

OBSERVACIONES SOBRE EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL (*)

Por JOSE LUIS VILLAR PALASI

Letrado del Consejo de Estado.

SUMARIO: I. La transformación de los fines fiscales.—II. El sistema fiscal español. 1) Presión fiscal. 2) Regresividad del sistema. 3) La despersonalización de nuestro sistema tributario. 4) Para fiscalidad. 5) Redistribución de la renta. 6) Flexibilidad del sistema tributario. 7) Coordinación impositiva. 8) Fortificación de la Administración activa. 9) La financiación de los sistemas de transición. 10) Conclusión.

I.—LA TRANSFORMACIÓN DE LOS FINES FISCALES.

Hace alrededor de un siglo, uno de los fundadores del moderno Derecho administrativo, Lorenz con STEIN, decía: «Si queremos que la ciencia financiera sea una efectiva ciencia en el sentido propio del término, entonces no debemos comenzar y acabar su construcción en sí misma, sino que debemos insertarla como una parte sólo de una totalidad mayor, para alcanzar en definitiva una comprensión real de ella» (1).

La Hacienda pública, surgida al socaire del estudio de la economía política casi generalmente, comienza en nuestros días, sin abandonar el enclave económico de donde nació su propia técnica, a matizarse con técnicas extraeconómicas y a pasar gradualmente al campo de acción de la ciencia política. Podríamos decir que paulatinamente la ciencia financiera del Estado, que comenzó siendo ciencia macroempresarial, va cameralizándose y pasando a ser parte de la política general de la que surgió. Es significativo a este respecto el hecho de que nuestro sistema tributario nazca con MON, contemporáneamente a las reformas administrativas de BRAVO MURILLO.

(*) Texto de la comunicación presentada en el «Seminario sobre problemas actuales de la Administración Pública» del Instituto de Estudios Políticos. VII sesión.

(1) Vid. STEIN: «Wenn das, was wir die Finanzwissenschaft nennen, eine Wissenschaft in hoeherm Sinne des Wortes sein will, so muss auch sie nicht einfach bei sich selber beginnen und nicht bei sich selber enden. Sie muss ein Teil eines grossen Ganzen sein, und ihr Verstaendnis auf dem des letzteren zu begruenden verstehen.»

Con el incremento de las necesidades públicas —una de cuyas consecuencias, quizá la más trascendental, es la despersonalización y complejidad de las modernas necesidades individuales—, el ámbito de la Hacienda estatal ha ido ampliándose de modo fuertemente creciente. Ya en 1718 PUFFENDORF (2) ligaba la existencia tributaria al montante de las necesidades públicas. Este incremento de las *besoins publics* es justamente, de otro lado, lo que justifica la creciente intervención del Estado en los problemas sociales. No existen ya problemas económicos y sociales que se queden en el plano puramente individual. Su manifestación ha producido cabalmente su naturaleza pública y su asunción por el Estado como nuevos fines. Por otra parte, esta captura de nuevas finalidades puede justificarse en último término en las propias motivaciones hedonísticas de una visión individual: es la ley del mínimo coste y del máximo beneficio la que rige y preside el reparto de necesidades en individuales y colectivas, según sea más conveniente satisfacerlas de uno u otro modo. El *quantum* de individualismo y el *quantum* de colectivismo normativo son función de factores contingentes, ligados sólo a circunstancias históricas concretas.

Nuevos fines estatales suponen nuevos medios para su cobertura eco-

(2) PUFFENDORF: *Les devoirs de l'homme et du citoyen*, 1718, p. 366, «les souverains doivent ni rien exiger au delà de ce que demandent les besoins publics».

(3) Cfr. von SODEN: *Die Staatsfinanzwissenschaft*, 1811, p. 422... «Stets seid gedenk, dass das Staatsvermoegen auch bei der weitesten Organisation des Finanzwesens nur aus den Entbehrungen der Nationalgueter gesammelt und mit Traenen benetzt ist.» BEHR: *System der Staatslehre*, 1810, p. 659. «Die Besteuerung des Privatvermoegens sowohl in ihrem Masse als in ihrer Art nicht oder wenigstens nicht mehr als es die Realisierung des Staatszweckes unabweislich gebietet, zum Hindernisse des Nationalwohlstander werde. En igual sentido KREHL: *Das Steuersystem*, 1816. KRAEMER: *Staatswesen*, 1821, I, 85. En España, *La política para corregidores y señores de vasallos de paz y de guerra*, del licenciado Castillo de Bovadilla, ed. de 1775, repite este mismo concepto citando a Cicerón (De Regl., lib. 4): «optimum vectigal persimonia». S. Agustín in cap. Quando 23 q. 4 facit cap. Suam; Suetonio (In Tiber, cap. 32): Boni pastoris est tondere pecus, non deglubere, vel ad viam usque radere. JUSTINIANO (En *authentica Ut iudices sine quoque suffragio et cogitatio*): Consideramus enim quia licet queestu immodicus inminuitur imperio attamen nostri subjecti incrementum maximum percipient, si indemnes a iudicibus conserventur et imperium et fiscus abundabit utri subjectis locuplentibus. RIBADENEYRA (*Del príncipe cristiano*, lib. 2, cap. 10): Las haciendas están mejor en manos de los vasallos, porque fructifican, que en las arcas de los príncipes, porque están ociosas. En las *Partidas* (partida 2, tit. 5, ley 14) se dice: «El mejor tesoro que el Rey ha e. el que más tarde se pierde es el pueblo, quando bien es guardado e entonces son el Reyno y la Cámara del Emperador o del Rey ricos y abondados quando sus vasallos son ricos y su tierra abondada.» ALCIATO decía que «opulentia tyranni paupertas subditorum». Conocida es también la comparación de Trajano del Fisco, como el bazo que cre-

nómica, y de ahí la creciente presión fiscal sobre la renta del país. Mas esta presión fiscal no se detiene en el propio problema financiero de sus límites (3), sino que plantea un problema ya propiamente político, de armonía entre el instrumento empleado y los fines generales asumidos. Con una presión tributaria ínfima, tal como la necesaria para el Estado gendarme, el problema no revestía la acuciante problemática que hoy supone, de averiguar *ex ante* los efectos que este incremento de carga tributaria lleve consigo y de manejar la presión fiscal y el sistema tributario de modo coherente a los fines perseguidos.

Quizá sea justamente este problema puramente técnico, de lograr una armonía de los fines y de las actuaciones del Estado, lo que haya producido de rechazo el carácter más trascendental que reviste hoy la forma impositiva. De mero instrumento para llenar las arcas del Tesoro, ha pasado hoy abiertamente el impuesto a ser parte beligerante dentro de la política general. Los minimizados fines indirectos que la camarástica ligaba al tributo han venido a ser en nuestros días la técnica primaria del instrumento (4).

ciendo en el cuerpo causa debilidad en los miembros. Esta comparación fué muy utilizada por los escritores políticos de la Edad Moderna. En SUÁREZ, MIERES, MOLINA, Gregorio ACEVEDO, MEXÍA, DUEÑAS, MENGHACA, Antonio GÓMEZ, se encuentra el mismo pensamiento. Cabe pensar licitamente si toda esta impugnativa al auge del Tesoro no respondía en el fondo al mismo pensamiento que mueve en nuestros días a exigir al sistema tributario una más adecuada redistribución rentística. Hay que tener en cuenta el sistema impositivo feudal que pasó en gran parte a la Edad Moderna, gravando sólo a las clases vasallas. Esta interpretación tiene dos fundamentos: a) En primer término, cómo dentro del mismo pensamiento se sostiene la correlación entre necesidad pública e ingresos impositivos. Así decía en 1589, mucho antes de JUSTI y PUFENDORF, Ugnacio LASSARTE Y MOLINA (*De décima venditione et permutationis quam alcavala nuncupantur*): «Sed qualia et quanta haec tributa esse debeant, nulla lege praefinitum est, quin potius pro tempore hostium, ac bellorum necessitatibus, et aliis causis quae communem ac publicam subditorum et Regum utilitatem concernunt, quam plura jura regalia instituta sunt.» Se refiere, claro es, a las necesidades consolidadas —*communis et publicas utilitas*—, ya que la noción del servicio público ha de tardar más de doscientos años en advenir al mundo político; y b) En segundo lugar, cómo en el mismo hilo de pensamiento se preconiza la idea «ut pauperes per divites supportentur». BODINO (*De República: probando quae in omnes ordines pro singulorum facultatibus exaequantur*); BOCERUS (*De jure collectarum*, 1617) decía: «Deinde quantitas illa distribuenda est pro viribus singulorum tum provinciarum tum civitatum etiam hominum.» Cfr. SELIGMANN: *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, 1909, págs. 232 y sigs., sobre la historia del impuesto proporcional y progresivo.

(4) JUSTI: *System der Finanzwissenschaft...*, «diejenigen Steuern, wodurch man ein Polizeiuebel oder Gebrechen abzustellen sucht...», párrafo 851... «Es waere in der That zu wuentschen, dass diese Klasse von Steuern haeufiger in denen buergerlichen Gesellschaften gebraucht werden moechte, als es in der That geschieht. Denn der Gebrauch der Steuern wider die Polizeiuebel ist so selten, dass diese Klasse von

Abandona así el impuesto su propia naturaleza de mero instrumento de cobertura de las arcas del Tesoro para adoptar ya abiertamente el papel y la función de instrumento ordenador, al servicio de la intervención del Estado en la vida económica y social de la nación. Como ha dicho NATHAN (5), «si es verdad que el poder tributario es un poder destructor, no es menos cierto que puede ser también creador de mucho bien». La tesis de AMMON, basada en las posturas liberales de BASTIAT, SAY y MOLINARI, resumida en las frascos de MAC CULLOCH, *abstenerse de demasiado gobernar*, ha quedado trasnochada y resulta hoy superada por una nueva visión política del impuesto, en cuanto instrumento de control social. En la moderna concepción, el fenómeno económico se coliga al fenómeno político, y por ello el Estado moderno, cualquiera que sea su filiación ideológica, no admite puros problemas económicos que no impliquen a su vez problemas políticos, en cuanto deban ser resueltos, en gran parte, por el poder político con fines y medios políticos (6).

En el Estado moderno se ha verificado de este modo una completa revolución en la forma de considerar los fenómenos del mundo económico, que se valoran no sólo en su aspecto económico puro, sino también y especialmente en su aspecto político, en función de su eficacia para servir o dañar a los intereses generales de la colectividad. Y es cabalmente la estrecha vinculación con este carácter intervencionista de la actividad del Estado moderno lo que hace surgir el problema del carác-

Steuern hier kann beilaeufig einer Erwaegung bedarf...» En general esta postura de adecuar el impuesto a los fines de política administrativa no es privativo de la cameralística, aunque en ella se manifiesta ya abiertamente en este sentido y ligado a la Polizeiwissenschaft. Los mismos teólogos medievales siguen esta dirección. Como ha demostrado FRIEDRICH: *Zwecksteuern und Ruecksichtsteuern*, en el «Vierteljahreschrift fuer Besteuerung», Tuebingen, 1926, p. 622, esta práctica del manejo extrafiscal ya utilizó en Egipto. P. GUIRAUD: *L'impôt sur le capital à Athènes*, en la «Revue des deux mondes», oct., 1888, p. 909, advierte este mismo carácter para Grecia. Para los países árabes, en la antigüedad, A. KREMER: *Kulturgeschichte des Orients, unter den Chalifen*, Wien, 1875, p. 50.

(5) R. R. NATHAN: *Camino de la abundancia*, México, 1944, pág. 171.

(6) La afirmación del texto no contradice la tesis, ya estipulada generalmente, de la escisión entre fin y medios en el campo de la Ciencia económica. Cfr. sobre este punto Gunnar MYRDAL: *Das Zweck-Mittel-Denken in der Nationaloekonomie*, en el «Zeitschrift fuer Nationaleconomie», 1933, IV, págs. 305-329. R. F. HARROD: *Scope and Method of Economics*, en el «Economic J.», 1939, XLIX, págs. 1-14. C. SUTTON: *The Relation between Economic Theory and Economic Policy*, en la misma revista, 1937, XLVII, págs. 34-53. Nos referimos predominantemente al aspecto material del impuesto, no a la propia ciencia impositiva. Incluso, a mayor

ter instrumental, en función de fines sociales y políticos, del impuesto, que abandona de este modo su mínimo reducto de los estrictos fines fiscales para adoptar así una postura extrafiscal. La extrafiscalidad del impuesto se demuestra necesaria, no sólo por la posición social del moderno Estado, sino de rechazo también, toda vez que el continuo aumento de la presión fiscal, consecuencia del carácter intervencionista del Estado, no se limita a incrementar el volumen de los ingresos del Erario, sino que hace mucho más sensible su eficacia sobre el cuerpo económico del país. En definitiva, pues, el impuesto ha adoptado en nuestros días una postura «wagneriana» en cuanto a los fines a él coligados. El principio de protección económica, el principio de policía, el principio de penalidad y, finalmente, el principio de redistribución social, son, hoy por hoy, consustanciales a la técnica del manejo del impuesto. La actividad tributaria del Estado pasa, junto a la política monetaria crediticia y a la política de los gastos públicos, a asumir un carácter de plena beiligerancia. Todos los impuestos, de cualquier tipo y naturaleza, pueden devenir instrumentos de la política no fiscal del Estado, variando sólo su grado de eficacia. El total sistema tributario de un país puede, pues, responder a un concepto general de carácter finalístico extrafiscal, que penetre en su forma y espíritu. De todos estos fines extrafiscales, quizá el más significativo y relevante sea la consecución de una justa redistribución de la renta nacional.

La política financiera productivística y la política financiera redistributiva representan, por ello, las dos principales directrices de índole general no fiscal, según las cuales se viene moviendo en los últimos tiempos la política financiera de los Estados modernos. La técnica productivística preconiza, de un lado, la menor turbación del equilibrio económico —el *least-price-distorsion-principle*, de BENHAM (7)—, y de otro, y ello es con mucho más trascendental, el incremento del *national dividend*, como dice PIGOU. La técnica productivística, en definitiva, adopta con ello una postura puramente negativa, indicando sólo lo que el

abundamiento, como subordinación del fin económico al fin político, cfr. J. D. BERNAL: *The social function of Science*, Londres, 1939, y en «*Ec. Journal*», 1939, XLIX, pág. 319.

(7) Frederic BENHAM: *What is the Best Tax-System?*, en «*Economica*», mayo 1942, IX, núm. 34, págs. 115 y ss. «In the second place any tax changes the objective inducements to a tax-payer to follow one course rather than another. For example a tax on one commodity usually raises its price and in consequence people buy

Estado no debe hacer para incrementar la productividad de la riqueza nacional. *Mutato nomine*, el principio productivístico implica simplemente el principio de no-intervención, de la neutralidad del Estado en el proceso de formación y distribución de la riqueza.

Este principio productivístico no ha perdido su total vigencia. Lo que en él se ha verificado es una total conversión de su sentido, dejando de ser puro principio negativo, de abstención estatal, para devenir un fuerte principio positivo, apto para imprimir a la política fiscal direcciones coherentes con los intereses productivos de la nación, uniéndose este aspecto con el conexo del gasto fiscal productivístico, para posibilitar soluciones unitarias y congruentes.

Mas con todo, incluso este principio productivístico, entendido ya en un fuerte sentido positivo, ha dejado de ser el único cauce de política fiscal. El problema general de la distribución de la carga fiscal se superpone al principio productivístico, perdiendo de este modo su antiguo carácter meramente jurídico, para, adoptando un matiz de carácter social, establecer un límite al principio productivístico. El Estado, al seguir este último criterio, no puede violar los cánones de la justicia social, incluso si con tales violaciones puede conseguirse un incremento de la riqueza nacional. Por ello el problema de los límites de la política productivística del Estado encuentra su adecuada solución no sólo en un criterio empírico de comparar la diversa eficacia productivística de varios impuestos, o la distinta productividad del dinero en manos públicas o privadas, sino particularmente en una necesaria valoración de los sacrificios que va a implicar tal política para los demás niveles rentísticos del país. Si bien en este caso la política productivística beneficiaría al desarrollo económico del país; este rápido desarrollo, obtenido con medios artificiales, podría constituir —como ha dicho PUGLIESE— un gravamen intolerable para los niveles ínfimos de renta, hasta el punto de generar efectos negativos y contrapuestos, capaces de anular los beneficios que la política fiscal productivística pretendía alcanzar. Los efectos antiproduktivísticos de ahorro forzoso, reducción del consumo, suponen, en todo caso, en el propio plano económico, una inarmonía capaz de dar al traste con

less of it than of they had been made to pay the same sum in the form of a direct money tax. Our criterion which we may call briefly that of «least price distortion» is that a tax-system should change these objective inducements as little as possible.»

toda la política de incremento de la producción. Por ello, el límite de distribución puesto a la política productivística viene a suponer un propio límite económico a aquella técnica.

De otro lado, una nueva visión —ligada estrechamente al principio redistributivo— ha venido a hacer aparición. El legislador, al establecer un impuesto concreto, debe referirse a los efectos finales del mismo y no a su percusión inmediata (8).

Todo impuesto actúa sobre la situación económica y social de los ciudadanos y la cambia y, por ello, es inevitable que el Estado valore estos efectos y los utilice como medios para alcanzar sus fines económicos, políticos y sociales. El impuesto neutral es una excepción, en tanto que lo que EINAUDI denomina pseudo-impuesto ha pasado a ser la regla general. De otro lado, la exacción del impuesto implica, ya de suyo, y prescindiendo de la conciencia que el legislador tenga de ello, una intervención del Estado en la distribución existente de las rentas y de los patrimonios (9); en cuanto la exacción, opera siempre una transferencia de riqueza, ya que el impuesto transfiere capacidad de adquisición de los contribuyentes incididos al Estado, y de este a otros súbditos.

Siendo esto así, de modo inexorable y suponiendo de suyo todo fenómeno redistributivo una destrucción de riqueza, en cuanto importa ciertos costes de redistribución, el problema planteado al Estado, estriba o bien en adoptar una postura de absoluta neutralidad, dejando que el proceso de redistribución siga sus causas, o más bien inmiscuirse en estos fenómenos pasivos del fenómeno tributario, en primer término para perecuar sus injusticias, y en segundo lugar, para utilizar ya francamente estos efectos secundarios del impuesto para conseguir una más justa redistribución de la renta nacional. Dentro de la típica postura del Estado moderno, que no puede desinteresarse de ningún fenómeno que influya en las condiciones de vida del súbdito, la posición de indiferencia resultaría incongruente. El Estado moderno no sólo actúa en esta situación existente de distribución de la riqueza, a través de la política administrativa —lo que en Hacienda se podría equiparar a la política de gastos—, sino que debe armonizar necesariamente el gasto con

(8) EINAUDI: *Studi sugli effetti delle imposte*, Torino, 1902, págs. XI y XII.

(9) F. THERALIE: *Finanzwissenschaft*, Jena, 1930, pág. 7.

la política de ingresos, procurando acomodar los efectos secundarios del impuesto --los de la técnica alemana-- a su propia política de inversiones, a fin de evitar que esta desarmonía provoque en definitiva la consecuencia contraria a la que conscientemente se quiso alcanzar.

Desde la Patrística se viene reconociendo la necesidad de que el Estado, la ciudad, la agrupación política en general, realice una redistribución de la riqueza. Lo que es relativamente nuevo es justamente la persecución de esta finalidad redistributiva a través del impuesto. LORIA significaba, en 1909, cómo el Estado necesariamente debía imprimir una dirección política a su propia actividad financiera, actuando su prepotencia sobre la distribución existente de las rentas, con procedimientos dirigidos y encaminados a elevar y reforzar las rentas menores, modificando la correlación y jerarquía de las rentas. Y los clásicos SELIGMANN, LEÓN, GERLOFF, THERHALLE, DALTON, HOBSON, PARETO, JANSEN, GRIZIOTI, NITTI, TANGORRA, LOTZ, etc., pusieron ya de relieve cómo al propio tiempo no sólo el impuesto era instrumento adecuado para actuar sobre una situación dada de distribución de la riqueza, sino que de hecho, y aun sin conciencia de ello, influía por necesidad en esta distribución. El Estado moderno se ha limitado por ello a tener conciencia de esta distribución y procurar encauzarla en la dirección deseada. La eliminación de las rentas concentradas antisocial y antieconómicamente en pocas manos, como ha dicho HOBSON, la eutanasia del rentista, como la ha denominado lord KEYNES, son fines que el Estado moderno, llevado de un fuerte espíritu social, de protección del económicamente débil, ha asumido de manera decidida. El impuesto ha dejado de ser neutral, para trocarse francamente en instrumento beligerante de política social. Y ello no sólo en una postura de intervención socializante, sino incluso allí donde el Estado propugna el respeto a la competencia libre del mercado. Cabalmente es en este supuesto, donde mayor fuerza cobra el impuesto en cuanto instrumento de política social. Como ha dicho NATHAN (10), si admitimos la necesidad de una extensión de las funciones del Estado en cuanto a los grandes aspectos de la economía, y si al mismo tiempo, deseamos ver reducidas a un mínimo las intervenciones del Gobierno en el libre juego de la competencia, entonces tenemos en el mecanismo tributario un medio de con-

(10) R. R. NATHAN, *op. cit.*, pág. 171.

trol ideal. Puede ser utilizado con éxito, sin estorbar las relaciones normales de la competencia, y, no obstante, ayudar a corregir los factores agentes de la depresión.

Nos toca en este momento examinar el sistema fiscal español desde esta perspectiva para elucidar hasta qué punto se haya verificado esta transformación política en su orientación, o hasta qué punto hayan impedido las necesidades concretas del Erario la mutación teleológica del sistema.

Desde ENSENADA y MARTÍNEZ DE LOYNAZ la búsqueda de un sistema progresivo sobre los ingresos —que indirectamente habría de proporcionar una redistribución rentística— ha venido fracasando cuando se ha querido pasar del pensamiento a la realidad fiscal. Nuestro sistema, desde las reformas trascendentales de don Alejandro MON y en menor parte de don Raimundo FERNÁNDEZ VILLAVERDE, que marcan un hito en la evolución de nuestra estructura tributaria, apenas ha sufrido serias variaciones de sentido en el camino del principio redistributivo.

II.—EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL.

El sistema fiscal español es producto de un progresivo aluvión que ha ido sedimentando en forma totalmente inarmónica y discordante, en definitiva, de cualquier esquema teórico impositivo. Este fenómeno, por otra parte, no es privativo de nuestro sistema y a él no han escapado la mayor parte de los sistemas contemporáneos.

Esta inarmonía viene producida por distintas causas, entre las cuales quizás la más importante es el hecho de que necesidades concretas han sido el fundamento de nuevos impuestos calculados para cubrirlas, haciendo cada vez más difícil cualquier solución que pretenda hacer tabla rasa con el pasado. De otro lado, las mismas necesidades financieras manifestadas acuciantemente han imposibilitado estructurar un sistema teórico aceptable. Puntos de vista que en una visión estrictamente teórica resultarían incongruentes, han sido con frecuencia los motivadores de nuevas formas impositivas.

Finalmente, es de apreciar una total descoordinación de los fines

extrafiscales, que produce en múltiples casos el contrasentido de que sus efectos duraderos sean justamente los contrarios de los que se pretendió conseguir en un principio.

De otro lado, el sistema fiscal español es un sistema cerrado, esto es, que no permite la inclusión de nuevas formas tributarias, como no sea en superposición a las existentes; a diferencia de un sistema abierto, como lo es, por ejemplo, el estructurado a base del income tax británico.

Este hecho indudable de constituir un sistema fiscal un sistema cerrado, dificulta grandemente cualquier reforma que con seriedad pretenda acometerse. Esta reforma habría de implicar, en efecto, un total trastueque de nuestro sistema actual impositivo, y quizás aquella afirmación de CANARD de que cualquier impuesto viejo es bueno, frente a cualquier impuesto nuevo, haya detenido la decisión en el sentido de la reforma fundamental. Precisamente el hecho de que, por otro lado, esta reforma fiscal haya de partir sobre bases nuevas, creando, por consiguiente, una gran dificultad para financiar las transiciones, es claramente otra circunstancia que ha impedido estructurar un sistema fiscal justo. En efecto, la reforma debería verificarse sin detención del aparato fiscal, cuya marcha continuativa es imposible suspender. En este aspecto, las reformas son imposibles de establecer *per saltum*, sino que es necesario operar sin que se paralice el movimiento, creando de este modo una dificultad que aparentemente es difícil de superar.

Si a nuestro sistema fiscal aplicáramos los principios fundamentales de imposición, el resultado no sería totalmente halagüeño. Son justamente estos principios fundamentales los que implícitamente han de servirnos al mismo tiempo de medida valorativa de la realidad y de principios fundamentales sobre los que deba basarse cualquier futura reforma (11).

1.—Presión fiscal.

Todo análisis de un sistema tributario debe comenzar normalmente

(11) En mi función estricta de comunicante, acentúo fuertemente los aspectos

por el estudio de la presión fiscal que el sistema suponga; es decir, en definitiva, la porción que de la renta nacional resulte detraída por efecto de la imposición, calculadas por fuerza estimativamente, al no constar todos los datos en el presupuesto. Si de las cifras de presión tributaria actuales, pasamos al incremento absoluto de esta presión, tras de ponderar los incrementos relativos y aparentes por aumento de población y de circulación fiduciaria, se verá que la efectiva presión fiscal en la actualidad, no es tan desmesurada como en principio podía parecer. De otro lado, la presión tributaria al suponer la parte de renta nacional que pasa al Erario público, no nos dice, en definitiva, la pérdida o ganancia y beneficio que para la comunidad suponga un índice determinado de presión. Lo que justamente habrá que examinar es la inversión dada al gasto público, toda vez que si en un supuesto concreto, mediante ingresos tributarios, se financian servicios públicos, la presión tributaria real será la que resulte de descontar del precio tributario absoluto el importe de todas estas inversiones productivas. En consecuencia, por tanto, la presión tributaria en sus cifras estadísticas, puede decirnos poco sobre la calificación que, en definitiva y desde el punto de vista distributivo, proceda atribuir al sistema fiscal. Aparte del aludido problema del gasto público, el nudo de la cuestión se centra en el examen de la distribución que a esa presión fiscal se dé en el sistema. No importa tanto saber la parte de renta nacional que resulta detraída de los particulares como averiguar de qué clase de particulares pasa el porcentaje de renta nacional al Tesoro público. Ello nos conduce al análisis de la distribución tributaria en nuestro sistema.

2.—*Regresividad del sistema.*

Medir la progresividad o regresividad propias de un sistema tributario, no es tarea fácil. Debe partirse del estudio de presupuestos familiares correspondientes a los distintos niveles de renta. Para ello es

considerados. Ha de tenerse presente esta función al analizar lo que a continuación se expone.

necesario un acopio de datos mediante encuestas, inexistentes en España, al menos con la precisión necesaria. De otro lado, los efectos de las incidencias, remoción y traslación del impuesto, así como la existencia de los llamados impuestos invisibles (unseen or hidden Taxes) imposibles de seguir estadísticamente, hacen que incluso los datos conseguidos a través de los presupuestos familiares, resulten afectados de un entorno grande de error.

Si parece imposible por la carencia de datos estadísticos averiguar exactamente qué porción de renta resulta detraída de cada uno de los distintos niveles rentísticos, sí es lícito, por el contrario, cifrar aproximadamente los porcentajes de la presión tributaria, que globalmente recaen sobre cada nivel rentístico, partiendo de los datos existentes en conexión con las leyes de E. ENGEL y SCHWABE (12). Del análisis de este dato puramente aproximativo, pero dado con un margen de seguridad, resulta una cifra sorprendente: el último nivel rentístico que comprende el 83 por 100 de la población española, solamente disfruta del 30 por 100 de la renta nacional, pero satisface el 60 por 100 del total de las contribuciones (13). El hecho en sí es suficientemente signi-

(12) La ley de ENGEL (1857) y la ley de SCHWABE (1868) definen el carácter inelástico de la demanda de artículos de primera necesidad. Dice STACKELBERG (*Principios de Teoría Económica*, Madrid, 1946, pág. 159): «El hecho de que los artículos alimenticios sean bienes de necesidad inelástica puede expresarse también diciendo que al aumentar la renta, el tanto por ciento del gasto destinado a ellos, disminuye, aunque aumente la cifra absoluta de este gasto. En esta forma lo conocemos bajo el nombre de ley de ENGEL. Igualmente puede expresarse mediante la llamada ley de SCHWABE el hecho de ser la elasticidad de la demanda de viviendas en alquiler menor que la unidad; al aumentar la renta, el importe destinado a alquiler de la casa crece en cifras absolutas, pero disminuye como tanto por ciento del gasto total. La ley de SCHWABE vale sólo dentro de capas sociales uniformes, y, por tanto, no tiene la misma generalidad que la ley de ENGEL. La gran elasticidad del ahorro juega un papel considerable en las actuales discusiones teóricas. A ella corresponde la escasa elasticidad subiendo la curva de demanda que había sido ya puesta de relieve por ROUSSEAU (*Discours sur l'Economie politique*, 1758, pág. 60), al contradecir la distinción de lo necesario y lo superfluo de MONTESQUIEU: «C'est un mensonge; car un grand a deux jambes ainsi qu'un vovier, et n'a qu'un ventre non plus que lui.»

(13) Esta cifra que se ofrece en el texto resulta de aplicar datos puramente aproximativos. Por ello insistimos en la provisionalidad del cálculo y en la perentoriedad y urgencia de un análisis más depurado, sobre presupuestos familiares obtenidos con garantías de veracidad. Hemos partido en las cifras expuestas, de un cálculo aproximado de la curva euleriana de distribución de rentas. Para ello se ha aprovechado distintas fuentes (clases de viviendas, según tipos de alquiler, Anuario estadístico de 1948; distribución de las cartillas de racionamiento, A. Est.; distribución de las familias numerosas por sus ingresos globales, A. Est., p. 731; afiliaciones a los seguros sociales, A. Est., p. 743; transportes por ferrocarril, según clase, A. Est., p. 334).

ficativo desde cualquier postura que se contemple, en relación a la justicia tributaria. Estamos en una situación de «inverse graduation», según la técnica de MARSHALL. Sería aquí aplicable el caso de HETTY GREEN, que cita BENHAM, y que sólo una visión «fisheriana» de la renta podría justificar, a la luz de la justicia distributiva.

De estos numerosos datos ofrecidos por la Estadística oficial resulta una distribución de la población en grupos inferiores a 18.000 ptas. anuales de renta (un 85 por 100 de la población y grupos superiores). Sin fiar mucho en la exactitud de las cifras, por la esencial psicología del español, es significativo el cálculo de las cartillas de tercera clase en el racionamiento oficial (22.033.733) frente a las de primera (1.029.329). En las viviendas construidas y puestas a servicio en 1948, un 79 por 100 correspondían a alquileres inferiores a 400 ptas. (A. Est., p. 281), debiendo tenerse en cuenta el aumento del coste por depreciación monetaria y escasez de materiales, junto a la propia escasez de viviendas. De esta cifra, en conexión con la ley estadística de ENGEL, resultaba en el mismo sentido que un 79 por 100 de la población sólo era titular y preceptora de unos 23.000 millones de pesetas de renta anual, frente a la renta nacional total de 102.693 millones («La Renta Nacional de España en 1947», Consejo de Economía Nacional, 1948, pág. 22). Del cálculo de las familias numerosas se desprenden cifras semejantes (116.000 beneficiarios por debajo de las 12.000 ptas anuales, frente a 23.700 por encima). Las cifras relativas a los seguros sociales son también —ante esta escasez de datos propiamente aplicables— significativos. En 1948, había 10.863.459 afiliados al seguro de vejez. Y es sabido que el límite en esta fecha era de 12.000 ptas. anuales de sueldo, aunque posteriormente, por Ley de 29 de diciembre de 1948, se elevó el límite a 18.000 ptas. Teniendo en cuenta la familia no productiva correspondiente al obrero (dato que se deduce de las cifras de afiliación del seguro de enfermedad, frente a la de los beneficiarios), que oscila entre 2,3 y 2,6 por productor, el resultado, es aún más alto que el que hemos expuesto. Aun tratándose siempre —y ello nos interesa ponerlo de relieve fuertemente— de meros cálculos indicitarios, la concurrencia de uniformes resultados parece autorizar un uso provisional, como el que hacemos, de los mismos. Esta distribución no ha de sorprendernos. Según los estudios de COLIN CLARK, uno de los más notables estadísticos ingleses (*The conditions of economic progress*, London, 1941), durante el periodo 1924-30, el 6 por 100 de la población poseía en Inglaterra el 85 por 100 de toda la riqueza nacional, en tanto que al 94 por 100 restante correspondía a título de propiedad sólo el 15 por 100 de la riqueza del país. El 2 por 100 de la población era propietaria del 65 por 100 de la riqueza total. Este cálculo aparece confirmado por la investigación de DANIELS y CAMPION, según la cual el 1 por 100 de los individuos pertenecientes a las categorías de edad superiores a los veinticinco años detentaba en el mismo periodo el 60 por 100 del capital total privado, mientras que las tres cuartas partes de todos los individuos, en las mismas condiciones de edad, podían considerarse como sin propiedad, poseyendo en conjunto sólo el 5 por 100 del capital privado total del país. Hay que tener en cuenta que estas cifras se refieren a la distribución del equipo capital. Respecto a la renta, en Inglaterra, para 1928, cerca del 10 por 100 de la entera población recibía el 45 por 100 de la renta nacional, en tanto que el 90 por 100 percibía sólo el 55 por 100. Estas cifras eran sustancialmente iguales para los Estados Unidos, en que en 1935, al 89 por 100 de la población correspondía sólo el 60 por 100. En España, la distribución de patrimonios en 1946 era, aproximativamente, la siguiente, según datos del Ministerio de Hacienda: Menos de 25.000 pesetas de patrimonio, correspondiendo al 32,12 de la riqueza nacional; 83,23 por 100 de titulares; de 25.000 a 100.000, correspondiendo al 20,08 por 100 de la riqueza; 12,15 por 100 de titulares; de 100.000 a 250.000 pesetas, correspondiendo al 15,97

Aun más: esta cifra es tan sólo aproximativa y dada con un margen de seguridad (14). Hay que tener en cuenta que esta regresividad total del sistema mostrada por la cifra anteriormente dada, se acentúa si consideramos los siguientes aspectos que no han sido tenidos en cuenta para alcanzar el cálculo:

A) Es conocida la expresión de que los impuestos locales no toman en cuenta los elementos personales del contribuyente, sino que en todo caso, revisten carácter real u objetivo. Refuerza esta objetividad de los impuestos locales, a los que se podría añadir el sistema parafiscal, el carácter regresivo del sistema (15).

por 100 de la riqueza: 2,74 por 100 de titulares; de 250.000 a 500.000 pesetas, correspondiendo al 11,02 por 100 de riqueza: 1,10 por 100 de titulares; de 500.000 a un millón, correspondiendo al 7,45 por 100 de riqueza: 0,46 por 100 de titulares; de un millón a dos millones, correspondiendo al 6,26 por 100 de riqueza: 0,19 por 100 de titulares; de dos a cinco millones, correspondiendo al 4,16 por 100 de riqueza: 0,07 por 100 de titulares; más de cinco millones de patrimonio, correspondiendo al 2,94 por 100 de la riqueza: 0,06 por 100 de titulares. Para comparar ahora frente a esta distribución de rentas la distribución de la presión tributaria, hacemos uso de la ley estadística de ENGEL, que hemos mencionado ya. Los impuestos indirectos suponen un 54,40 por 100 (en 1950) de la presión fiscal total. Descontando el impuesto de lujo y añadiendo la parte de contribución territorial, presuntamente repercutida (el dato indiciario de repercusión se deduce de los arriendos, frente a las explotaciones directas y del porcentaje de los aumentos repercutibles, teniendo en cuenta el tamaño de las parcelas, A. Est., pág. 1012), así como la parte de utilidades, tarifa 1.^a, que versa sobre parte de este fondo de salarios mínimos (Cfr. sobre el problema del Impuesto de utilidades sobre las clases modestas, VICENTE BORREGÓN RIBES: *Las rentas de trabajo y la tarifa 1.^a de utilidades*, en la «Revista de Trabajo», enero-junio 1947, págs. 745-750), resulta una presión igualitaria del 70,40 por 100 de la total, no progresiva. Aplicada esta cifra del 70,40 por 100 al 85 de la población (partiendo siempre de la validez y aplicabilidad de la ley de ENGEL), resulta cerca del 60 por 100 de presión aplicada a esta mínima escala de rentas. Damos estas cifras, repetimos, con todas las precauciones y salvedades imaginables, a la vista, en primer término, de la falta de certeza de los datos básicos y de lo arbitrario del cálculo seguido. Empero como cifra aproximativa, puede ser utilizable. En cuanto al hecho de prescindir de la repercusión sobre este nivel infimo de los impuestos directos progresivos, ciertamente existente, se ha seguido el método análogo en este aspecto utilizado por el Committee on Taxation of the Twentieth Century Fund, en 1937 («Facing the tax problem», pág. 222).

(14) Prescindimos *a fortiori* de la traslación impositiva en los impuestos sobre beneficios o sobre la renta global. Hasta 1927 se creyó en efecto que el impuesto sobre la renta era de imposible traslación, partiendo de que no ocasionaba transferencias de recursos entre las diferentes ramas industriales, que dejaba el número de empresas de cada rama, el mismo que antes y que no ocasionaba aumento de costes. Se dejó de lado el llamado coste de producción de la renta, que la teoría reconoce hoy, así como la consecuencia de una efectiva traslación parcial. Cfr. sobre todo ello el definitivo libro de D. BLACK: *The Incidence of Income Taxes*, London, 1939.

(15) Se sigue de este modo en la técnica fiscal de las entidades locales un puro principio financiero. En la visión teórica del problema, esta concepción, sostenida por FAUCHER y SAMTER (*Die Kommunalsteuerfrage*), fué superada hace ya más

B) El índice de regresión es todavía mayor si se tiene en cuenta la enorme evasión y remoción tributarias existentes en la actualidad, pero que afectan casi exclusivamente a los impuestos directos. Resulta de este modo que los impuestos más injustos del sistema (en general, los indirectos) son los únicos que permiten difícilmente una evasión del contribuyente.

C) La técnica española del Impuesto de Usos y Consumos, pirámida —si bien sólo en parte— la contribución en las distintas fases productivas, estructurando el impuesto, como gravando en cascada a cada una de estas fases (16).

D) Los mínimos exentos de las actuales contribuciones progresivas, son prácticamente inexistentes, dado que no han sido apenas corregidos en su cifra inicial, pese a la disminución del valor de la moneda. Prácticamente se incurre por este motivo en otra injusticia en la distribución del impuesto, ya que en la realidad han desaparecido los mínimos exentos.

E) En la Tarifa Primera de Utilidades, al basarse en ella los gravámenes del antiguo impuesto sobre sueldos y asignaciones y los contenidos de los epígrafes de la contribución industrial, no se intentó siquiera una refundición sistemática, andando así revuelta la proporcionalidad y la progresión, coexistiendo un reconocimiento ilusorio del mínimo libre y la negación radical de ese mínimo. La ley renuncia a la acumulación en todo caso; pero admitido el principio de la no acumulación de rentas dentro de la tarifa, no es fácilmente explicable el que unas veces, y justamente en los más modestos orígenes de renta, se adopte el sistema del tipo de gravamen medio de la escala para todas las rentas accidentales, y, en cambio, se infiera el principio de personificación de la renta en los casos en que por definición, ese principio no tiene cabida racional. Produce ello que, incluso en la Tarifa Primera estructurada como progresiva, se den elementos de estricta proporcionalidad que acentúa el carácter regresivo a que anteriormente se ha hecho mención.

de un siglo (MEYER: *Ueber das Steuer der Gemeinden und Bezirke*, Tuebingen, 1848; FRIEDBERG: *Die Besteuerung der Gemeinden*, Berlín, 1887; CARASSAL: *Il sistema tributario dei comuni e delle Provincie*, Pollenzo, 1893, pág. 125; WAGNER: *Finanzwissenschaft*, lib. III, cap. 2, pág. 425).

(16) Cfr. sobre el problema de la «piramidación» del impuesto sobre el consumo, U. K. HICKS: *Hacienda pública*, Madrid, 1950, pág. 161, nota 2.

Todas las anteriores observaciones refuerzan la nota de regresividad de nuestro sistema tributario. En definitiva, la causa fundamental de este retroceso en la técnica impositiva debe atribuirse a las desmesura de amplitud dada a los impuestos indirectos.

Ya desde SMITH, y antes que éste los cameralistas (17) y aun antes los teólogos (18), habían indicado que más que de equidad debía hablarse de igualdad impositiva. Y si hubo un tiempo en que proporcionalidad y progresividad se enfrentaron como módulos diversos, nunca se llegó a predicar la regresividad como técnica tributaria. Con la regresividad no sólo se deja de actuar un manejo redistribuidor del impuesto, propugnado por la justicia social, hacia una más equitativa nivelación rentística, sino que se quebranta en su raíz el mismo principio pasivo de la *ability to pay*, de la capacidad tributaria. Con ello se impide la formación del llamado efecto VEBLEN, que va ligado estrechamente con la política de nivelación de rentas. Así dice NATHAN (19): «La medida propuesta (de nivelación rentística) no debe confundirse con una redistribución de un ingreso nacional fijo, obligándose a los opulentos a ceder una parte de sus rentas a los menos prósperos. Es lo contrario: al afluir a las clases humildes una corriente de ingresos más generosa se producirá un aumento del ingreso total, con el resultado de que incluso los opulentos, lejos de recibir menos, recibirán más. De lograrse, gracias a una redistribución de ingresos moderada, un nivel mucho más alto de la producción total, éste sería provechoso para todas las clases de la sociedad... A veces el remedio más eficaz es también el más agra-

(17) Veit Ludwig von SECKENDORFF: *Teutscher Fuerstenstaat*, Frankfurt am Mayn, 1656, págs. 228 a 229; Johann Heinrich GOTTLOB: *Staatswirtschaft oder Systematische Abhandlung aller; Von JUSTI: Oekonomischen und Cameralwissenschaften, die zur Regierung eines Landes erfordert werden*, 2.^a parte, 2.^a ed., Leipzig, 1758, párrafo 228; Johann Ludwig BERCIUS: *Policey und Cameral-Magazin*, primer tomo, Frankfurt am Mayn, 1767, párrafo 6.

(18) Cfr. SELIGMANN, op. cit.

(19) NATHAN: Op. cit., págs. 183 y ss. El efecto VEBLEN se suele enunciar diciendo que el bienestar de un individuo es función no sólo de su propia renta y de su propio patrimonio, sino también, correlativamente, de la renta y del patrimonio de los demás. Cfr. James S. DUESENBERY: *Income Employment and Public Policy*, páginas 54-81 (Nueva York, 1948), y en *Income Saving and the Theory of Conversion Behavior*, Cambridge, Harvard Univ. Press, 1949, págs. 17-46; Kenneth J. ARROW: *A Difficulty in the concept of social Welfare*, en «Journal of Political Economy», volumen 58, agosto 1950, págs. 328 y ss.; Harold M. SOMMERS: *Government Expenditure and Economic Welfare (with special reference to grant-in-aid)*, en «Revue de Science et de Législation financières», enero-marzo 1951, págs. 10 a 16.

dable, pero se suele preferir las medicinas amargas. De hecho, la curación de nuestros males económicos puede ser el efecto de una terapéutica gustosa. La solución real consiste en un consumo mayor, y un nivel de vida más alto es, a buen seguro, un medicamento fácil de tragar. Cuanto más consumamos, tanto más produciremos. Ingresos mayores en manos de los más necesitados, se convertirán necesariamente en consumo mayor. Esta es la razón por la que recomendamos orientar los programas de tributación y de seguro social hacia el incremento de los ingresos gastables de la población humilde. No es una proposición demagógica como la divisa de «repartir la riqueza»; es más bien la de sustituir, hasta cierto punto, el interés particular por el interés público, por el bien de todos los grupos.»

La amplitud de los impuestos regresivos tiene indudablemente una razón de existir. Como ha dicho U. K. HICKS: «Si echamos una ojeada sobre las estructuras impositivas del mundo, encontramos siempre y en todas partes en vigor un gran número y una considerable variedad de impuestos parciales sobre el gasto; mirando al pasado encontraremos, si no un número aun mayor, al menos una proporción más alta que en la actualidad, en relación con los impuestos sobre la renta. La primera razón de esta popularidad de los impuestos sobre el consumo es la de que son sumamente sencillos de recaudar; en consecuencia, constituyen un éxito en condiciones simples, en que no se puede hablar de mecanismo depurado de ingresos. En tiempos más recientes se ha tenido en cuenta la ventaja adicional que implica el hecho de que proporcionan ingresos sumamente rápidos —comienzan a producirlos desde el día en que se establece el impuesto—, y por ello se los utiliza con la actual amplitud, como válvulas de escape para un déficit de ingresos.» Aparte de la técnica de regresividad que suponen en todo caso —y de que antes se ha hablado—, existe otra objeción; la pérdida del excedente del consumidor (20) —el consumers surplus— que implican, sin provocar mayores ingresos del Erario. Esto constituye una grave objeción adicional a los impuestos parciales sobre el consumo, por razones de bienestar, ya que ocasionan una diferencia neta entre la pérdida de los contribu-

(20) Cfr. M. F. W. JOSEPH: *The Excess Burden of Indirect Taxation*, en la «*Review of Economic Studies*», vol. VI, núm. 3, junio 1929, pág. 226. U. K. HICKS, op. cit., págs. 163 y ss.

yentes y la ganancia del ingreso público, flagrante contradicción del principio de Adam SMITH sobre la economía del impuesto entendido correctamente. Hay, pues, sólo por razones de bienestar, aparte de las cuestiones de distribución, una objeción *a priori* contra los impuestos parciales sobre el consumo (U. K. TICKS).

Militan, pues, en contra de estos impuestos indirectos muy diversas razones: regresividad, efecto VEBLEN, pérdida de excedente del consumidor. Ello de suyo no implica inexorablemente la consecuencia de una necesidad de eliminarlos totalmente de la técnica fiscal. Desde SCHAEFLE se viene reconociendo que el único modo para evitar con seguridad las evasiones producidas por los impuestos directos, es la superposición y el juego simultáneo de los impuestos directos con los indirectos. Sin negar esta virtualidad fundamental de los impuestos indirectos, hay que tener en cuenta que, en definitiva, siempre que se ha preconizado la introducción de impuestos generales sobre el consumo, ha sido con exclusión tajante de aquellos que afectasen a los niveles ínfimos de renta. Sin embargo, nuestro sistema tributario establece como forma del Impuesto de Usos y Consumos: gravámenes de conservas alimenticias, jabones ordinarios, vinos, aguarraés, azulejos, papel, sal común, azúcar y sacarina, achicoria, gas y electricidad, transportes de viajeros, etc. Todos estos impuestos contribuyen, en definitiva, a una elevación del coste medio de los precios; al mismo tiempo, al centrarse la atención tributaria en ellos, se producen las grandes posibilidades de evasión para los impuestos directos (21). Como simple dato a este respecto, bastará observar que nuestra contribución sobre la renta, que grava a todos aquellos contribuyentes con rentas anuales superiores a 60.000 ptas. —es decir, 5.000 ptas. mensuales—, solamente comprende 7.900 sujetos al impuesto en toda España. Es decir, para la contribución sobre la renta, hay sólo unos 8.000 rentistas con más de 5.000 ptas al mes de renta pura (22).

(21) Cfr. respecto a la evasión y remoción del impuesto sucesorio, el cálculo de la Comisión de Renta Nacional, en el Consejo de Economía Nacional.

(22) Hay que tener en cuenta, para poner en su justo lugar la afirmación del texto, dos consideraciones: en primer término, el verdadero comienzo de la imposición, habida cuenta de las deducciones en la cuota por utilidades, cuarta parte por trabajo personal, seguro de vida, hijos, etc., y en segundo lugar, el auge extraordinario, en un sentido relativo, de esta forma impositiva; auge que permite cifrar en ella fundadas esperanzas. En efecto, desde 1933, en que las cuotas liquidadas ascendieron sólo a 10.695.244 pesetas, hasta 1949, en que se cifró la recaudación en

No es esto sólo; es que de rechazo, el contribuyente en su afán de escapar a este impuesto progresivo, evade y defrauda otros impuestos (utilidades, por ejemplo) que de otro modo quizás no tuviese interés activo en defraudar. La solución de este problema general de regresión del sistema, no es en principio tan difícil como parece; quizá nuestros mismos impuestos de producto, estructurados como cedulares de un impuesto general sobre la renta, con tarifas fuertemente progresivas, podrían ser la solución más adecuada a largo plazo. De todos modos, parece urgente la eliminación de todas aquellas formas tributarias sobre el consumo, que afectan a artículos de primera necesidad, y en todo caso, la eliminación de nuestro parcial sistema de imposición en cascada, que, aparte de aumentar la regresividad del sistema tributario, supone eliminar todo incentivo a la distribución industrial de las fases de producción. En todo caso, se impone —frente a la conservación de los impuestos indirectos— el establecimiento de fuertes medidas de contrapeso a la regresividad. Y ello nos lleva a la técnica de los precios políticos en el manejo del servicio público, de que más adelante se hablará.

3.—*La despersonalización de nuestro sistema tributario.*

Es lógico que siendo la tónica de nuestro sistema de enorme regresión fiscal, se prescinda de personalizar el impuesto, sin tener en cuenta, por tanto, las circunstancias personales y familiares del contribuyente. Solamente a efectos de utilidades, tarifa 1.^a, y en nuestro minimizado y vergonzante impuesto complementario sobre la renta, se tiene en cuenta el carácter industrial y familiar para el contribuyente. Con todo, el peso máximo de nuestro sistema tributario, prescinde totalmente de las circunstancias subjetivas. Esta objetividad y despersonalización del sistema, es otra de sus muchas tachas y defectos, que contribuye de otra parte a hacer más fuerte el índice de regresividad del sistema total. Una

293.940.991 pesetas, la diferencia es sensible. La correlación de este aumento creciente con la introducción del Registro de Rentas es fácil de advertir a la vista de la serie de ingresos por años (Cfr. *Estadística de Servicios de la Dirección General de la Contribución sobre la Renta*, año económico de 1949-1950, gráficos).

estructuración celular de los impuestos de producto sobre los que se originase el máximo peso de la presión fiscal, podría tener en cuenta estas circunstancias personales.

4.—*Parafiscalidad.*

Si se tiene en cuenta que los gravámenes parafiscales, paralelamente a los impuestos de los Entes locales, prescinden de la progresividad y personalización, comprenderemos cómo el incremento actual de la parafiscalidad, que llega a ser como una tercera parte del Presupuesto general, supone, en definitiva, otro aumento más del índice de regresión total.

Mas el defecto grave de nuestra actual parafiscalidad, no es, en definitiva, el hecho de que prescinda de tipos progresivos y de que elimine elementos personales en la imposición. En último término, la parafiscalidad supone la prestación directa o indirectamente de servicios públicos. Lo lamentable es que se haya prescindido totalmente de la visión financiera del servicio público, según la cual aquellos servicios públicos cuyos usuarios pertenezcan a niveles rentísticos bajos, debe prestarse a precios políticos; es decir, a pérdida. Una visión muy extendida, y podríamos decir casi general en nuestra técnica administrativa, es considerar que los servicios públicos prestados por la Administración, o son fuentes de ingreso para los Erarios respectivos, o por lo menos deben autofinanciarse íntegramente. Una visión totalmente opuesta podría contribuir en gran parte a aliviar el defecto de regresividad de nuestro sistema tributario. De todos modos, la prestación de múltiples servicios públicos a pérdida, debe ser punto de partida para permitir la subsistencia de impuestos indirectos que actúen de balanza a la evasión de los impuestos directos.

Esta misma cuestión de parafiscalidad, dejando ya el aspecto trascendental de los precios políticos, plantea seguidamente otro problema, cuya significación real interesa develar. Es preciso subrayar fuertemente la separación que la técnica parafiscal supone respecto a clásicas técnicas impositivas. El Estado frente a la progresiva asunción de nuestros

finés, y la consiguiente complicación del aparato administrativo creado para servirlos, tiende siempre a reservar su propia administración directa y general y la indirecta sobre las entidades locales, para las únicas funciones del más alto interés político. En términos de EINAUDI, podría decirse que el Estado se reserva celosamente la prestación de servicios para la satisfacción de necesidades consolidadas o prestadas *uti universi*; el impuesto, en conexión con ello, se recluye, como meta de esta tendencia claramente ofrecida por la realidad, en la cobertura de las necesidades consolidadas.

Surge así la descentralización y la subsiguiente proliferación de las cajas especiales, que, en definitiva, no implica otra cosa que un medio por el que el Estado moderno resuelve, o intenta resolver, el problema administrativo y financiero de la extensión de su propia intervención.

Las cajas especiales son hoy objeto de una impugnativa casi general sobre la única base de que quebrantan el principio de autoridad del presupuesto y el principio de unidad formal del mismo.

Prescindiendo de una consideración puramente administrativa de este problema que quizás justificase de suyo en modo suficiente la existencia de las cajas especiales. Existe también un aspecto estrictamente financiero que contribuye a la justificación de las cajas especiales, justamente dentro de la técnica presupuestaria. Los ingresos de las cajas no suponen, como el impuesto, una pura motivación política, sino, por el contrario, un retorno a las viejas concepciones que antaño fundamentaron el impuesto como *aequalitas inter onera et beneficia* (24).

(23) En 1948 los ingresos de los organismos autónomos fiscalizados se elevaron a 4.617.334.952,56 pesetas. En 1950 se acercan a los 6.200 millones.

(24) HOBBS, *De cive*, 1669, cap. XIII, pág. 201 ss.: Ad tollendam ergo justam querimoniam, quietis publicae interest, et per consequens ad officium pertinet imperantium ut onera publica aequaliter ferantur. Praeterea cum id quod a civibus in publicum confertur, nihil aliud sit praeter emtae pacis pretium, rationis est ut ii qui aquae pacis participant, aequas partes solvant... Aequalitas autem hoc loco intelligitur non pecuniae sed oneris, hoc est aequalitas rationis inter onera et beneficia. Quamquam enim pace omnes aequaliter fruuntur, non tamen beneficia a pacis omnibus aequali sunt. Nam alii plus, minus alii adquirent. Et rursus alii plus, alii minus consumant. PUFFENDORF, *De jure nat. et gent.*, VIII, cap. V, párrafo 4: Tributa nihil sint aliud atque merces quam singuli pendunt civitati pro defensione salutis ac bonorum suorum. LOCKE, en *Two Treatises of Government*, 1689, párrafo 140: It is true, governments cannot be supported without great charge and it is fit every one who enjoys his share of the protection, should pay out of his estate his proportion for the maintenance of it. MONTESQUIEU: «Les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la surété de l'autre ou pour en jouir agreablement». GROTIUS, *De jure belli ac pacis*, 1625, lib. II, cap. 2; «Certe

No respondería, quizá, a una pura técnica financiera, en el manejo del presupuesto, la inclusión de los ingresos atribuidos a las cajas especiales y fondos generales del Estado. Estos ingresos especiales son, en definitiva, la contraprestación de un servicio público prestado *uti singuli*, una tasa técnicamente, y no la cobertura de necesidades consolidadas, *respondiendo* con ello antes al «fee principle» que al puro principio político del impuesto. Por ello, si se pretende conservar la unidad del presupuesto, quizás sea justamente lo conveniente al separar los ingresos de las cajas especiales, de los ingresos generales del Erario.

Dentro de una técnica puramente financiera, la existencia autónoma de cajas especiales parece tener con ello suficiente justificación en la necesidad de discriminar lo que pertenece a la pura teoría impositiva, de lo que afecta a una técnica parafiscal más cercana a la patrimonialidad. En este sentido se pronuncian actualmente en Italia MORSELLI y en Alemania VIOLON (25). El ataque primordial de las cajas especiales no debe, pues, verificarse partiendo del principio de la unidad y autoridad del presupuesto, que no es congruente con el problema ahora debatido, sino

quaecumque onera ad illas merces nullam habent respectum, ea mercibus istis imponi nulla aequitas patitur. SCHLOEZER, *Allgemeine Staatsrechts und Staatsverfassungslehre*, 1793: «Der Staat ist eine Erfingung die Menschen machten, zu ihrem Wohl. wie sie Brandkassen erfanden. Der Grund oder Unterwerfungs vertrag verleiht dem Herrscher zwar die potestas cameralis das ist das Recht. Steuern zu erheben, aber Rechenschaft von ihren Steuern ist er ihnen in jedem Galle schuldig.» La idea se repite en ROTTECK, LORENZ VON STEIN, BASTIAT, GIRARDIN, THIERS, BRUDILLART, GARNER, GANDILLOT, LUROY, BEAELIEU, DELATOUR, dando origen a las teorías liberales del cambio, del disfrute de los intereses, de la equivalencia o del seguro. Vid. sobre todas estas teorías el libro de GERLOFF, *Die oeffentliche Finanzwirtschaft*, Frankfurt, 1942, página 219 y ss., y el citado de SELIGMANN. También E. MORSELLI, *La dottrina del tributo*, Padova, 1942.

(25) E. MORSELLI, *Le point de vue théorique de la parafiscalité*, en «*Révue de Science et de Législation Financière*», enero-marzo 1951, pág. 84 y ss.; MORSELLI, *Le finanze degli enti pubblici non territoriali*, Padova, Cedam, 1943. Rapport Jacquier, sobre *Le problème des offices et établissements autonomes*, en «*Supplement au Bulletin Quotidien*», núm. 86, de 12 abril 1933; J. G. MERIGOT, *Elements d'une théorie de la parafiscalité*, en «*Révue de Sc. et de Lég. Financière*», 1949, núm. 2, págs. 134-150, y núm. 3, págs. 302-324; Estudio de la Direction Générale des Prix et du Contrôle, *La parafiscalité*, en «*Statistiques et Etudes Financière*», núm. 14, febrero 1950; VIOLON, *Sondervermoegen*, en «*Die Oeffentliche Verwaltung*», 1951, marzo. Esta autonomía de la parafiscalidad se predica en el texto exclusivamente en aquellos casos en que se trate de efectivos servicios públicos, prestados *uti singuli* y utilizados voluntariamente. En los ingresos *modo cogente*, por el contrario, la exacción se aproxima a la idea tributaria, y por ende, debe caer en la unidad del Presupuesto. Todo ello sin perjuicio del necesario control y coordinación política y financiera, cuyo problema debe mantenerse aislado del planteado en el texto.

desde otro punto de vista totalmente diferente. Los ingresos de las cajas especiales se conciben con contraprestación de servicios públicos, que son financiados por los propios usuarios, indiscriminadamente si estos usuarios pertenecen a niveles de renta ínfimos o tienen, por el contrario, capacidad económica suficiente (26). Se ha descuidado en este aspecto el manejo distribuidor del servicio, lo que TAWNEY llamó «la estrategia del servicio público» con fines de igualdad material. En este sentido incide, por ejemplo, todo el problema de los llamados *gastos de transferencia*, que caracterizan nuestro sistema de seguridad social, frente al cual, ya en concreto, está en estos momentos planteada la cuestión de su integración en el presupuesto general, al modo de la técnica británica o de su autonomía financiera y autofinanciación. La cuestión en este terreno tiene, por tanto, un punto de partida y una perspectiva totalmente distintas que las generalmente ofrecidas por el problema de las cajas especiales, y referente sobre todo a la tendencia redistribuidora de la renta nacional, y la conveniencia de que gran parte de los servicios públicos, y entre ellos la seguridad social, fueran totalmente, o en gran parte, financiados por los niveles altos de renta a través de los impuestos directos, en lugar de autofinanciarse por los asegurados y por las cargas indirectas que asumen «prima facie» (27).

(26) Cfr. en el sentido impugnado: Michele LA TORRE, *Sulla municipalizzazione dei pubblici servizi*, en «Riv. Amm.», 1933, pág. 119 y ss., que caracteriza la generalidad de los servicios municipalizados como «servizi pubblici reeditizi o speculativi»; Stanislao SCALFATI, *La finanza degli Enti locali*, 1936, pág. 261, que los caracteriza como ingresos adquisicionales. En el mismo sentido incide casi la generalidad de la doctrina alemana, que los configura como *Erwerbseinkuenfte*, o ingresos de adquisición. Por contra, SIBONI, *Assunzione diretta dei pubblici servizi da parte dei Comuni*, 1903, pág. 14; EINAUDI, *Hacienda Pública*; BORSI, *Le funzioni del Comune italiano*, en el «Primo trattato di Orlando», vol. II, pág. 280 y ss.

(27) Esta estrategia del servicio público como instrumento de igualdad material, y singularmente en el ámbito de la seguridad social, palia la proporcionalidad o regresividad del sistema. Así, en Inglaterra, por citar un país donde existen cálculos depurados, la progresividad impositiva se limita al *standard income tax* (que supone sólo el 39 % de la presión fiscal) y al *surtax*, *profit taxes* y *death duties* (que implican el 14 % de la presión). Son regresivos, al modo de nuestros impuestos indirectos, el *beer and tobacco taxes* (23 % de la presión), *purchase tax* (7 %) y otros impuestos indirectos (10 %). Empero, esta regresividad se atenúa por la política de gastos públicos. La *social expenditure* comprende un 34 % de los gastos totales del Presupuesto (13 % en educación y sanidad, 7 % en *national insurance*, *relief and family allowances* y 14 % en *food and housing subsidies*). Una familia situada en el nivel ínfimo de la renta (por debajo de las 500 libras) paga al Tesoro 9,50 libras (4,40 por *tobacco and drink taxes*, 2,25 por *social insurance contributions*, 1,10 por *income tax*, 1,05 por *purchase tax* y 70 c. por *local rates*), y recibe del Estado 8 li.

En general, frente a la tesis clásica de la unificación de las cajas especiales, como único medio de conseguir la plena autoridad del presupuesto, se postula la conservación de las mismas y de los sistemas para-fiscales que las nutren, si bien con el necesario control exterior, que aboca a un problema diferente de coordinación. Responden sus haciendas a una típica configuración del servicio público, y por ello si algún ataque fuerte merecen es, justamente en otro campo, el relativo al establecimiento de precios políticos en la prestación de estos servicios, y por consecuencia el sistema de subvenciones a las cajas, junto a sus propias formas parafiscales. Esto, aparte de los problemas de contabilidad y de control, de los que en este momento no ha de hacerse cuestión. En el fondo, el auge de la parafiscalidad obedece, en definitiva, a nuevos fines de intervención económica asumidos por el Estado moderno. Si pretendiéramos calificar de impuestos los ingresos parafiscales en su generalidad, llegaríamos a una idea tan excesivamente amplia del impuesto, que dejase infecundo el principio inspirador del concepto tributario en su propio sentido. Contrariamente a la idea del impuesto, la parafiscalidad responde más bien a un concepto clásico de trueque, llegándose con ello

bras por semana y familia (2,65 por *social insurance*, 2,10 por *foor subsidies*, 1,55 por *health subsidies*, 1,25 por educación y 45 c. por *housing subsidies*). (Datos para 1949, tomados de *Facts about the British Economy, ECA Mission to the United Kingdom*, enero 1950, pág. 26.) En España es difícil establecer un cálculo de los beneficios que percibe el nivel inferior de rentas. Precisaría discriminar el beneficio recibido por precios discriminados de racionamiento, gastos sociales de los distintos Ministerios, etc. Aunque carecemos de cifras para este cálculo, no es aventurado suponer de antemano que una parte de la actual regresividad fiscal viene compensada por estos gastos sociales del Presupuesto. De todos modos, dado que nuestro sistema de seguridad social es esencialmente mutualista y establecido sobre una base de autofinanciación, es probable que nuestras cifras no lleguen a las de otros sistemas, antes comentados; es esencialmente mutualista, decimos, porque la aportación patronal no se produce en España como una detracción de renta o beneficios, sino que cuenta como una partida de los «gastos» de explotación referente a personal (art. 39, Ley 16 diciembre 1940; escandallos oficiales de precios; revisiones de precios; fórmulas paramétricas, art. 3.º Ley 17 julio 1945). Y, por tanto, se incluye normalmente como partida del precio de coste que determina el precio de venta del producto o servicio; la repercusión íntegra de estas cuotas patronales es así la regla, de modo que juegan como verdaderos impuestos generalizados sobre el consumo y el gasto, con lo que no sólo no corrigen, sino que acentúan la nota regresiva.

Es éste justamente el aspecto más trascendental del sistema. En efecto, la introducción de los impuestos regresivos se ha generalizado ya en todo el mundo. Según los datos de los «Rapports» de la ECA, en Francia suponen un 36,2 más un 11,2 %; en Alemania, un 17,7 más un 20,7 %; en Italia, un 20,8 más un 41 %; en Inglaterra, un 34,5 más un 6,6 %, para 1950 (*Division of Statistics and reports of the ECA*, 1950, junio). En Holanda implican un 15,8 más un 18,6 %; en Bélgica, un 26,1 más un 13 %. En Grecia, sobre un total de ingresos ordinarios de 3 billones de dracmas, suponen

a una evidente paradoja: en tanto que el impuesto va desligándose en la historia y en la política de una idea liberal, ya decantada, y justificada como *pretium*, la parafiscalidad va conectándose justamente a esta idea inspiradora.

Vemos, pues, cómo el defecto más fundamental del sistema de parafiscalidad de nuestras cajas especiales es muy distinto del que se le imputa generalmente; ligándose fundamentalmente en el hecho de no utilizar esta misma parafiscalidad para fines de redistribución de la renta nacional.

5.—Redistribución de la renta.

La fuerte regresividad del sistema fiscal aboca, en definitiva, a una redistribución de las rentas en sentido contrario al que generalmente es preconizado en la actualidad. Los niveles de renta sitúan en la escala ínfima al 83 por 100 de la población nacional, concentrando la máxima riqueza en unas pocas manos.

Incluso en una pura idea liberal se encuentra la atribución al Estado de un fin redistribuidor de la riqueza nacional. En ROUSSEAU se encuentra esta misma idea, que hoy adquiere singular preponderancia e interés, dado el carácter social del Estado moderno. El impuesto deja de ser, como hemos visto, en la teoría, un puro instrumento neutral, para em-

estos impuestos regresivos la cifra de 2.153 billones. En Irlanda, sobre un total de 72 millones de libras irlandesas, suponen 37; en Dinamarca, con un total de 3.035 millones de coronas, implican 1.279 millones; en Portugal, con un total de 4.313 millones de escudos, 1.588 millones; en Noruega, con un total de 2.332 millones de coronas, 1.419 millones, etc., etc. Todos estos datos pueden ciertamente y en principio exculpar la regresividad de nuestro sistema fiscal, ya que en definitiva no hace sino seguir una corriente general. Y así se justificaba en el preámbulo de la Ley de 16 de diciembre de 1940. Mas ello no deviene plena justificación de la técnica regresiva, que si bien es cierto que, surgida por iguales necesidades de mayores y más rápidos ingresos, se ha extendido por todo el mundo, continúa implicando de suyo una redistribución de rentas inversa a la propugnada por una estricta justicia distributiva, y, aparte de ello, impide la formación del llamado efecto Veblen, al que en el texto nos referimos. De este modo todas las medidas de justicia social no vienen a tener su plena eficacia deseada y se truecan en meros remedios de la regresividad fiscal. Este argumento no es privativo, como vemos, para España, sino general, allí donde la regresividad impera en el sistema.

pezar a ser instrumento beligerante en la distribución de la renta nacional. Hace ya mucho tiempo que la teoría abandonó la tesis de *Leave-them-as-you-find-them-principle* del impuesto (creado por PETTI y defendido después por Mac CULLOCH) para atribuir al impuesto el carácter de más apropiado instrumento de política social. El impuesto no debe limitarse a ser cauce de los ingresos necesarios para el fisco, sino que debe matizar su actuación con una tendencia extrafiscal fuertemente accentuada. Frente a esta trayectoria doctrinal del impuesto, desde la neutralidad hasta la beligerancia, desde el fin económico al fin extrafiscal, nuestro sistema tributario verifica una regresión según los principios de justicia social, echando el máximo de carga tributaria sobre los económicamente débiles, y permitiendo una fácil evasión a los impuestos progresivos. Esta consideración, no ya de estricta justicia tributaria, sino de urgente política social, acentúa la necesidad de suprimir la regresividad de nuestro sistema fiscal, volviendo a los puros cauces de la progresividad en la imposición.

Es aconsejable de otra parte, y no ya en un campo puramente social, sino estrictamente económico, discriminar exactamente el origen de las rentas con gravámenes diferenciales; para los ingresos provenientes de pura especulación (*unexpected gains* o *windfalls*) y el beneficio derivado de los monopolios. Aun cuando, en principio, la constatación de un monopolio u oligopolio de hecho es siempre difícil y más para nuestra Administración fiscal, existen criterios indiciarios de su existencia; eales son, por ejemplo, el número *clausus* en la actividad industrial a la que se dedica la empresa.

No parece justo, en efecto, gravar en principio exactamente igual los beneficios obtenidos por los Bancos y las Compañías de Seguros, que aquellos procedentes de empresas en las que existe perfecta competencia. Esta discriminación es tanto más necesaria, por cuanto la introducción de tarifas fuertemente progresivas implicaría de rechazo el cercenamiento de los incentivos empresariales en aquellas industrias en que el riesgo fuera por encima de lo normal, significando, en definitiva, un estancamiento de nuestro progreso industrial. Solamente de este modo se llegará al fondo de una justicia distributiva, necesaria en nuestro actual grado de evolución social como base para restablecer las condiciones fundamentales de la vida asociativa. Como ha dicho STUART MILL, «*Only*

by agreeing to differ, harmony is preserved): *concordia discors*, porque sólo de este modo, a través de una flexible discriminación, puede desarrollarse un sistema impositivo justo. Como conclusión de este apartado, hay que destacar cuán parvamente nuestro sistema tributario ha asumido hasta el momento fines extrafiscales, y de otro lado, la forma descoordinada en que lo ha hecho; de estos fines hay que poner atención sobre todo en la política de redistribución de rentas, que perseguida por otras finalidades e instituciones se encuentra contradiécha, de modo indirecto, por el actual sistema tributario. Al impuesto como fuente de ingresos debe sustituir el impuesto como instrumento de control social y económico.

6.—*Flexibilidad del sistema tributario.*

Ha sido siempre intento de la técnica fiscal conseguir impuestos flexibles, los llamados en la técnica americana «*sensitive taxes*», que permitieran al Erario incrementar sus ingresos en período de inflación y disminuir correlativamente la presión tributaria en fases deflacionistas. Quizás otra justificación puramente financiera del Impuesto de Usos y Consumos, haya sido la consecución de esta elasticidad impositiva. Puesto de relieve, sin embargo, el fuerte índice regresivo de tal forma tributaria y la necesidad de su eliminación en gran parte, precisa conseguir esta flexibilidad a través de otros módulos. Podrá ser uno de ellos la inclusión de índices monetarios en las bases imponibles, tal como se recomendó en Estados Unidos por la Comisión que recopiló sus estudios en la famosa «*Facing the tax system*».

Esta flexibilidad en la evaluación de las bases imponibles, se manifiesta sobre todo como necesaria en los impuestos de producto y singularmente en la contribución territorial. En 1913 decía ya Flores de LEMUS que la causa principal que paulatinamente atenúa la importancia relativa de la contribución territorial, es su estancamiento. Las contribuciones de productos por la forma de fijación de las bases, tienen siempre cierta rigidez; pero este caso de inmovilidad coincidente con el progreso de nuestra agricultura y con el incremento rápido de los

rendimientos de la propiedad urbana, es enteramente anormal y debe ser examinado. El más somero análisis muestra que hay en las bases impositivas de la contribución territorial una inmutabilidad casi absoluta, y que el desarrollo de la riqueza nacional en este aspecto, no produce efectos sensibles en las cifras oficiales de los beneficios. Esta inmutabilidad es comprensible en los amillaramientos por la carencia de revisiones eficientes; pero no es tan fácilmente explicable en la riqueza que se dice oficialmente comprobada en el avance catastral. Como decía CALVO SOTELO, si la contribución rústica fuese real, no habría quizás necesidad de impuestos indirectos.

También la contribución industrial precisa ser dotada de mayor flexibilidad que la actual. Al introducirse en España —dice LEMUS— por los grandes hacendistas de 1845 el sistema de las contribuciones directas de producto, obra de la Revolución francesa, fué la contribución industrial el escollo en que tropezó la reforma; no obstante ser este tributo el que cuenta en nuestra patria con el precedente inmediato de análoga orientación. La petrificación de las tarifas, que solamente resultan incrementadas por disposiciones administrativas saltuarias y no periódicas y que en definitiva no pueden seguir ni el proceso del desarrollo de la técnica, ni el de la transformación económica de la industria y del comercio, y junto con ello la extensión excesiva de un sistema gremial arbitrario y sin limitaciones generales de contingentes, son los graves defectos que produce la rigidez de esta forma contributiva.

7.—*Coordinación impositiva.*

En este aspecto, las palabras que incluye el dictamen de la Comisión presidida por Flores de LEMUS, en relación con el proyecto unificador de reforma en el régimen de tributación, son de absoluta actualidad. La unificación que se intentaba introducir por este proyecto de 17 de noviembre de 1926, se refería, en primer término, a «la supresión de las contradicciones, incoherencias e irregularidades existentes en los elementos de nuestra imposición directa, que se han producido en la historia sin plan preconcebido por iniciativa y reforma del más diverso origen,

en las circunstancias más diferentes, con criterios dispares y bajo influencias de la más varia condición». Estas contradicciones las concretaba la mencionada Comisión en términos que no han perdido su total actualidad: «A) Heterogeneidad en la forma de los gravámenes de los rendimientos de igual naturaleza. B) Disparidad de los tipos de gravamen de rendimientos análogos y viceversa: gravamen igual e indistinto de rendimientos diferentes. C) Incongruencia entre la imposición especial sobre la renta de la Tarifa tercera de Utilidades y la imposición sobre el producto de las demás empresas. D) Contradicción entre las cuotas normales y las mínimas de dicha contribución y tarifa, cuotas que se miden, las primeras, por la renta, y las segundas, unas veces por el producto neto y otras por el producto bruto total, y en otras, en fin, por una parte de ese producto. E) Doble imposición de algunos rendimientos.

Esta coordinación tributaria no tiene solamente un puro aspecto técnico, sino que incide en problemas de estricta justicia material, afectantes al problema de igualdad tributaria. De estas cuestiones quizás la más relevante es la que hace referencia a la doble imposición. El legislador ha olvidado toda declaración general sobre este punto en que la Administración se halla atribuida a tomar sobre sí la responsabilidad de una resolución general que librase las rentas gravadas una vez de las sucesivas exacciones del impuesto. Precisa también en este aspecto una clara reglamentación que evite esta clase de injusticias.

Otro problema referente a la misma igualdad tributaria es el afectante a los sistemas concordados. Es injusto que un mismo acto tribute en los regímenes aforados cerca de una vigésima parte de lo que tributaría en el sistema central. Esta flagrante injusticia, residuo de viejos sistemas, quebranta la igualdad de los súbditos ante la ley, produciendo de rechazo una aminoración de los ingresos del Tesoro. La bonificación de que disfrutaban las provincias forales se paga con la aportación de las demás provincias.

8.—*Fortificación de la Administración activa.*

Como ha dicho Flores de LEMUS, en realidad es la Administración la que más urgentemente necesita reformas, así por el alcance e impor-

tancia práctica de los defectos actuales, como por la consideración que no debiera perderse de vista una vez más en la historia de nuestra hacienda; de que la constitución de un organismo administrativo fuerte es la condición previa de toda reforma honda del viejo sistema de nuestras contribuciones. En general, la instrumentación del organismo administrativo es muchísimo más difícil que la del régimen material de los impuestos, y estas dificultades suben de punto cuando se arranca de un modelo trasplantado a España, de algo tan genuinamente nacional francés como nuestros órganos extremos, las últimas ramificaciones de la Administración financiera.

La teoría y la práctica caracterizan a la Administración de las contribuciones como asignación legal de cuotas determinadas a determinados contribuyentes; frente a esto nuestros Organismos son competentes para tramitar expedientes de las reclamaciones relativas a las contribuciones que tienen nominalmente encomendadas. Nuestra característica no está, pues, en la gestión de los tributos, sino en el expediente. Precisa, de otro lado, órganos ejecutores adecuados que no sean meras ruedas en el sistema del expediente, sino órganos vivos en relación directa con los centros. Y fuera vano empeño querer sacar de una vez de nuestra Administración, tan pobre, elementos para urdir totalmente la nueva red de Administraciones ejecutoras. El problema aboca a dos vertientes: fortalecimiento de la Administración frente al súbdito contribuyente, con acercamiento de aquélla a éste, y coordinación interna de la Administración. No es un mero problema de gestión externa administrativa, sino también, y quizás primordialmente, una cuestión de *innere Verwaltung*, de Administración interna. Es, en definitiva, un puro problema de eficiencia administrativa y de racionalización de la técnica fiscal. Este tiene que ser establecido poco a poco, si no se ha de perturbar la que hoy existe y si se ha de poner frente a nuevas oficinas personal apto. Al mismo tiempo precisa dotar a la Administración ejecutora de los tributos de un fuerte poder, con facultades para establecer a los defraudadores de los impuestos penas mucho más fuertes que las actualmente existentes (28).

(28) Estas penalidades fuertes en la pura materia tributaria (dejamos aparte los delitos de contrabando y defraudación y los monetarios) se evidencian como necesarias si se predica una vuelta al peso máximo de la presión tributaria en los impuestos

Estos principios de desconcentración, coordinación, impulso de la gestión ejecutora y dación de poder a la Administración fiscal, preconizados en 1913 por Flores de LEMUS, revisten hoy, ante la herencia de una regresión material de nuestro sistema, una especial relevancia.

Este fortalecimiento de la Administración activa en materia tributaria, es particularmente necesario cuando la intensificación de la imposición se efectúe en la línea de los impuestos directos. Quizás un motivo que palie la regresividad del impuesto de usos y consumos es justamente la economía en la recaudación. Sólo 632 funcionarios recaudan la totalidad de esta contribución. Cada funcionario de este modo verifica la recaudación de cerca de seis millones de pesetas. Si se pretende volver al cauce de la progresividad total, es para ello presupuesto indispensable reforzar la Administración; afortunadamente el coste de recaudación en España se mantiene bastante por debajo del promedio entre los sistemas fiscales vigentes.

Paralelamente al incremento de poder de la Administración precisa también —y ello tiene importancia singular pertinente ya a un campo más general— una reeducación cívica del administrado. Como ha dicho NATHAN: «Es dudoso que se llegue a alejar alguna vez de nuestro pensamiento la idea popular de que los impuestos no son más que una molestia y una carga. El público desea servicios en número mayor y de mejor calidad, pero se opone a cualquier aumento de impuestos. A menos que la nación se muestre más comprensiva respecto a la función e importancia de la tributación, no podremos establecer ningún sistema tributario inteligente sin tropezar con enormes dificultades.» La supresión de impuestos indirectos, que no provocan lo que en términos smithianos podríamos llamar conciencia impositiva —tax consciousness—, no alejaría esta impresión psicológica del impuesto. Por el contrario, la elevación

directos. Los impugnadores de esta política penal, aneja a la propiamente tributaria, parten implícitamente de un erróneo concepto de la deuda fiscal como pareja a la deuda civil, sin parar mientes en el carácter público del impuesto. Cfr. en este sentido: BLUMENSTEIN, *Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht*, Basel, 1933, pág. 116 y ss.; VOGEL, *Die rechtliche Natur der Finanzobligation*, en el «Finanzarchiv», 1912, pág. 1 y ss.; MERK, *Steuerschuldrecht*, Tuebingen, 1926, pág. 8 y ss.; HENSEL, *Steuerrcht*, 3 ed., Berlin, 1933, pág. 56 y ss.; BUEHLER, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Berlin, 1927, I, pág. 6 y ss.; INCROSSO, *Istituzioni ni diritto finanziario*, Napoli, 1937, II, pág. 58 y ss.; GIROLA, *Sanzioni penali e sanzioni amministrative*, en la «Rivista di Diritto Pubblico», 1929, I, pág. 429 y ss.; Giuseppe LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Cedam, Padova, 1942.

de los impuestos progresivos que se predica, habría de chocar con la especial formación del contribuyente, reacio ante la Hacienda fiscal. Por ello esta reeducación política del administrado es singularmente importante, si se pretende el retorno a la progresividad.

9.—*La financiación de los sistemas de transición.*

Quizás el aspecto más difícil del establecimiento de nuevas formas tributarias bajo bases radicalmente diferentes de las existentes en la actualidad, sea el problema relativo a la financiación de las transiciones. Sin embargo, el problema es más aparatoso que realmente insoluble. En definitiva, si toda reforma se establece progresiva y paulatinamente mediante correlativos incrementos en la progresión tributaria junto a desgravaciones en los impuestos regresivos, la financiación de este sistema de tránsito no puede resultar sumamente dificultosa. De otro lado hay que tener en cuenta que toda sucesiva desgravación en los impuestos indirectos ha de repercutir necesariamente en el nivel de precios y, en definitiva, en la capacidad adquisitiva de la Administración para sus propios servicios e inversiones.

Si se pretende establecer bruscamente la transición, el sistema de financiación habrá de ser necesariamente el aflujo de sangre exterior al sistema, tal como, por ejemplo, supuso para la reforma de D. Alejandro Mon los ingresos procedentes de la desamortización. Tanto la ayuda exterior como la deuda pueden servir de bases para este sistema de transición.

10.—CONCLUSIÓN.

La oportunidad y urgencia de un profundo estudio de nuestro sistema fiscal se nos aparece por todo lo expuesto con claridad y con los caracteres de problema acuciante. Si la política general del Estado ha de tener consecuencias paralelas a las conscientemente perseguidas, es pre-

ciso que los efectos duraderos de la actual presión fiscal y de la distribución de esta presión se adecúen congruentemente a los fines pretendidos. Quizás estemos hoy en el trance de hacer quebrar esos mismos fines, justamente por las consecuencias pasivas o indirectas de una política fiscal regresiva. Una política de precios, de racionamientos, de transferencias coactivas, de protección a los económicamente débiles y de seguridad social, no puede, hoy por hoy, alcanzar su máximo grado de eficiencia sin el concurso paralelo de una política fiscal congruente. No son los fines deseados, sino los medios y las consecuencias reales, las que marcan la directriz de una política. En definitiva, como ha dicho Aldous HUXLEY (29), son los medios empleados quienes determinan la naturaleza real de los fines obtenidos. En todo caso, para una política con plena conciencia de sus efectos totales, el análisis depurado de la estructura fiscal se manifiesta como obviamente necesario, y en este sentido se centra en definitiva la conclusión de la presente comunicación.

(29) A. HUXLEY, *El fin y los medios*, trad. esp., Buenos Aires, 1939.

JURISPRUDENCIA

