de las bases imponibles, incluso sin que el contribuyente tuviera que formular declaración alguna. Y en cuanto al divorcio entre las bases “imponibles” y las bases “reales”, es obvio que la investigación del impuesto no puede actuar por ser inalterables aquéllas en el seno del Impuesto de Personas físicas. Podría, pues, concluirse afirmando: 1.º Que la mera gestión del Impuesto de Personas físicas ofrece muy bajo índice de eficiencia y éste se encuentra determinado por el funcionamiento censal de los impuestos “a cuenta” o de “tenaza”; y 2.º Que la gestión del Impuesto entendida en sentido amplio (comprobación e investigación), sólo en dos direcciones es posible según la Ley, y presenta las dificultades que a continuación se sintetizan.

El cómputo de las plusvalías se halla fuertemente restringido por la propia normativa del Impuesto (plazos, exclusión de bienes heredados, exceptuación de las reinversiones) (16) y, asimismo, por el desconocimiento actual que la Hacienda pública española tiene de los movimientos patrimoniales de las personas físicas. De aquí el bajo rendimiento de este concepto en el ámbito del Impuesto de Personas físicas.

Y en cuanto al cómputo de los signos externos de renta gastada, basta tener presente en qué reducidos tramos de la renta individual tienen aqué-

(16) El Decreto-ley 12/1973 ha introducido modificaciones en esta materia.

llos alcance efectivo, y, también, cómo en muchos supuestos en que prevalecen los signos externos, se da una discordancia con los rendimientos susceptibles de cómputo (cfr. el encadenamiento con los impuestos "a cuenta"), que promueven la intervención de los Jurados tributarios sin resultado positivo para el Tesoro público (17).

Concluyendo: el balance que presenta la administración del Impuesto de Personas físicas es, ciertamente, deplorable, pero de él no es culpable su estricta organización (liquidación e inspección), sino que es testimonio global de la eficacia con que actualmente se comporta la Administración de la Hacienda pública española, aunque, como es obvio, el Impuesto de Personas físicas sea el más aleccionador ejemplo y el escaparate de mayor trascendencia social dentro del sistema. Para mejorar el funcionamiento de este tributo serían necesarias medidas de orden legislativo—ello es indudable—, pero también serían importantes las que transfirieran al ámbito de su gestión, la exacción de los impuestos "a cuenta" complementarios, sobre todo cuando la actividad imponible tiene su más auténtico reflejo en el tenor de vida de la respectiva economía familiar: profesionales y comerciantes, en particular. Asimismo, es indiscutible que una gestión más cuidadosa de los impuestos "a cuenta", un funcionamiento más eficaz del Centro de Proceso de Datos y una cierta conciencia social ante el gravamen personal (la exhibición sin repercusión cívica de las listas de declarantes ha dado la medida de la falta de conciencia social en las clases rectoras del país), mejorarían sensiblemente la situación del Impuesto de Personas físicas en la realidad española.

## 12. IMPUESTO GENERAL DE SUCESIONES

La gestión integral (liquidación e investigación) de este Impuesto ofrece todos los defectos propios de un conocimiento meramente documental de la realidad económica sobre la que opera. Las múltiples presunciones legales que escoltan la gestión del Impuesto de Sucesiones es evidente prueba de cómo la Administración tributaria renuncia a conocer—cuantitativa y cualitativamente— las operaciones efectivamente realizadas. La realidad sólo es inferida... porque la Administración tributaria renuncia a conocerla aún no existiendo para este tributo el "secreto bancario".

Por otra parte, este tributo podría constituir un valioso coadyuvante

(17) El Decreto de 21 de diciembre de 1973 ha aprobado nuevas normas de valoración y aplicación de los signos externos.

para la gestión del Impuesto de Personas físicas, siquiera fuera con las intermitencias propias de un gravamen generacional. Pero para ello sería preciso que su investigación—en bienes y en valores—constituyera una función normalmente ejercida por los órganos administrativos conforme a los criterios que ya son tradicionales en los demás impuestos del sistema, excepción hecha del que recae sobre las transmisiones patrimoniales “inter vivos”, que también ofrece las mismas singularidades que el de Sucesiones.

En este orden de ideas debe insistirse en que la gestión del Impuesto de Sucesiones cuenta con el inestimable apoyo legal de las facultades investigadoras frente a las entidades bancarias y demás de crédito, pero que no basta sean ejercidas mediante simples requerimientos de documentos expedidos por tales entidades, sino que precisan de la inspección, exhibición o compulsas que cualquier Hacienda pública debe llevar a efecto.

También corresponde señalar que dentro de las deficiencias de funcionamiento que acaban de ser aludidas, aún son mayores las que se anotan en las Oficinas liquidadoras de Distrito Hipotecario por motivaciones obvias. Por ello, se opina es oportuno rescatar las funciones hoy atribuidas a los registradores de la Propiedad en las capitalidades de partido judicial—no de la provincia—, que si estuvieron justificadas cuando los medios de comunicación y de giro eran escasos, hoy no precisa la Administración tributaria de esta cooperación, sobre todo cuando en bastantes Distritos hipotecarios están, de hecho, confiada a empleados de nivel ejecutivo. La propia presencia de la Oficina liquidadora, incluso aleja al propietario del Registro de la Propiedad, al menos en los municipios rurales. Además, la organización concentrada de la fiscalidad inmobiliaria a nivel de Delegaciones de Hacienda, recaba el cese en tales funciones tributarias principales—continuarían las de cooperación o colaboración—, por parte de los registradores de la Propiedad.

Y frente a esta situación del Impuesto desde el ángulo de su exacción, sólo correspondería adecuar su normativa en dos órdenes de actuación, al menos en una primera etapa. A saber: *a)* Reducción en línea de los tipos de gravamen injertando en el cuadro normal del impuesto las reducciones en su día reconocidas en favor del patrimonio familiar, agrícola y mobiliario; y *b)* Cómputo del patrimonio perteneciente al heredero, legatario o donatario en el momento de producirse la adquisición a título gratuito. Estas medidas fortalecerían—moralmente— a los órganos gesto-

res del Impuesto de Sucesiones, con la consiguiente mejora en el grado de eficiencia de su administración.

### 13. IMPUESTO GENERAL SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En estos tributos se advierte una situación gestora bastante similar a la del Impuesto de Sucesiones, si bien más atenuada por el mayor control que las Oficinas públicas e incluso los particulares imponen cuando se recaba la previa presentación de los documentos a liquidación. Piénsese que no sólo los Registros de la Propiedad, Mercantiles, etc., exigen justificación del pago de dichos Impuestos, sino que las propias Oficinas liquidadoras de los demás tributos no practican las alteraciones o cambios de titularidades en tanto no se acredita el sometimiento a gravamen de los respectivos bienes, muebles o inmuebles. No obstante, según al principio se afirmaba, también estos impuestos—sobre todo, el de Transmisiones patrimoniales “inter vivos”—están necesitados de una investigación en bienes y en valores fiscales que se produzca de modo regular y general. El volumen tan extraordinario de liquidaciones a practicar por las Abogacías del Estado y los Registros de la Propiedad, está desplazando la atención que estas Oficinas liquidadoras podrían prestar a la investigación del Impuesto, y, por ello, su funcionamiento no puede aceptarse como bueno. Además, tratándose de tributos que recaen sobre las transferencias de bienes, su gestión no puede ser contemplada sólo desde su propia perspectiva, sino en relación con la cooperación que puede prestar a la exacción de los impuestos directos. Los cambios de titularidad son de inestimable valor en la gestión de los impuestos sobre la renta, y aunque sólo fuera en obsequio a este objetivo, debe prestarse la mayor vigilancia y toda eficacia a la exacción de los impuestos que gravan tales transmisiones. En este sentido se opina que el impago del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales “inter vivos”, no debiera ser obstáculo para la depuración o actualización de los censos de contribuyentes por los impuestos sobre los rendimientos, sino que, al contrario, el cambio de titular habido y admitido en estos últimos impuestos, debiera servir como prueba—preconstituida—para la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones de bienes, disponiendo la Hacienda pública, como de siempre dispone, de las cautelas o garantías reales que ofrece la cosa transmitida (18).

(18) V. el art. 74-1) de la Ley General Tributaria.

Párrafo aparte merece la fiscalidad inmobiliaria desde el ángulo organizativo, en la seguridad de que podría alcanzarse el óptimo en el funcionamiento de los impuestos que de uno u otro modo recaen sobre tales bienes, si todos ellos respondieran a un solo impulso orgánico y con absoluta permeabilidad de datos y, en especial, de las valoraciones fiscales (19).

Corresponde indicar, por último, que la cooperación —más que coordinación— de todas las Oficinas liquidadoras e investigadoras de estos impuestos con las demás, y recíprocamente, no debiera limitarse al conocimiento —intercambio— de los hechos imponibles (transmisiones), sino también a las valoraciones que en cada transmisión se acrediten como reales o efectivas, evitando la desconexión que hoy existe y, sobre todo, la impresión de Administración tributaria compartimentada que el contribuyente percibe. En esta línea debieran ser tenidas muy en cuenta las mutaciones patrimoniales de las empresas individuales y sociales, comúnmente aisladas según los tributos aplicables.

### 14. IMPUESTO GENERAL SOBRE EL TRÁFICO DE LAS EMPRESAS

El estado de los servicios de gestión de este Impuesto es, sin duda, el peor de todos los de nuestro sistema. A pesar de la sencillez de su exacción desde todo punto de vista, tanto por la amplitud de los convenios con agrupaciones de contribuyentes como por la limitada investigación que del mismo existe desde su instauración a partir de 1.º de julio de 1964, no puede aceptarse su estado actual de funcionamiento. Una investigación desigual en el tiempo y en el espacio, una comprobación casi siempre extracontable, una inspección desarticulada de la que se gira por los impuestos directos empresariales y apenas sectorizada, son las causas de una situación insostenible y que viene prolongándose más de lo que la prudencia aconseja. Hoy no es posible inferir cuál pueda ser la potencia recaudatoria de este Impuesto, ni, por tanto, qué riesgos van a correrse cuando se inicie su evolución a un gravamen sobre el valor añadido. La falta de correlación que se ha constatado entre el volumen de ventas u operaciones estimado para el Impuesto de Sociedades y para la Cuota por Beneficios (Impuesto industrial) y el que prevalece para la exacción del Impuesto sobre el Tráfico de empresas, es la mejor prueba de las apreciaciones que anteceden. Y ello es más sensible porque tanto

(19) ¿Qué fue del art. 8 del Decreto-ley de 27 de noviembre de 1967?

la Ley, como la reglamentación del Impuesto, son suficientemente flexibles e idóneos para una exacción correcta y ajustada a la realidad empresarial española. Los defectos están, así opino, en los medios que se asignan para la gestión del Impuesto o, si se prefiere, en la organización actual de los medios personales disponibles al referido fin.

#### 15. IMPUESTOS SOBRE EL LUJO

El estado de la gestión de estos impuestos puede considerarse satisfactoria dentro del bajo grado de eficacia que prepondera en la administración de los tributos de nuestro sistema. La recaudación de estos impuestos sigue, con algún grado de flexibilidad, la evolución de los gastos o consumos sujetos a su gravamen, incluso cuando los conceptos tributarios se vienen administrando mediante convenios con agrupaciones de contribuyentes. También ha de tenerse en cuenta el importante peso que en la gestión total tienen los conceptos a cargo de los monopolios fiscales y los liquidados en origen con adecuado control por parte de la Hacienda pública (fabricantes de automóviles, mercancías importadas, etc.).

No ofrece las mismas perspectivas el futuro inmediato de estos impuestos en los conceptos afectados por la última reorganización administrativa, en cuanto se viene advirtiendo una sensible pérdida de "sustantividad funcional" en el seno de las U. F. E. creadas (20). Empieza a ser tópico que una de las tareas más difíciles en toda reorganización administrativa de la Hacienda pública es la de evitar sigan rigiendo las "competencias" y aún las "preferencias" impositivas de los respectivos funcionarios inspectores, a pesar de la reforma legal y sin que, por tanto, se alcancen los frutos deseados por la propia reforma ordenada.

#### 16. IMPUESTOS ESPECIALES

Al margen de toda consideración sustantiva, sólo cabe indicar que, por las peculiaridades de la gestión de estos tributos y por el propio control que la Administración pública ejerce sobre la producción de los artículos gravados, es satisfactoria la gestión de los mismos.

(20) Una explicación de lo sucedido para frustrar el Decreto de 11 de marzo de 1971 en la parte relativa a la inspección de los Tributos, en la pág. 156 de las *Primeras Jornadas Alicantinas de Estudios jurídicos y financieros*, Instituto de Estudios Alicantinos, Alicante, 1973, con intervenciones de P. Guieu, A. Román, F. J. Mexía, J. Nieves, A. Guitiá, C. Albiñana y V. Mendoza.

17. TASAS FISCALES Y TRIBUTOS PARAFISCALES

En la Hacienda pública española del presente y de los años venideros es cada día mayor la significación y la importancia de estos conceptos tributarios. La propia beligerancia del sector público está convirtiendo a la Hacienda pública en administradora de servicios públicos, que por unos u otros motivos habrán de ser financiados, muy preponderantemente, conforme al principio de beneficio (21). Piénsese ya en las tasas académicas y en la congelación que viene advirtiéndose en las tasas judiciales, entre otros muchos ejemplos. Por ello, ya debiera comenzarse a conceder la debida atención y vigilancia a la gestión—en su modalidad de investigación—de los tributos que quedan epigrafiados. Y se opina así porque hasta hoy, y con las debidas salvedades, el control de estos tributos apenas existe, y cuando tiene lugar responde a criterios circunstanciales o esporádicos. De ellos han de esperarse importantes volúmenes recaudatorios, confiando a los impuestos y, sobre todo, al gasto público las funciones redistributivas que son consustanciales con el principio de “capacidad de pago”. Una Inspección financiera de organismos y servicios públicos (22), con uno u otro grado de autonomía, puede ser el medio más idóneo para mejorar el funcionamiento de estos conceptos tributarios hoy confiados a una administración sin espíritu de gestión fiscal.

18. RENTA DE ADUANAS

Los conceptos integrados en la Renta de Aduanas se encuentran en fase de comprobación e investigación conforme a los criterios tradicionales de la Inspección de los Tributos, y no sólo en su aspecto recaudatorio, sino en la vertiente de las desgravaciones o devoluciones de impuestos a la exportación. Por ello, cabe confiar en el desarrollo y arraigo de la iniciada Inspección Fiscal de la Renta de Aduanas en pro de una más eficaz administración de los conceptos tributarios que comprende.

(21) V. mi artículo “Los ingresos tributarios distintos del impuesto”, en *Anales de Economía*, abril-septiembre 1973, págs. 5-24.

(22) Parece reconocerse su necesidad en el Decreto-Ley de 20-11-1973 (artículo 15-2).

#### IV. EFICACIA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

##### 1. NOTAS PREVIAS

Como repetidamente se ha expuesto en anteriores apartados, la crítica ya formulada respecto del funcionamiento del sistema tributario español ha versado en buena parte sobre la organización, procedimientos y técnicas utilizadas por la Administración de la Hacienda pública. No obstante, quedaría incompleto este estudio si de modo específico no abordara o no describiera los defectos que pueden considerarse como propios de la organización administrativa del sistema. Ahora bien, parece suficiente una enumeración esquemática de las deficiencias o de los planteamientos erróneos de la organización de nuestra Administración tributaria, a que comúnmente se atribuye el estado actual de los servicios de gestión tributaria, pero procurando eliminar aquellos que pueden remediarse mediante disposiciones de rango administrativo.

##### 2. FUNCIONARIOS ADMINISTRATIVOS

El nivel de la mayoría de los puestos de trabajo “no técnicos” pero específicos de la Administración pública española se corresponde con el del Cuerpo General Administrativo con una relativa especialización o, si se prefiere, con una estabilidad en el empleo que impida las “descapitalizaciones” resultantes de los traslados a otros Departamentos o Servicios de la Administración pública. Así como a nivel “auxiliar” cada día se perfilan más los puestos de trabajo como meramente mecánicos—perforistas, por ejemplo—sin especiales conocimientos hacendísticos, incluso a nivel de contrato laboral (23), en cambio la mayoría de las unidades o negociados de gestión tributaria necesitan funcionarios de nivel administrativo pero especialistas en la materia. El Cuerpo de Contadores del Estado puede servir de modelo, no tanto por las reglas de selección e ingreso en el mismo como por la capacitación que han recibido de los interventores y jefes de Contabilidad y por su permanencia al servicio de la Hacienda pública.

Para concluir este apartado bastará reflejar que en estos últimos años se viene produciendo un constante—y alarmante—descenso en las disponibilidades del referido personal, con el inevitable deterioro en la efi-

(23) Artículo 7 de la Ley articulada de funcionarios de la Administración civil del Estado.

encia de los servicios de gestión tributaria. Medida urgente será la de remediar esta falta de personal administrativo, y que no puede ser atendida con una mayor "mecanización" de los servicios a su cargo.

### 3. FUNCIONARIOS TÉCNICOS

Debe destacarse la importante falta de disponibilidades de este personal. Un meritísimo Cuerpo—en parte la actual Escala Técnico-administrativa a extinguir—ha quedado sin sucesor para las plantillas de este nivel en la gestión tributaria, pues el Cuerpo General Técnico, dependiente de la Presidencia del Gobierno, nunca logrará la especialización necesaria por su congénita "movilidad" departamental, agravada, si cabe, por los estímulos retributivos y aún de mando que encuentran en otros Servicios de la Administración pública. La creación de un Cuerpo de Liquidadores de los Tributos me parece medida inaplazable, tanto por la necesidad de atender los respectivos puestos de trabajo como por la conveniencia de actuar como contrapeso respecto de los Cuerpos de Inspección de los Tributos, incluso en la provisión de cargos en la Administración central y periférica. Hoy están cubiertos tales puestos de trabajo con personal no idóneo—muchos procedentes de la Agrupación Temporal Militar—, y de ahí el nivel de la actual actividad tributaria. Es baja la calidad de las propuestas que se formulan y de los acuerdos que se adoptan. Pero, además, la falta de control de calidad de los trabajos de los demás funcionarios (incluso inspectores y facultativos) está despojando de técnica la gestión tributaria en una etapa que, precisamente, reclama el perfeccionamiento o personalización de los impuestos directos y la tecnificación de los impuestos indirectos.

La actual inexistencia de funcionarios-liquidadores de los tributos (con las calificadas excepciones de los abogados del Estado, los técnicos de Aduanas y los que restan en servicios de liquidación del Cuerpo de Inspectores Diplomados de los Tributos) está planteando en términos perentorios la absorción de dichas funciones por la Inspección de los Tributos. Conocidos son los argumentos en pro y en contra. Lo que en cualquier caso parece aconsejable es evitar el actual desajuste entre las normas vigentes y la práctica administrativa, tanto en la llamada integración de bases imponibles parciales al inspeccionar el Impuesto de Personas físicas como en las actuaciones inspectoras conforme a "pruebas preconstituidas" en el seno de la propia Administración tributaria. Por ello, acaso fuera preferible que la función liquidadora se subsumiera en la inspectora, y

sólo en supuestos de impugnación se atribuyera a otras Oficinas su resolución, aparte de las típicamente fiscalizadoras que corresponden a las Intervenciones-Delegadas. Habría que ponderar la seguridad jurídica del contribuyente, la eficacia de la actividad administrativa y la distinta preparación que requiere la función liquidadora respecto de la inspectora. Este último aspecto da paso a otras consideraciones en torno al pugilato funciones liquidadoras-funciones inspectoras en un planteamiento total de la gestión tributaria a niveles directivo y ejecutivo.

En efecto, parece acertado que la función investigadora (y la comprobadora, por tanto) debe encomendarse a la Inspección de los Tributos, pues los funcionarios que vocacionalmente la sirven tienen abierta su mentalidad y potenciada su actividad por un ejercicio puntual y eficaz de dichas tareas. No así quienes, por su preparación y por la función largamente ejercida, se proyectan sobre la realidad económica “documentada” y bajo los focos de un ordenamiento jurídico sin intersticios. La investigación tributaria, por tanto, debe estar a cargo de quien conoce y sabe calificar la realidad económica subyacente en los hechos imposables, sin merma de los conocimientos jurídicos (sobre todo, en torno a la prueba) que debe poseer. En cambio, el funcionario liquidador, como queda expuesto, puede tener menor caudal de conocimientos económicos, estadísticos, etc. Y estas adscripciones, como es obvio, sin corsés corporativos, pues lo que importa es el cuadro de facultades y conocimientos que cada funcionario *posea* dentro de su correspondiente nivel, al margen de titulaciones y preparaciones pretéritas no sometidas, lamentablemente, a “recyclage”.

Ahora bien, la absorción de las funciones liquidadoras —de acentuado carácter burocrático— por los funcionarios inspectores conduce a un cierto grado de laxitud en las tareas propiamente investigadoras de los tributos. Con este factor ha de contarse en tanto la estructura de los tributos españoles no permita su liquidación mediante ordenadores.

Resta por considerar la previsión de importantes y numerosos puestos de trabajo de nivel directivo que la Hacienda pública de nuestros días ha creado como consecuencia de la extensión de sus funciones — e intervenciones— en los sectores financiero y económico del país. Estos puestos están siendo atendidos, casi exclusivamente, con cargo a los cortos efectivos de los Cuerpos de Inspección de los Tributos. Dos factores han concurrido a esta solución, que se prolonga más de lo que aconsejan las necesidades de los servicios territoriales, esto es, de los servicios de investigación tributaria. Uno, la escasez de funcionarios no inspectores

(abogados del Estado, interventores, etc.) o, acaso, el mayor sentido de responsabilidad funcional de Cuerpos que han preferido no desatender sus puestos de trabajo típicos. Otro, el estado de incompatibilidad moral o de objeción vocacional que incluso desde su ingreso al servicio de la Hacienda pública se suele producir en los funcionarios pertenecientes a los Cuerpos de inspección tributaria y, al menos, en estos últimos años. Sobre este punto insistimos. En efecto, cabría preguntar qué les indujo a ingresar en tales Cuerpos si luego se apartan del ejercicio de las funciones a que opositaron. Acaso la solución esté en traspasar funcionarios-inspectores de los tributos que no saben, no pueden o no quieren ser inspectores, al Cuerpo que se propone en este apartado, cualquiera que fuera su etiqueta, y que además de la gestión tributaria (liquidación, resolución de recursos, etc.) atendiera los aludidos puestos directivos, de estudio, de control económico, etc. En cualquier caso, parece prudente que los servicios de la Inspección de los Tributos no sigan soportando las necesidades de personal cualificado que la moderna Hacienda pública española experimenta.

#### 4. FUNCIONARIOS INSPECTORES Y FACULTATIVOS

No es éste el lugar ni el momento para entrar en el análisis de los factores de toda índole que han conducido a las actuales suspicacias y rivalidades de los Cuerpos de Inspectores de los Tributos, con la consiguiente pérdida de eficacia administrativa. Parece necesario romper con la injustificada "legalización" de competencias corporativas (24), en cuanto sean mero resultado de primacías o posiciones coyunturales. Una "deslegalización" de las actuales competencias funcionales, una atribución de competencias según la preparación real de cada funcionario inspector y facultativo y una distribución de tareas según las efectivas necesidades e importancia de los servicios de comprobación e investigación tributaria, servirían para elevar en plazo corto el grado de eficiencia de los mismos. Una adecuación de las plantillas según la naturaleza de los servicios realmente prestados por los miembros de los Cuerpos sería, asimismo,

(24) En los textos refundidos de las Leyes de los impuestos aprobados a lo largo de los años 1966 y 1967, aparecen citados los Abogados del Estado en cuatro ocasiones; los Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, también cuatro; los Ingenieros industriales y los Intendentes al servicio de la Hacienda pública, una vez. Los demás funcionarios al servicio de la Hacienda pública no son objeto de mención alguna.

medida que entiendo mejoraría ostensiblemente la administración de los tributos de nuestro sistema.

Antes de concluir este somero examen de la problemática de los medios personales asignados a la Administración tributaria, dos aspectos, al parecer escabrosos, han de ser considerados. Uno, el relativo a las incompatibilidades de los funcionarios al servicio de la Hacienda pública. Se advierten dos situaciones: *a)* La de quienes contrarían el ordenamiento vigente, y que es especialmente significativa cuando se trata de funcionarios con facultades de decisión y/o investigadoras en el ámbito tributario; y *b)* La de quienes se consideran dentro del Derecho constituido en razón del título académico que ampara el ejercicio de su actividad profesional, pero que, “de facto”, implican posiciones difíciles o arriesgadas a los ojos del ciudadano. Esta materia entiendo requiere reconsideración con criterios morales y pragmáticos al mismo tiempo.

Y el otro aspecto a considerar versa sobre el estricto y puntual cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los propios funcionarios al servicio de la Hacienda pública, y, en particular, por quienes ocupan puestos calificados en el orden jerárquico y en el funcional. Toda exquisitez en este punto redundaría en una mejor gestión de los tributos por parte de todos.

##### 5. ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TERRITORIAL DE LA HACIENDA PÚBLICA

La actual organización de las Delegaciones de Hacienda ofrece, entre otros menos importantes, dos defectos. Uno, su hipertrofia orgánica por el propósito—por otra parte meritísimo—de mejorar las remuneraciones complementarias de los funcionarios técnicos y administrativos, tratando de disuadirles de su traslado a otros Servicios o Delegaciones provinciales. Y otro, que arranca del Decreto de reorganización de 1965, consistente en haber copiado el diseño orgánico de la Administración central al establecer la estructura de las Delegaciones de Hacienda.

En cuanto a la “duplicación” de la estructura orgánica de la Administración central (Dirección General de Impuestos, en especial) por parte de las Delegaciones de Hacienda, ofrece pie para las siguientes consideraciones. De un lado, porque desconoce la exigencia de organizaciones distintas si los procesos administrativos son asimismo distintos, y es evidente que en la Administración central prevalecen las funciones “directivas”—debieran suprimirse las de “gestión” que actualmente detenta—

y en las Delegaciones de Hacienda las tareas “ejecutivas” y “resolutivas”. Y de otro lado, porque la referida simetría orgánica puede dar origen a una mediatización intermitente de los órganos territoriales por parte de subdirectores y jefes de Sección, que conciben a las Oficinas liquidadoras como meras sucursales. Es, asimismo, obvio que tal mediatización mediante instrucciones orales, criterios episódicos, soluciones pragmáticas, etcétera, resta no sólo sentido de responsabilidad, sino también iniciativa y espíritu de gestión en las Delegaciones de Hacienda, que, al fin, son las auténticas protagonistas de la gestión tributaria. Esta “desmoralización” puede verse agudizada por la interferencia en servicios y demás aspectos ajenos a la estricta investigación tributaria, por parte de las Inspecciones y Subinspecciones regionales de los Tributos, determinada, a su vez, por su actual organización (artículo 9-1 del Decreto de 11-3-1971), y que en ocasiones —se piensa— puede afectar a la propia autoridad de los delegados de Hacienda.

Estas “crisis” de autoridad de los delegados de Hacienda pueden considerarse cíclicas (25), pero no por ello deben admitirse como irremediables o deben dejar de denunciarse. Limitándonos a épocas recientes, son de mencionar la Orden ministerial de 19 de septiembre de 1941 y el artículo 11-1) del Decreto de 3 de julio de 1965. En ambas disposiciones se reafirma la posición del delegado de Hacienda como centro de mando y decisión y al que se confiere la representación del Ministro de Hacienda. Por ello, a los delegados de Hacienda deben ir dirigidas todas las instrucciones y demás comunicaciones, que, asimismo, debieran emanar de su jefe natural e inmediato: el subsecretario de Hacienda, en cuanto es, además, inspector general de la Hacienda pública.

## 6. LOS JURADOS TRIBUTARIOS

Tampoco se examinan los motivos legales y fácticos que han conducido a los Jurados Territoriales Tributarios a su actual modo de funcionar. Bastará mencionar que están actuando como si se trataran de Tribunales de Derecho, esto es, conforme a pruebas practicadas. Y como no

(25) En su *Memoria histórica de las reformas hechas en el sistema general de Impuestos de España y de su Administración desde 1845 hasta 1854, añadida con notas de sus ampliaciones y efectos hasta 1863*, Madrid, 1888, dejó escrito don Ramón Santillán: “Pudo ser administrada la Hacienda pública durante quince años sin directores generales; pero la administración era imposible sin los intendentes de provincia (...) (a los que) habíaseles así también rebajado su autoridad, particularmente desde 1824, en que ya entraron en una dependencia completa de las direcciones generales...” (pág. 355).

están dotados de personal idóneo y en número suficiente para desempeñar tales tareas, se producen demoras muy importantes en la gestión tributaria, aunque no siempre tengan resultante recaudatoria, pero, al fin, se desarticulan los procesos exáctores y desencadenan—multiplican—otras demoras y paralizaciones, además de crear posturas desenfadadas de irrealidad y de despreocupación en informes y acuerdos sobre determinación de bases imponibles. Casi podríamos hablar de Jurados “de amparo” de los contribuyentes. Ciertamente es, como se acaba de indicar, que el Tesoro apenas resulta afectado por tales demoras en la fijación definitiva de bases imponibles, pero la gestión tributaria no sólo debe atender a los aspectos cuantitativos, sino a su propia agilidad y perfección en trámites y resoluciones en prudenciales plazos. Si así no sucede no es eficaz la gestión del sistema tributario.

#### 7. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

La realidad de la gestión tributaria acusa con caracteres de plena generalidad la inaplicación de las normas relativas a infracciones y sanciones. Sin prejuzgar las medidas legislativas que en plazo corto puedan o deban adoptarse para reforzar la tipificación de las infracciones tributarias, incluso en el orden no administrativo, debe denunciarse el auténtico relajamiento existente aplicando sanciones en grado mínimo y cooperando todos—inspectores y liquidadores— a que se eluda la agravación derivada de la reincidencia en la comisión de infracciones de esta clase. He aquí una medida que mejoraría el funcionamiento del sistema—mayor colaboración del contribuyente—y que no necesita de disposición de rango legislativo, pero que debía consignarse en este repaso de los comportamientos que están generando la situación insatisfactoria de la gestión tributaria en estos últimos años. Sin este paso previo resulta un delicioso despropósito postular la introducción del “delito fiscal” en nuestro ordenamiento jurídico.

#### 8. INFORMACIÓN TRIBUTARIA INTERNA

Serán contraproducentes para la formación de la deseada conciencia fiscal del contribuyente español, las esperanzas que se pongan en el reestructurado Centro de Proceso de Datos, si a éste no se le sirven los datos primarios para que la Administración pública se encuentre debidamente informada o documentada respecto de las capacidades económicas

imponibles en nuestro país. Por ello, el uso exhaustivo, total, constante, de las facultades de la Administración pública para la toma de datos y demás antecedentes con trascendencia tributaria, debe constituir un objetivo primordial, y ante su consecución no debe repararse ni en costes de personal y material, ni en enfrentamientos con organismos oficiales y con particulares poco propicios a facilitarlos. De no actuarse así serán cortos y efímeros los éxitos que puedan obtenerse con un Centro de Proceso de Datos que actúe con criterios de autofagia.

Y no sólo es necesario el "banco de datos", sino que éstos necesitan un adecuado grado de elaboración. La idea y los medios son conocidos. Siendo subsecretario de Hacienda el señor SÁNCHEZ CORTÉS y responsable del Servicio de Información el señor GUIJARRO ARRIZABALAGA, se dictó el Decreto 2.003/1964, de 13 de julio, que en su artículo 7 dispuso la constitución de un Servicio de Coordinación económica para la aplicación de los Tributos, encuadrado en la Subsecretaría de Hacienda, y constituida por la Sección de Información Interior, Coordinación y Estadística Fiscal del propio Servicio Central de Información. Según dicha disposición, correspondía a la expresada unidad: realizar estudios económicos en los procedimientos de gestión tributaria, así como proponer y elaborar criterios uniformes para los estudios de las distintas Ponencias de convenios y evaluaciones globales referentes a un mismo sector económico o a los que tengan relaciones entre sí; informar a las Ponencias con vista de los antecedentes que en el Servicio obren y de los estudios que elabore, y colaborar por medio de los funcionarios que del mismo dependan en las Ponencias de los citados convenios y evaluaciones globales. Sin embargo, todo se quedó en una disposición más publicada en el *Boletín Oficial del Estado*, pero no llevada a la práctica. Podría recogerse aquí el "se dice", pero lo evidente es que vienen fracasando los intentos de "despatrimonialización" del dato tributario.

Sin embargo, ahí está el retorno al régimen de estimación directa con una Administración tributaria no muy provista de datos y de estudios económicos que permitan una cierta verificación de las contabilidades y declaraciones tributarias en general. Volverán las prácticas viciosas, que en cierto modo justificaron los convenios y evaluaciones globales del año 1957. Pero ¿qué puede hacer un funcionario inspector sin colaboraciones personales y sin datos elaborados para comprobar actividades económicas, aunque éstas hayan sido exhaustivamente contabilizadas?. Nada. Derivar a un "acta" por la que se satisfaga al Tesoro una cuota complementaria, de mayor o menor cuantía, pero determinada a

espaldas de una realidad medible. El contribuyente habrá cerrado toda posterior investigación administrativa y el funcionario inspector habrá presentado una gestión que se juzgará suficiente y meritoria. Pero las bases imponibles reales apenas guardarán alguna relación con las liquidadas por la Administración pública.

#### 9. IDENTIFICACIÓN DE CONTRIBUYENTES Y SUSTITUTOS DE CONTRIBUYENTES

Mientras la Hacienda pública española no pueda tratar mecánicamente y con un cierto grado de certeza todos los datos fiscales para su imputación en las respectivas fases (liquidatoria y recaudatoria, principalmente) a los respectivos sujetos pasivos, todas sus andaduras serán de mera artesanía con indiscutibles aciertos individuales, pero en número tan reducido que los impuestos actuarán por vía de "pedrisco". He aquí una tarea inaplazable, y conforme se auguró hace ya tantos años (en 1956, concretamente), no podrá llevarse a feliz término con el número del Documento Nacional de Identidad, sino con otro dato de identificación fiscal que sea autogenerable.

#### 10. LOCALIZACIÓN DE CONTRIBUYENTES Y SUSTITUTOS DE CONTRIBUYENTES

Ya en 1957 percibió el legislador la necesidad de que la Administración tributaria conociera el "domicilio fiscal" (categoría distinta a la "residencia" como elemento del hecho imponible, en su caso), para dar certeza o seguridad a sus relaciones con los sujetos pasivos. Es cierto que el "domicilio fiscal" también condiciona —y en grado importante— las actuaciones administrativas, pues el sujeto pasivo tributario puede exigir que todas, absolutamente todas, las relaciones de naturaleza fiscal se practiquen en su sede. Pero es evidente que en la actualidad un importante porcentaje de la gestión tributaria es deficiente —dilaciones, reiteración de trámites y notificaciones, etc.— como consecuencia de que la Hacienda pública no conoce el "domicilio fiscal" de los contribuyentes y, en su caso, de los sustitutos de los contribuyentes. Dada la amplitud de los actuales censos tributarios y dada la absoluta necesidad de la imputación individual de bases y de deudas tributarias, se considera que hoy constituye una meta muy importante e inmediata el conocimiento —a niveles nacionales— por la Administración tributaria, del domicilio fiscal de todos

y cada uno de los sujetos pavidos, a cuyo fin deberá exigirse su declaración —según ya está legislado— y comprobarse y, en su caso, sancionarse la falsedad o la falta de declaración. Las normas vigentes ya permiten acometer con éxito esta tarea que mejoraría sustancialmente el funcionamiento de nuestro sistema tributario.

#### 11. LA INVOLUCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS GLOBALES EN LA ESTIMACIÓN OBJETIVA DE BASES IMPONIBLES

Con independencia de la trascendencia que tales procedimientos de colaboración social de los contribuyentes tienen en la proyección material o sustantiva de los impuestos así aplicados, corresponde aludir, siquiera, a la necesidad de que la Administración tributaria se encuentre preparada y con las disponibilidades mínimas de personal, para la exacción de los impuestos según procedimientos *singulares* en la estimación directa y objetiva de bases y cuotas tributarias. Es cierto que en buena medida es deficiente la gestión tributaria actual por la aplicación de tales procedimientos *globales* (26), pero no debe caerse en la imprudente tentación de suprimir tales procedimientos exigiendo de la actual Administración tributaria un esfuerzo al que no podrá responder, y que la obligaría a adoptar soluciones fácticas de tipo transaccional (“forfait”) e individualmente adoptadas por cada funcionario sin respaldo normativo alguno. Se opina que cada “evaluación global” y cada “convenio” despoja de toda técnica al respectivo impuesto —con la consiguiente erosión de la Justicia tributaria material—, pero no es menos cierto que tales actuaciones reducen en importante volumen la gestión a cargo de la Administración tributaria —aunque comprometan su prestigio—, por lo que todo regreso a los regímenes de determinación singular de bases imponibles debe estar precedido por medidas de respaldo de la eficiencia administrativa de nuestra Hacienda pública.

#### 12. CONFESIÓN Y CONFIANZA

Aquí concluye una Memoria dictada al leal servicio de la verdad y de la Hacienda Pública española, sin que en ella hayan influido motivos o intereses distintos de los que considero generales del país dentro de

(26) Al menos en cuanto al grado de progresividad —y de justicia— en la distribución de los tributos. Véase *Distribución de la carga tributaria por escalones de renta*, por Leoncio C. Pérez Morales, en “Hacienda Pública Española”, núm. 26, 1974, págs. 15 y ss.

las exigencias de la conciencia social de hoy. En cualquier caso, los estimado amparados por las leyes vigentes, que, al fin, son las que deben observarse y respetarse si, con sinceridad, queremos vivir según las instituciones.

Y parafraseando a don Ramón Santillán (27), diré que es preciso denunciar los defectos con libertad y franqueza, y que confío en la justificación de las personas a quienes pudieran molestar mis censuras (\*).

(27) Vid. "*Memoria histórica...*", ya cit., pág. 13.

(\*) En prensa este trabajo, también se publica, *Mutatis mutandis*, en el número 20 del *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de La Coruña*, con el título "Funcionamiento del sistema tributario español".