

La reforma tributaria cómo fenómeno contemporáneo (*)

CESAR ALBIANA GARCIA-QUINTANA
Catedrático de la Universidad Complutense.
Director del Instituto de Estudios Fiscales

En primer término, ¿a qué reformas tributarias he de referirme? Parece deben quedar fuera de reflexión las reformas que se proponen o se introducen en los países industrializados, pues tales reformas, de carácter parcial, se promueven a instancias del perfeccionamiento técnico de su sistema tributario o al servicio de los fines cambiantes de su política económica.

He de ocuparme de las llamadas reformas tributarias sustanciales, esto es, de las que acometen los países que con eufemismo se catalogan como en vía de desarrollo. Estas reformas son de cierta envergadura y, además, han de enfrentarse con situaciones y con factores muy peculiares. Afectan a la propia estructura del sistema y tienen indudable trascendencia en los órdenes social y económico del respectivo país. Por todo ello, son objeto de especial consideración y están constituyendo lo que el profesor Fuentes Quintana llama la “era de las reformas fiscales”.

Ahora bien, esta clasificación de los países según su grado de desarrollo para delimitar las reformas tributarias que son objeto de análisis en esta sesión, no debe ser función exclusiva de sus macromagnitudes económicas, ni de determinados coeficientes o *ratios* indicativos de niveles de bienestar material. Los problemas inherentes a las reformas tributarias son diversos y complejos según factores no económicos. El tributo —y, por tanto, su reforma— constituye un fenómeno pletórico de ingredientes sociales, jurídicos, éticos y culturales, que no se miden, precisamente, en términos económicos o cuantitativos. El grado de industrialización o de desarrollo económico de un país, no nos debe servir para prever la carga problemática de una reforma tributaria. Son otros los elementos a auscultar. Si en él perduran vestigios de feudalismo o colonialismo; si sus tierras siguen repartidas según criterios de conquista o de favor real; si en él no se dio

(*) Conferencia pronunciada en el Seminario Iberoamericano sobre Reformas Fiscales. La Rábida, agosto 1978.

la transformación social que alumbró la revolución burguesa con su correlativa evolución ideológica; si las malas prácticas de las Administraciones públicas ha tenido confinados a los ciudadanos como súbditos; si la instrucción y la cultura de los administrados han auspiciado la existencia de dos países, el oficial y el vital, dentro del propio Estado; si, en fin, todavía hay estamentos sociales que no sienten el rubor del privilegio o de la discriminación injusta, es indudable, insisto, que a los efectos de una reforma tributaria de alcance estructural, ha de ser considerado tal país como subdesarrollado, pues lo único que no perdona, ni declara prescrita la Historia social de los pueblos, es la revolución que no se hizo o que quedó pendiente.

* * *

La apuntada clasificación de los países en industrializados y en vía de desarrollo, excluye a los socialistas, y de ello soy consciente, porque sus sistemas tributarios y sus reformas ofrecen unas características muy distintas, como ha estudiado Ardant, por el régimen jurídico de los medios de producción, por la planificación de las actividades socioeconómicas y por ser elementales y aún indolores los propios tributos, siempre con la salvedad de las nuevas direcciones hacia el socialismo en libertad de consumo y de dedicación profesional.

A otras reflexiones nos lleva la referida clasificación por niveles de desarrollo económico. Ellas nos servirán para puntualizar desde ahora las funciones que deben cumplir los tributos en las sociedades modernas, en cuanto en ellas está la motivación de las propias reformas tributarias.

No se discute que todo sistema tributario ha de tener muy en cuenta la estructura económica sobre la que ha de operar. La influencia de la estructura económica en el respectivo sistema tributario es, y debe ser, altamente positiva, pero esta conclusión no ha de llevarnos a proponer o mantener sistemas tributarios elementales, rígidos y regresivos en consideración a que el sector primario siga siendo el preponderante en la respectiva economía nacional. La contextura y, sobre todo, la administración de los tributos que rigieron en las sociedades agrarias, no se reputan hoy justos. Los países en vía de desarrollo deben aproximar sus sistemas tributarios al modelo de los más evolucionados, aunque la estructura económica no responda todavía a la que es propia de los países industrializados. La conciencia colectiva actual de la justicia distributiva, orienta las reformas a grados de equidad desconocidos en pretéritas etapas históri-

cas. El tributo es un instrumento de justicia y no debe plegarse a las estructuras económicas vigentes, pues sobre ellas ha de actuar con propósito de reforma.

Ahora bien, los países subdesarrollados no deben caer en la imitación fácil de los sistemas tributarios vigentes en los industrializados. Estos últimos incluso suelen exportarlos para mejorar sus posiciones de ventaja en los países en vías de desarrollo. Un sistema tributario progresivo y justo en un país subdesarrollado puede constituir una mera caricatura en su aplicación. Sobre este punto es terminante el profesor Musgrave. Hay que consultar la estructura social del país en vía de desarrollo económico, antes de implantar el sistema tributario de un país evolucionado. Si la estructura social va a impedir que el sistema tributario se aplique en sus propios términos, es preferible renunciar a una reforma tributaria ambiciosa en sus perfiles técnicos y redistributivos. Es decir, la estructura económica no debe condicionar el sistema tributario a establecer, pero sí debe tenerse muy en cuenta la estructura social del país de que se trate.

* * *

En segundo lugar, ¿por qué este despertar actual de los pueblos a las reformas tributarias?

Al formular esta pregunta no se olvida que en todos los países, antes y después de la primera revolución industrial, estuvo presente el fenómeno tributario en sus conmociones político-sociales. Muchas independencias políticas o fórmulas de auto-gobierno, se ampararon en los procedimientos tributarios a la sazón. Países que hoy tienen en curso importantes reformas tributarias tejieron parte de su Historia esgrimiendo rechazos tributarios. En España misma no es de hoy el ¡abajo los impuestos de consumos!, ni la negación de los Servicios pedidos por el Monarca, ni las barricadas de los comerciantes por la reforma de 1845.

No obstante tantos y tantos precedentes históricos que pueden parangonarse con las actuales reformas tributarias, es preciso reconocer que actualmente se dan en muchos países circunstancias y situaciones que fundamentan este generalizado movimiento reformador en lo tributario.

* * *

De un lado, está la creciente demanda de bienes y servicios públicos que recaba medios financieros para atenderla. Ahí está la finalidad primera del tributo: ser instrumento de financiación. La función primordial de

cualquier sistema tributario es la financiera. Ha de financiar el gasto público o, si se quiere, éste ha de ser prorrateado mediante el sistema tributario. Los tributos pueden ser concebidos en méritos del gasto público subyacente, y de ahí la simetría que unos y otro deben guardar. Esta finalidad de los tributos es común a todos los países, cualquiera que sea su grado de desarrollo. En esta concepción teleológica de los tributos se detienen quienes, como el profesor Sáinz de Bujanda, postulan la inserción dogmática del Derecho tributario en el Derecho financiero, como si de un único fenómeno se tratara. Un corolario de signo social, que suscribo, tiene esta concepción unitaria del tributo y el gasto público: que el principio de capacidad económica tradicionalmente adscrito a los impuestos, también rija en la vertiente del gasto público, conforme mantiene el profesor Rodríguez Bereijo.

Pues bien, el comportamiento de los ciudadanos de hoy, ya sea por las concentraciones urbanas, ya sea por los costes fijos que generan sus necesidades, ya sea por zafarse de los precios propios del sistema de mercado, está socializando o colectivizando —según se prefiera— la atención de muchas de las necesidades individuales. Este proceso de socialización económica echa sobre las espaldas de los presupuestos públicos los correspondientes servicios de esta naturaleza, que, a su vez, pasan la factura del tributo a la comunidad política. Naturalmente, si han de elevarse las recaudaciones tributarias en cuantías sustanciales, es ineludible que el incremento, al menos, se distribuya con criterios de mayor justicia. He aquí un motivo de reforma tributaria.

Por otra parte, tales necesidades de financiación ordinaria del gasto público son sentidas en mayor medida por los países en vía de desarrollo por el juego conjunto del “efecto-imitación” y por el propio atraso en la prestación de bienes y servicios públicos que en ellos existe. Los aumentos recaudatorios han de ser cuantiosos y la reestructuración del sistema tributario vigente ha de ser, asimismo, trascendental. Esta consideración se potencia y se agiganta si el país trata de despegar de una Hacienda de Servicios mínimos, para incorporarse con premura a una Hacienda que protagonice el crecimiento económico con obras de infraestructura y demás de inversión pública. También, desde este ángulo, quedan sobradamente justificadas las reformas tributarias en los países que quedan aludidos.

* * *

De otro lado, está latente un irrefrenable deseo de justicia en las relaciones interindividuales, se tiendan o no a través del Estado. Es cierto

que en muchos lugares y en muchísimas ocasiones la justicia se pide con medios injustos. Es cierto, también, que el hambre de justicia es explotada por quienes se sirven de ella. Es cierto que hasta la justicia requiere cultura para pedirla y administrarla. Pero ese sentimiento, de uno u otro modo expresado, tenía que comparecer en el ámbito tributario. Y ahí están las reformas tributarias intentando atender tan legítimo requerimiento.

Las lejanas raíces de este movimiento por la justicia en las relaciones y en las situaciones económicas está en la doctrina de Cristo y en los textos de la Patrística. Pablo VI, en línea ciertamente moderada, nos ha dejado el testimonio secular de la Iglesia cuando ha comentado: "... la propiedad privada no constituye para nadie un derecho incondicional y absoluto. No hay razón alguna para reservarse en uso exclusivo lo que supere a la propia necesidad cuando a los demás les falta lo necesario. (...) el derecho de propiedad no debe jamás ejercitarse con detrimento de la utilidad común según la doctrina tradicional de los Padres de la Iglesia y de los grandes teólogos. Si se llegase al conflicto—añade— entre los derechos privados adquiridos y las exigencias comunitarias primordiales, toca a los Poderes públicos procurar una solución, con la activa participación de las personas y de los grupos sociales". Y así tantas otras citas dentro de la concepción cristiana del orden social, que asigna a la propiedad privada de toda clase de bienes una trascendental función social. Parece evidente—explico— que son causa de lesión a la justicia social la realización de consumos de lujo inmoderados y de inversiones no exigidas o inconvenientes para el bien común—sobre todo si tienen lugar con cargo, total o parcial, a fondos públicos—. La propia renta personal en cuantías injustificadas por la magnitud de la respectiva unidad familiar, pone en entredicho la función social que en todo caso deben cumplir los bienes económicos. Hoy ya no se puede defender que con los "ingresos legítimamente adquiridos" se puede hacer lo que venga en gana, sino que tienen que tener la aplicación que genere la mayor rentabilidad económico-social. Aquí, en Huelva, y en el año 1957, denunciaba su obispo monseñor Cantero: "Hoy existen auténticos deberes sociales de los que no tienen apenas conciencia las clases dirigentes y educadoras del pueblo español". Y el cardenal Herrera, desde Málaga y en el año 1956, dejó dicho: "Hemos creado un tipo de cristiano pobrísimo en virtudes sociales. Casi puede afirmarse—añadía— que zonas muy extensas de nuestra sociedad practican de una manera deficientísima la caridad y hasta carecen del verdadero sentido de justicia".

Y así tantas y tantas más citas. Desde la expresada concepción se fundamenta la existencia del impuesto, esto es, con arreglo a la capacidad económica o de pago de los contribuyentes, y al margen de su función financiera. La función social que lleva, naturalmente, intrínseca la propiedad privada, justifica y ampara el impuesto redistributivo, y éste, a su vez, es el motor de las reformas tributarias de estos últimos años y de los venideros.

* * *

Con lo expuesto no se agotan las motivaciones de las reformas tributarias a que vengo aludiendo. Me refiero, ahora, al sistema de mercado que genera desigualdades y situaciones de monopolio o privilegio en el orden económico, que han de ser automáticamente corregidas, es decir, sin que el Estado tenga que acudir a medidas excepcionales y a veces heroicas por los intereses en juego y por los compromisos tradicionales, cuando no por los obstáculos asimismo tradicionales. El mercado de los bienes urbanos y urbanizables es el más aleccionador ejemplo. Pues bien, la tarea correctora ha de ser encomendada al impuesto, pues éste es el medio más objetivo e impersonal para castigar los procesos monopolísticos y para minorar los beneficios obtenidos por una concurrencia implacable. Si el sistema de mercado puede ser "social", parece indiscutible que el impuesto ha de estar presente en sus dos vertientes.

He aquí, pues, un motivo más para plantear el impuesto según las exigencias del bien común en el sistema de economía de mercado, que ha de desembocar en una reforma tributaria sustancial y progresiva.

* * *

Desde otro punto de vista más, aunque con ciertas reservas por mi parte, se pueden explicar las reformas tributarias desencadenadas por los países en vía de desarrollo. El sistema tributario en estos países ha de favorecer el desarrollo socioeconómico de los mismos. Han de pasar de una economía agraria a otra industrial y de servicios. El tributo está específicamente convocado en esta transformación. Su instrumento es el incentivo aplicado en la base imponible o en la cuota tributaria. En estos países tienen ancha vigencia la clásica distinción de los impuestos de "ordenamiento" y "financieros". Sus reformas tributarias han de establecer exenciones, apoyos y bonificaciones al servicio del desarrollo económico. Naturalmente, estos costes fiscales son financiados por los impuestos ordinarios, esto es, por los recaudados según la capacidad económica. Aquí están las salvedades a que acabo de aludir.

La política económica contrapesa a la justicia en el plano de los tributos. ¿Qué hacer? ¿Dónde está el límite? ¿En qué medida la justicia del impuesto debe soportar el requerimiento del desarrollo económico? Trataré de dar alguna respuesta a continuación.

Es obvio, en primer término, que no debe confundirse el desarrollo económico con el mero crecimiento. Donde sólo exista crecimiento económico, no debe estar presente el incentivo tributario. Es, asimismo, aconsejable que si el desarrollo económico se divorcia del desarrollo social, tampoco debe sacrificarse el tributo al desarrollo económico. En estas coordenadas puede estar la solución justa, aparte de que el "dividendo del desarrollo" protagonizado o estimulado por las exenciones tributarias, debiera ser distribuido con criterios distintos a los tradicionales, pues de algún modo hay que retribuir a la colectividad que soportó el coste de tales exoneraciones. Nada digamos cuando se trata de estimular el ahorro personal de quienes por su renta disponible han de ahorrar o han de consumir sin civismo.

En cualquier supuesto hay que contabilizar las exenciones y bonificaciones tributarias en un pormenorizado presupuesto de "gastos fiscales" que las aproxime, siquiera, a las subvenciones y demás transferencias de capital o corrientes. Y siempre habrá que tener presente: 1.º Que las exenciones tributarias deben suprimirse tan pronto como hayan cumplido la finalidad de fomento que las legitimó, y 2.º Que estas exoneraciones deben ser cuidadosamente analizadas, pues las suelen proponer los afectados por la reforma tributaria progresiva, tratando de neutralizar los efectos de la reforma misma.

Asimismo, la política de transferencias en la vertiente del gasto público y la de los incentivos en la de los tributos deben ir en paralelo, sirviendo los ineludibles ajustes en la distribución de la renta que los sistemas económicos capitalistas precisan en toda época.

Hasta aquí los principales motivos que explican o fundan las reformas tributarias que figuran en las agendas políticas de los países en vías de desarrollo socioeconómico.

* * *

En tercer lugar, ¿cuáles son las dificultades más comunes que han de vencer las reformas tributarias para llegar a feliz término?

Antes de dar respuesta a esta pregunta importa indicar que dadas las limitaciones propias de una intervención oral, no es posible desarrollar los respectivos subtemas en forma aislada o sistemática. Algunos están presentes en varios apartados, y no es de esta oportunidad reiterar reflexiones por puro afán sistematizador.

Entre los factores que entorpecen la acción reformadora del sistema tributario vigente está el grado de cultura —en su más ancha acepción— del respectivo país. También debe ser considerada con particular atención, la capacidad de la Administración tributaria. Asimismo, cuantos resortes ponen en marcha la contrarreforma tributaria, según destaco más adelante.

* * *

Acabo de indicar que uno de los factores de importancia crucial en los procesos de reforma tributaria es el grado de cultura del pueblo que los protagoniza. Acaso sea el decisivo. La propia reforma tributaria es expresión de cultura y su éxito depende más de la cultura del país que de las disposiciones que se dicten.

La cultura no se confunde con la instrucción. La cultura abarca las actitudes y las ideas de la sociedad ante su misma existencia. Un pueblo culto es un pueblo en cualquier caso libre, y, como tal, busca que las ideas más nobles y más justas germinen y den fruto en derredor del bien común y del bienestar individual, como exigencias indeclinables del ser humano para su propia realización personal.

La cultura, *per se*, reniega del privilegio y rechaza sin contemplaciones la desigualdad ante la Ley. La cultura es, indudablemente, el mejor aliado de toda reforma tributaria justa. En la escuela y en el testimonio de las clases directivas, debe estar el vigoroso y viable germen de las reformas tributarias.

También ha de advertirse que la cultura es variable independiente de la renta *per capita*. Por ello, se equivocaron quienes establecieron los niveles del auténtico pluralismo político en la escala de las rentas individuales expresadas en dólares. La cultura es algo más, bastante más que el bienestar material. Por ello, en tantos y tantos supuestos ata más al hombre la preocupación por el bienestar material que el propio bienestar material.

No debe sorprender, por tanto, que las reformas tributarias se atasquen o se desvirtúen en países con un aceptable grado de desarrollo económico, pero con evidente atraso cultural. Por ello, también, determinadas clases dirigentes han procurado, o no les ha importado, que la cultura penetrara

muy espaciadamente en las capas sociales y, asimismo, que las minorías cultas se mantuvieran alejadas del manejo de la economía pública. A tal fin se ha hecho cuanto ha sido posible, en pro de una burocracia mal retribuida y peor seleccionada, seguros, como estaban, los titulares del Poder público, que la más eficaz aliada frente al cambio tributario sería la propia burocracia fiscal, por una u otra motivación.

Tema colindante con el de la cultura es el de los estudios en materia tributaria. No hace mucho se quejaba Prest del estado de los estudios de Hacienda Pública en Gran Bretaña. ¡Qué no podrá decirse de otros países! Deliberadamente o no, han sido preteridos los estudios sobre Economía del Sector Público y sobre Derecho tributario. Se ha conseguido durante muchos años que la materia tributaria fuera algo esotérico, incluso para las llamadas clases cultas. Hasta época relativamente reciente no se han abierto las Universidades al estudio de la Hacienda Pública en sus diversas disciplinas. Si, acaso, se transmitía literalmente la legislación de Hacienda Pública como si se tratara de una especie de fatalidad que no admitía más análisis que el mínimo posible para una aplicación ajurídica o mecanicista, ni más reforma que la de elevación de los tipos de gravamen, exigida frecuentemente por un gasto público que se calificaba de voraz y despilfarrador. El propio fraude fiscal ha sido un factor coadyuvante de la ignorancia en esta materia, que ha alcanzado incluso a los intelectuales, pues es preferible incumplir las leyes tributarias por desconocimiento de sus textos.

En esta línea hay que desarrollar una importante tarea educativa. Metas parciales irrenunciables son las de fortalecer la responsabilidad moral y la de facilitar información. Se ha de tener en cuenta, como escribe el profesor García Hoz, que “el niño, sin capacidad crítica suficiente, acepta lo que los adultos, con quienes convive, le enseñan”. O, como ha expresado el profesor Lauré, “en nuestros planes de enseñanza la carencia de cursos de formación cívica en materia fiscal, fomenta, desde nuestros años más jóvenes, el espíritu de crítica y rebeldía; y, lo que todavía es peor, la enseñanza de la Historia lo desarrolla aún más”.

No se trata, en fin, de generalizar los estudios sobre la imposición óptima, sobre los bienes públicos o sobre las llamadas “externalidades”. Se trata de que los grandes principios tributarios y las exigencias mínimas de la ética social formen parte de la instrucción primaria y media, pues sólo así estarán estos temas en el proscenio de los debates políticos, no, como ahora, en que la reforma tributaria es un *slogan*, cuando no un conjunto de interrogantes a despejar en el Parlamento en la fase de re-

lamentación. Se trata, por último, de que la Administración tributaria tenga la colaboración de los contribuyentes en lo que éstos pueden prestarla, esto es, en la comunicación y registro de datos propios y ajenos. Sólo con la adhesión y el conocimiento responsable de todos, discurrirán las reformas tributarias por los cauces transparentes de la discusión pública, y sólo así podrán ser aplicadas en términos serenos y exactos, cerrando tantos y tantos postigos que el fraude tiene abiertos, así como los que jubilo inaugura con ocasión de la propia reforma, explotando sus fisuras y los cambios en la organización y en el funcionamiento del sistema.

A estas tareas de instrucción en materia fiscal coopera en importante medida la promulgación de códigos tributarios. Nuestra Ley General Tributaria y los textos legales inspirados en el modelo de Código tributario para América latina, que con otros colaboradores redactaron Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa —de grata memoria— y Valdés Costa —que asiste a estas sesiones—, son medios de alto valor científico, al mismo tiempo que mensajes culturales de primera magnitud, pues reflejan en forma sistemática y ordenada los principios generales del Derecho tributario, incluyendo las disposiciones procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos en los Estados de Derecho, que, afortunadamente, están iniciando su conversión en Estados de Justicia, al condicionar la legislación y la administración a los grandes principios que deben presidir las funciones del moderno Estado social.

* * *

En varios pasajes de esta disertación se postula y se prevé que una reforma tributaria convenientemente asistida por la Administración pública y contando con la colaboración responsable del sector privado, debe desembocar en la puntual observancia de las leyes tributarias, pues, de no acontecer así, se agravarán las desigualdades generadas por el fraude. En efecto, la gestión de un sistema tributario es tanto más difícil cuanto más técnico o complejo es el propio sistema. Con otras palabras podría afirmarse que cualquier régimen tributario aplicado con eficiencia, ya es justo. Y, contrariamente, el régimen tributario más perfecto y equitativo, resulta injusto si no se aplica en sus propios términos.

Ahora bien, las reformas tributarias promulgadas no han de provocar, al menos de modo inmediato, un cambio importante de actitud ante el

tributo, ni, por tanto, se logrará en plazo breve que rijan a niveles satisfactorios. Sin embargo, estimo que a dichos objetivos de generalidad y eficacia, han de coperar fenómenos extra-tributarios, como seguidamente paso a exponer.

Entiendo que la definitiva potenciación de cualquier sistema tributario en orden a su efectiva vigencia en la realidad social, ha de venir, y pronto, por las vías de la mayor integración de los factores productivos en el seno de las empresas. El conocimiento general de las participaciones al trabajo y al capital por parte de las unidades económicas, los nuevos modos de gestión de las empresas, la total transparencia de las relaciones económicas de los sectores público y empresarial, el desarrollo del capitalismo popular y la mayor y más directa participación de las sociedades modernas en la gestión de los servicios de utilidad pública, serán, así se espera, factores trascendentales en favor de la exacción de los tributos según las leyes en vigor. Es decir, en la próxima era de los sistemas tributarios han de encontrar estos últimos el mayor apoyo logístico en los procesos de colectivización económica, sea o no ideológica, y, por tanto, de mayor integración social de las economías nacionales y supranacionales. Basta considerar los fenómenos cooperativos, de economía concertada, de sociedades laborales, etc., para comprobar cómo la Hacienda Pública encuentra expeditos los caminos de la investigación tributaria. Los profesionales son otro ejemplo aleccionador. Van entrando en tributación gracias al vertiginoso proceso de socialización en que se encuentran. También es de esperar se incorporen plenamente al impuesto sobre el valor añadido, dada la importancia del "valor agregado" de naturaleza intelectual que en sus honorarios está presente. Es decir, por uno y otro camino se conseguirá desaparecer la sarcástica situación de estos contribuyentes en casi todos los países.

Se puede ser, por todo ello, optimista en cuanto a la vigencia real o efectiva de los sistemas tributarios, en razón, como queda dicho, de la colectivización que irremediamente se está dando en los procesos productivos y en muchos servicios privados de utilidad o interés general. Cuantos participen en tales actividades socializadas, ya sea como trabajadores, ya sea como capitalistas en el sentido no peyorativo de esta palabra, serán coadyuvantes de la acción investigadora de la Administración tributaria, resolviéndose así el gran problema de la función tributaria, que es el conocimiento en tiempo y en cuantía de las capacidades contributivas por las oficinas liquidadoras.

Ahora bien, y concluyo este apartado, no se oculta que en las estruc-

turas socioeconómicas colectivizadas por los meros comportamientos individuales en las sociedades modernas, tendrá mucha menos trascendencia o importancia el actual impuesto sobre la renta de las personas físicas.

* * *

También he de citar aquí la proverbial actitud de despreocupación por la *res pública*, que alcanza, ¡cómo no!, a la Hacienda Pública, a pesar de que la Hacienda Pública está empapada por la más depurada teoría de las solidaridades económicas en los respectivos espacios, y a pesar, también, de que cuenta con el más amplio y eficaz arsenal de instrumentos al servicio de la justicia social, que es la justicia de nuestros días.

Acaso el motivo común de este desinterés por la política y del secular fraude fiscal que en determinados países se advierten, bien puede estar en que el régimen electoral fue en ellos "censitario". Seguramente se prefirió no participar en las elecciones políticas, si para figurar en el censo electoral era preciso estar incluido en los primeros lugares de los censos tributarios. La tardía recepción del sufragio universal en los aludidos países y el ejercicio no correcto del mismo, tal vez han determinado situaciones tributarias *de facto* que hoy claman por la reforma. Estas connotaciones entre el derecho al voto y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pueden constituir una explicación —histórica— para los países más necesitados de reformas tributarias sustanciales. Sería de lamentar que se confundiera la reforma "legal" con la reforma "real", estimando que las recaudaciones son fiel reflejo de los ordenamientos jurídicos y olvidando que las diferencias con otros países susceptibles de comparación no están en la legalidad sino en la realidad. Como ya denuncié en 1954, antes de decidir sobre el sentido de una reforma tributaria hay que examinar si la ordenación jurídico-tributaria es una mera "apariencia jurídica" respecto de la realidad social.

* * *

En cuarto lugar, ¿cuáles son los argumentos de quienes dirigen la contrarreforma tributaria?

Muchos de ellos están implícitos o explícitos en otros apartados de esta exposición. Otros se resumen a continuación, sin mayor grado de sistematización que el mínimamente preciso para no incurrir en duplicaciones.

En ocasiones son abortadas o desquiciadas las reformas tributarias trayendo a colación la alternativa política monetaria/política tributaria, y pronunciándose a favor de la primera. Aparte de que los costes de una y otra política son satisfechos por sectores o estamentos sociales distintos, ha de advertirse que proponer o acudir a los instrumentos monetarios de la política coyuntural, suele ser una maniobra de aplazamiento o de distracción de la reforma tributaria que el país necesite y demande, alimentada por quienes serían destinatarios de la misma.

Un enfoque correcto de dicha opción exige, en primer lugar, determinar si ya se dispone o no de un sistema tributario flexible y justo, pues si así no fuera, es aconsejable no desplazar la reforma tributaria en méritos a la política monetaria. Es más, los mecanismos monetarios encontrarían en los tributos reformados la ayuda o cooperación que antes no podían prestar por su falta de flexibilidad.

También es de considerar y, en su caso, de fundamentar, que toda política de rentas exige medidas de reforma que potencien la tributación de los rendimientos del capital. Se entiende así porque la política de rentas, en la experiencia más generalizada, se ciñe, *de facto*, a los salarios. A las rentas del capital se ofrecen numerosos vericuetos para zafarse de las medidas restrictivas de la política a que me vengo refiriendo. Justo es, por tanto, que su contrapartida sea una reforma tributaria de signo progresivo y que discrimine desfavorablemente las rentas y las ganancias del capital respecto de las retribuciones al trabajo personal. Es, no obstante, de lamentar que medidas de justicia, cuales son corrientemente las de reforma tributaria, hayan de arrojarse en la mera compensación de topes o restricciones salariales. Pero bien venida sea la factura que la política salarial paga, en favor de la política tributaria que atiende a la fuente de los rendimientos imposables según la tradicional clasificación: capital y trabajo personal.

* * *

El conservadurismo, poco o nada razonable, siempre libra su peculiar batalla frente a la reforma tributaria. Cuando pierde la oposición frontal se encastilla en la redacción ambigua de las disposiciones de reforma o en la inserción de atenuantes por vía técnica. El tratamiento de las ganancias del capital, la generosidad en los apoyos o desgravaciones fiscales a las inversiones indiscriminadas, las relaciones inter-societarias, la aceptación de reservas sin límite por quebrantos en los créditos y demás activos, la

admisión incontrolada de donaciones que no atienden a fines públicos o de utilidad pública, la constitución de provisiones por agotamiento de recursos que son de dominio público, etc., etc., son medios que con ropaje técnico-económico atentan a la justicia y generalidad del sistema tributario y sitúan en niveles de anemia a la respectiva Hacienda Pública.

Contra estos mecanismos de corrección en favor de los más afortunados, no se esgrimen los consabidos reparos de complejidad normativa en lo tributario, a pesar de que son, de suyo, enmarañados en su regulación y en su aplicación. Antes al contrario, las dificultades de comprensión sirven para velar el sentido discriminatorio a la inversa de las propias medidas excepcionales, respecto del pueblo que asiste ingenuamente a la representación de la reforma tributaria.

Huelga agregar que a evitar estas distorsiones en tantas oportunidades reñidas con la equidad y negativas para la actividad económica, están especialmente convocados quienes como técnicos participan en la gestación de las reformas tributarias.

* * *

Otro de los argumentos que se emplean contra las reformas tributarias que persiguen un mayor grado de justicia en el respectivo sistema, es el de su complejidad. La observación es cierta en lo superficial y es farisaica en lo recóndito. Hoy por hoy no se puede pretender una fiscalidad justa que sea al mismo tiempo sencilla en su comprensión y en su aplicación. Si el sistema tributario ha de ser elemental, tiene que renunciar a gravar adecuadamente capacidades económicas, esto es, según las reglas de oro de la equidad vertical y horizontal. Los sistemas tributarios simples son, necesariamente, toscos e injustos. Es mucho más compleja la determinación de las bases imponibles por métodos directos, que por procedimientos indiciarios, pero bien sabemos qué coeficiente de aproximación a las bases imponibles reales arrojan las bases imponibles evaluadas mediante índices o módulos. La imposición equitativa conlleva medidas complejas e individualizadas. No se puede dar la razón a Colbert en este punto. Como ha escrito Mehl, "no se ve por qué tipo de milagro los regímenes tributarios pueden escapar de la complejidad de las instituciones y de los procedimientos, que son la esencia de las sociedades evolucionadas". Se trata, en fin, de un juicio de valor sobre el que ha de pronunciarse la opción política. Pero desconfiemos de quienes se oponen a la reforma tributaria, alegando la complicación de sus disposiciones y la complejidad de los procedimientos de declaración y de liquidación, sobre

todo si la censura parte de quienes cuentan con asesores y expertos en fiscalidad. Los regímenes tributarios primarios o elementales, como acabo de indicar, se sirven de impuestos de base indiciaria, que a corto y a largo plazo gravan regresivamente las rentas y los patrimonios reales.

Estas reflexiones no pretenden amparar en todo caso reformas tributarias sofisticadas en aras de un perfeccionamiento técnico del sistema. La evasión legal, la defensa de la progresividad, el tratamiento correcto de la unidad contribuyente, el gravamen neutral de las ventas de bienes y servicios a las economías familiares, exigen textos legales de gran rigor técnico y un tanto complejos. Por ello, si se tiene fundada duda de que tales regímenes tributarios no se van a poder aplicar en sus propios términos, habrá que recapacitar sobre el grado de tecnificación que en cada país y en cada época sea admisible o aconsejable. Entre un impuesto sintético sobre la renta que vaya a aplicarse con criterios indiciarios y un impuesto analítico sobre la renta que se aproxime a las bases reales, este último debe ser el elegido. Entre un impuesto acumulativo con todos sus defectos y un impuesto sobre el valor añadido liquidado *a forfait*, será preferible el gravamen "en cascada". Toda perfección fiscal, como ha expuesto Stourm, implica complicación en las normas jurídicas y en la gestión tributaria. Pero no mayor complicación que la que puedan digerir con un cierto esfuerzo y en cada época tanto la Administración tributaria como el cuerpo contribuyente.

También en este punto puede la tecnocracia fiscal consumir un velado turno en favor de un cambio tributario superficial, al mismo tiempo que hace inoperante la reforma por las insalvables dificultades que genera el nivel técnico con que se establece. Atención, pues, a las disposiciones redactadas de modo inaccesible para la mayoría de los contribuyentes que se propongan conocer la incidencia formal y material de ellas en su renta y en su patrimonio.

* * *

Aspecto colindante con el que acaba de ser examinado, es el relativo a los costes de implantación de la reforma tributaria y de funcionamiento del sistema reformado. Desde las legendarias revisiones catastrales de la propiedad inmobiliaria, se vienen invocando los costes funcionales para abortar las reformas tributarias o para dejar inoperantes las reformas tributarias promulgadas. Nada digamos cuando se trata de personalizar el sistema tributario y hay que establecer, depurar y conservar registros de rentas y de patrimonios de las personas naturales. De aquí que los pro-

verbiales defensores de la imposición indirecta, esgriman siempre el argumento de su eficacia con minúsculos costes de gestión. Quienes así arguyen no contemplan todas las variables de la cuestión, pues habrá que computar la recaudación esperada, los efectos externos del impuesto reformado y, sobre todo, la mayor justicia del sistema tributario resultante de la reforma. Una reforma tributaria es un gran proyecto de inversión pública al servicio del equilibrio económico y de la solidaridad de la sociedad destinataria. Pues bien, si en los proyectos de inversión pública se computa la "rentabilidad social" de la inversión misma, ¿por qué no ha de valorarse e imputarse la justicia del sistema tributario después de la reforma? La justicia es un bien público preferente y ha de brillar en lo tributario a cualquier coste, pues sin justicia tributaria no hay arquitectura social perdurable en país alguno.

En este orden de consideraciones es el impuesto sobre el patrimonio neto de las personas naturales una víctima propiciatoria. Se silencian las "externalidades" que difunde en el seno del respectivo sistema y las funciones compensadoras que cumple respecto de los rendimientos del trabajo personal sometidos a puntual gravamen. También la tributación de las ganancias del capital suele ser censurada por los costes que determina su exacción. Es muy significativo en todo caso que estos impuestos sean los rechazados en méritos a los gastos de administración, pues ello es revelador de que no se discute su justicia en la sociedad de nuestros días.

Por otra parte, es de anotar que si se mutila una reforma tributaria progresiva y técnica por sus costes de exacción, se está condenando a la respectiva Administración pública a que permanezca en niveles operativos arcaicos e ineficaces, que, a su vez, se invocarán para frustrar futuros empeños reformadores del sistema tributario. En este aspecto debe traerse a colación el lúcido razonamiento de Atkenson: "El principal activo fiscal de un país es el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes de sus disposiciones tributarias. Este activo fiscal—sigue diciendo—es un auténtico activo nacional, y, como todo activo, se halla sujeto a depreciación, que debe ser amortizada mediante los desembolsos necesarios para mantener una Administración tributaria eficaz y vigorosa".

* * *

Nueva llamada de atención merecen las recomendaciones que tienen su remota fuente inspiradora en los países industrializados, que hace tiempo llevaron a término su "revolución fiscal". A estos países importa

que las reformas tributarias de los en vía de desarrollo no deterioren sus favorables posiciones de intercambio con estos últimos. En este sentido se ha llegado a argumentar en favor de gravámenes altos a cargo de contribuyentes modestos..., porque así se evitan el estancamiento económico y la inflación, ya que —se afirma textualmente— “el crecimiento económico constituye la mejor garantía contra la pobreza”. Y así tantas otras medidas que sibilinamente se sugieren de espaldas a la equidad tributaria, puesto que constituyen o consolidan ventajas para los países exportadores de capitales y para los que cobijan empresas multinacionales.

Sabido es también que cuando la legislación interna del país en vía de desarrollo no responde a tales prédicas interesadas, todavía quedan los convenios para evitar la doble imposición internacional como instrumentos de prolongación de situaciones de privilegio de los países desarrollados. Recuérdese, por ejemplo, la no aceptación del “crédito por impuesto no pagado o exonerado” (*tax sparing*) y sí, sólo, del “crédito por impuesto pagado” (*tax credit*), que implica un sacrificio infructuoso para la Hacienda Pública del país no desarrollado, en beneficio del Tesoro público del país del inversor.

También, pues, desde el plano internacional se pretende cambiar el rumbo de las reformas tributarias justas, al abrigo de criterios de eficiencia económica.

* * *

¿Cómo luchar, entonces, contra tantos factores políticos y sociales, contra tantas situaciones consolidadas al correr de la Historia, contra tantas instituciones en estrecha inter-acción que intentan hacer inviable la reforma tributaria?

Aunque muchas de las medidas a adoptar están latentes a lo largo y a lo ancho de esta disertación, no deja de ser útil recoger aquí alguna reflexión más para la acción:

Queda advertido que en los procesos de reforma estructural de los sistemas tributarios se dan dos clases de oposiciones a la reforma misma: Una, que se enfrenta con la reforma tributaria formando parte de una oposición más amplia a cuanto signifique cambio, y que tiene por objeto impedir se lleve a cabo el total programa reformador o regeneracionista; y otra, que se debate frente a determinados aspectos, incluso no sustanciales, de la reforma general, pero que, sin embargo, aspira a abortar la reforma tributaria en ella inscrita. Los modos de actuación son muy va-

riados, como hemos visto, pero todos rompen en las líneas más sensibles de la reforma tributaria. Contra ellos debiera bastar la discusión pública en términos comprensibles, que deje al descubierto los propósitos de los contra-reformadores desvelando ambigüedades.

Se propugna el debate público y clarificador, porque es usual que tanto los que postulan la reforma tributaria en sus programas electorales, como los que no se oponen abiertamente a ella en análogo trance político, sólo hacen tímidas y catalépticas referencias a la reforma tributaria y no aventuran, siquiera, las líneas más elementales de la reforma que se predica o que, en principio, parece ser aceptada.

En esta línea se recomienda la constitución de confesados "grupos de presión" para impulsar y apoyar la reforma tributaria. No basta promover la reforma tributaria y crear un estado de conciencia colectiva favorable a ella. Hay que ampararla en el período de elaboración parlamentaria y evitar que su laborioso y dilatado parto dé oportunidades para introducir modificaciones que la hagan inviable en sus más caros objetivos. No son muchas las ocasiones históricas que se tienen para reformar las estructuras socioeconómicas por medio de los tributos y los correlativos gastos públicos, por lo que no deben desaprovecharse malbaratando las que propician los acontecimientos políticos en cada país.

* * *

Otras medidas están en la vertiente de las sanciones tributarias tanto administrativas como penales. No es posible detenerse ni para diseñarlas siquiera. No hay que ser escéptico respecto de su eficacia correctora y educadora, pero tampoco creamos que en el régimen sancionador está el remedio a los males tributarios. Siempre están abiertos los portillos de las sociedades interpuestas, de las sociedades matrices y filiales y todas las fisuras de un ordenamiento jurídico que juega la baza del Derecho privado y facilita innumerables modos de evasión legal. Preocupaciones que van en aumento según llega el desarrollo económico. El profesor Musgrave las ha resumido con una cierta ironía en el siguiente párrafo: "Los planificadores fiscales en las economías avanzadas no carecen de bases imponibles, pero se ven agobiados por la ingrata e inacabable tarea de adaptar las disposiciones fiscales a las cambiantes sutilezas

de la estructura económica y de competir con la constante inventiva del contribuyente para hallar nuevas formas de evasión tributaria”.

La propia reforma tributaria debe dotar al sistema de los mecanismos de auto-control o de control-cruzado que aseguren el gravamen efectivo de las rentas variables, que suelen ser las más rebeldes a estimaciones directas o exactas. Los flujos renta-gasto ofrecen innumerables puntos de control cuantitativo, que una Administración pública bien dotada de medios informáticos debe explotar o tratar para persuadir a los contribuyentes a que cumplan sus obligaciones tributarias según las leyes vigentes. Alentar una reforma tributaria sin el apoyo de los medios administrativos precisos es volver al terreno del mito fiscal.

* * *

Corresponde ahora examinar las opciones técnicas que se ofrecen a la política tributaria de nuestros tiempos.

Se parte, como es obvio, de planteamientos racionales a la hora de discernir y configurar el sistema tributario que resulte de una reforma sustancial. Criterios de racionalidad tributaria que no podrán prescindir, al menos totalmente, del componente histórico que vive y pervive en los sistemas vigentes cualquiera que sea su edad y cualquiera que haya sido su proceso constituyente. La historia anida en los sistemas tributarios y sus vestigios se enfrentan a la razón de la conciencia colectiva contemporánea, pero no en defensa de la institución hereditaria, sino en oposición al cambio por puro instinto conservador. Este lastre existe en todos los sistemas tributarios. El legislador mantiene figuras y conceptos tributarios por mera preocupación recaudatoria. Además, los estamentos que se benefician de tales residuos históricos no dejan de defenderlos con sus rigideces y con sus bases de gravamen alejadas, a la baja, de la realidad, gracias a las presunciones y demás métodos indiciarios de evaluación.

Tampoco debe concebirse la racionalidad de un sistema tributario en función exclusiva de su estructura, pues no es racional un sistema tributario que no aspira a ser aplicado en los términos prevenidos por el respectivo ordenamiento jurídico-positivo. La racionalidad tributaria no ha de circunscribirse a los elementos materiales del sistema, como en tantas ocasiones se postula desde las ordenadas teoréticas, sino que también ha de considerar sus posibilidades operativas, ya que en los comportamien-

tos tributarios, como en todos los demás de naturaleza normativa, deben ir unidas la teoría y la práctica. La organización y el funcionamiento de un sistema tributario deben ser analizados y reformados conjuntamente, sino antes la administración, como han opinado, entre otros, los profesores Einaudi y Flores de Lemus. La reforma material que no se propone la vigencia social de la misma, no es reforma, sino hipocresía del legislador y frustración para la comunidad nacional. Como ha opinado el profesor Cosciani, de cuya presencia en este Seminario nos vanagloriamos, "el principio de toda reforma tributaria se halla en una eficaz mejora de los medios personales, materiales y de organización de la Administración fiscal".

* * *

Las tres grandes imposiciones de las sociedades modernas para que el Estado pueda atender las funciones financiera, de estabilización, de desarrollo y de redistribución, son las que recaen sobre la renta, sobre el gasto familiar y sobre el patrimonio neto. En ellas se dan, además, las fórmulas de exacción justa según la conciencia social contemporánea. Examinaré los aspectos más problemáticos de las mencionadas agrupaciones tributarias, sin entrar en cuestiones concretas o particulares como al principio de esta intervención he prometido.

En el gravamen de la renta se plantea la alternativa imposición unitaria o imposición celular. Las ventajas y los inconvenientes entre el impuesto sintético y el analítico son de todos conocidos. Desde el ángulo técnico no cabe duda que la imposición cedular debe ceder el paso a la imposición unitaria. Pero no se crea que esta evolución auspiciada por los países más importantes resuelve todos los problemas. Estimo no incurrir en herejía si afirmo que es mucho más trascendental el régimen de estimación de la renta imponible, que jugar la baza de la imposición sintética o unitaria. Al fin, el pluralismo impositivo es mera consecuencia de la heterogeneidad de las capacidades económicas. No hay renta estimada sintéticamente a efectos tributarios, pues siempre habrá que analizar los componentes positivos (ingresos) y negativos (gastos) de la renta, para determinar su importe imponible. La correlación intelectual ingreso-gasto es preciso examinarla en cada clase de rendimientos, tanto de posesión como de explotación, y en cada clase de bienes y de actividades productores de las rentas parciales. La bandera de la imposición sintética sobre la renta esconde en sus pliegues el gran problema del impuesto. A saber: el conocimiento igual y exacto de todas las rentas y de todos los patrimonios. Los impuestos no son igua-

les por definición, sino porque sus bases imponibles son igualmente conocidas por las Haciendas Públicas. Y es de temer que este objetivo no se logre si renunciamos al conocimiento analítico, cedular o pormenorizado de todos y cada uno de los rendimientos a integrar en la renta personal. De aquí la llamada imposición mixta (cedular más unitaria) y de aquí, también, las retenciones en la fuente de los rendimientos o productos sujetos a gravamen. Todas las opciones de la técnica tributaria, esto es, de la que sirve principios científicos de la imposición fiscal, sólo buscan el conocimiento de las capacidades económicas a gravar. Todas las modalidades de la imposición justa de la renta y del patrimonio son meros resortes para el mejor conocimiento de los elementos que forman la renta y el patrimonio. Y en este sentido hay que elegir entre las diversas opciones técnicas de la imposición sobre la renta personal, si la política tributaria ha de ser algo más que palabras; si la política tributaria ha de buscar la realidad económica en sus expresiones cuantitativa y cualitativa. Si esta meta se alcanza, poco importa sea por los caminos de la imposición sintética o de la imposición analítica. Lo que importa es que la renta imponible sea real, cierta, efectiva.

Esas reflexiones se ven reforzadas cuando la renta imponible se concibe en términos extensivos o comprensivos. Aquí están los "cambios en el poder económico" de los contribuyentes. Cambios de capacidad económica que se suelen instrumentar en ganancias de capital y demás ganancias accidentales o excepcionales. ¿Cómo llegar a la determinación del incremento o enriquecimiento neto de la capacidad económica del contribuyente? ¿Cómo fijar la vinculación ganancia-desembolso si no es por procedimientos analíticos? Todas las operaciones ocasionales o fuertemente especulativas son menos rebeldes a la estimación analítica que a la sintética. En términos análogos hay que expresarse a la hora de evaluar productos o rendimientos en especie. Verdad es, sin embargo, que la imposición sintética no prescinde del empleo de medios analíticos de evaluación de las rentas parciales, y ésta, opino, es la solución más recomendable.

Las reformas en este ramo de la imposición directa están considerando las prácticas actuales en países industrializados que están siendo importadas por los en vía de desarrollo. Me refiero a la transformación de los rendimientos dinerarios, en rendimientos en especie, en bienes productores de las llamadas rentas "psicológicas", etc. A esta última conversión están cooperando los impuestos patrimoniales, en tanto se respete la mal llamada "intimidación del hogar" en su proyección económica. También deberán ser considerados los gastos empresariales que constituyen autén-

ticas rentas para los directivos y los profesionales que de aquéllos se benefician. Recepciones, cacerías, viajes, almuerzos, automóviles, yates, residencias, etc., forman el abanico de los gastos de las empresas que de uno u otro modo incrementan la renta disponible de quienes así evaden los impuestos. Pero la reforma no debe discurrir por los cauces de la limitación en el gravamen del beneficio de las empresas, como está aconteciendo en Estados Unidos de Norteamérica, en Francia, etc. Sin perjuicio de que se establezcan en dicha imposición los topes que aconseje el que sean o no necesarios tales gastos para la obtención de los ingresos de la empresa, han de ser íntegramente gravados en la renta personal de sus beneficiarios. Es ciertamente sintomático que según se abre paso la doctrina que postula la capacidad económica de las personas físicas como la única plenamente contributiva, pues sólo las personas físicas son titulares de las "unidades de consumo", se están transfiriendo las exacciones tributarias a las sociedades y demás entidades jurídicas, que son "unidades productivas", en lugar de ir concentrando la imposición fiscal en la economía de las personas físicas. Así está sucediendo, también, al tratar de aliviar la llamada doble imposición "económica" de los beneficios societarios distribuidos que se resuelve descontando en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas la correspondiente porción de la cuota del Impuesto sobre la renta de las sociedades, según el conocido régimen del *avoir fiscal*. Lo propio sería la exoneración en el Impuesto de sociedades y el pleno gravamen, esto es, sin compensación, en el Impuesto de personas físicas. Ambos ejemplos son significativos del peso que tienen los destinatarios de los impuestos personales a la hora de la elaboración de las reformas tributarias, evitando se recorten sus rentas individuales. Ello es significativo de que siguen teniendo vigencia las conclusiones que se formulan en torno a los impuestos "anestésicos" y a los de leve incidencia psicológica.

* * *

El tratamiento de la familia también suele ser objeto de preferente atención por los reformadores tributarios contemporáneos. La unidad contribuyente es tema importante y polémico en los impuestos personales, ya recaigan sobre la renta, ya se proyecten sobre el patrimonio neto. La comunidad familiar suele servir de parapeto último a quienes no son partidarios de la progresividad tributaria o a quienes prefieren quede sin gravar la renta gastada en la imposición directa. Las alternativas son de dominio general, así como los defectos o insuficiencias de las respectivas fórmulas.

Por ello, sólo dos reflexiones: una, sobre las “economías de escala” que se dan en la unidad familiar y cuyo cómputo en la base del impuesto no debe dar pie dialéctico entre las situaciones de hecho y las legales en las familias, y otra, sobre las desgravaciones o exoneraciones por las denominadas “cargas familiares”, que no deben cifrarse en función de los niveles de la renta familiar, sino en consideración a las cuantías que se estimen pertinentes, según los ingresos de un hogar medio en el respectivo país, en tanto se acepta la doctrina que transfiere al presupuesto de gastos de los Estados todas las exenciones, bonificaciones y minoraciones en general de las recaudaciones tributarias al servicio de objetivos extrafiscales.

No debe cerrarse este apartado relativo a la imposición sobre la renta de las personas físicas, sin reflejar dos cuestiones más de las que suelen estar presentes en las reformas tributarias. De un lado, cómo se extiende el régimen de la retención en la fuente u origen al desaparecer la imposición cedular, con el consiguiente trato desigual de las rentas salariales —las más afectadas por dicha retención— y las demás, dejando de cumplir, por ende, la función redistributiva que a esta clase de impuestos compete. Y de otro lado, la conveniencia de fraccionar el pago del impuesto sobre la renta y así paliar la incidencia que en la tesorería del contribuyente tiene la cuota de la liquidación anual, no obstante las retenciones en la fuente practicadas a lo largo del ejercicio.

* * *

No me detengo a espigar siquiera algunos extremos de la imposición sobre la renta de las sociedades, y paso a ocuparme, siquiera sea muy brevemente, de los aspectos más conflictivos del impuesto sobre el patrimonio.

Este gravamen ya está presente en todas las reformas tributarias. En los países industrializados por el papel igualador que cumple, y en los subdesarrollados, porque coopera con eficacia a la buena gestión de los demás impuestos, aparte de las funciones que se le asignan en cualquier economía nacional. Dura batalla la que hay que librar en defensa de este impuesto, no tanto por el sacrificio que implica, como por lo que desvela en los sectores dominados por las oligarquías. No se ha destacado bastante la función legitimadora en lo económico de determinadas propiedades, en una época, en que con una u otra ideología, surgen ráfagas desamortizadoras a lo siglo xx. En este impuesto no tiene prácticamente tras-

cendencia el parámetro adoptado en cada país, pues se suele refundir su cuota con la del Impuesto sobre la renta y establecer un tope, con objeto de que no constituya una leva sobre el capital, sino un impuesto nominal sobre esta magnitud económica.

Los demás impuestos de alcance patrimonial (sobre sucesiones, donaciones, etc.) están evolucionando al gravamen de los incrementos patrimoniales a título gratuito, poniendo de manifiesto su vocación "rentística", sin perjuicio de los fraccionamientos y ajustes que el elemento temporal recomienda. La existencia del impuesto sobre el patrimonio está posibilitando el cómputo del patrimonio del adquirente (heredero, donatario, etc.), a efectos de la tarifa impositiva a aplicar, sin que tales impuestos sobre las adquisiciones lucrativas se hayan desconectado, ni creo deban desconectarse nunca, de las relaciones de parentesco o convivencia que existan entre el causante o donante y el heredero o donatario, respectivamente. La fiscalidad de las transmisiones o transferencias patrimoniales tanto *inter vivos* como *mortis causa*, acaso sea la más afectada por las reformas tributarias del último tercio de este siglo, al estructurarse los sistemas tributarios sobre los tres pilares antes referidos.

* * *

La imposición sobre el gasto familiar o sobre ventas de bienes y servicios también está presente en las reformas tributarias al uso. El Impuesto sobre el valor añadido está siendo la *vedette* de todas ellas. La neutralidad, las distorsiones en el comercio internacional y la ley de los países industrializados en favor de la competencia según sus costes de producción, presentan al Impuesto sobre el valor añadido como hegemónico en el campo de la imposición indirecta. Los llamados impuestos especiales, *accisas* o *sisas*, van convirtiéndose en impuestos generales salvo raras excepciones. La imposición sobre el lujo también está dispuesta a injertarse en los impuestos generales sobre el gasto familiar, con la consiguiente elevación de los tipos de gravamen. No es de sorprender, por tanto, que el Impuesto sobre el valor añadido tenga asegurada su implantación en los países que todavía no lo han establecido. Su único enemigo se aloja en la gestión del mismo. Implantar este impuesto sin que se den los indispensables niveles de división del trabajo, de concentración comercial e industrial y de contabilidad correcta y generalizada, entraña importantes peligros para la vida y la perfección del propio gravamen. Al acecho están los regímenes simplificados y concertados. El Impuesto sobre el valor añadido consti-

tuye una aventura para muchos países subdesarrollados. Sin embargo, además de sus méritos intrínsecos, es un factor importante para la aplicación de los demás impuestos empresariales. Lástima, a pesar de todo, que no encontremos la fórmula de pago fraccionado de un impuesto monofásico al por menor.

* * *

Concluida esta superficial cita de los aspectos materiales que suelen estar presentes en las reformas tributarias se insiste, una vez más, como si de una obsesión se tratara, en el papel que la Administración tributaria ha de desempeñar para la efectiva implantación de aquéllas. Es un tema poco atractivo, como ha escrito Prest, pero su importancia es vital. Tras la gran tormenta de cada reforma tributaria, pueden sobrevivir desigualdades y privilegios acunados por exenciones y bonificaciones, amparados en la falta de información fáctica o enmascarados en fundaciones benéficas opacas y en agrupaciones societarias apenas translúcidas. Hay que evitar que después del estruendo de la reforma tributaria sigan intactas las bases imponibles pretéritas y permanezcan las lagunas que propician la evasión legal. Los conflictos de las facciones, las luchas por el poder político, la superficialidad de los cambios, bien pueden dejar inoperante la reforma tributaria precisamente en las áreas en que tiene que operar con mayor peso. Piénsese que las situaciones a reformar están profundamente arraigadas y que es necesario mucho tesón, y hasta un hábil despotismo, para que las reformas tributarias calen en las conductas de los administrados y de los administradores. El instrumento financiero es indispensable en la Administración pública de misión. Y el egoísmo humano, disfrazado de objetivo político, de civilización occidental o de parcelación autonómica, siempre procurará resultantes insolidarias en los pliegues de la propia reforma tributaria.

* * *

Resulta ocioso indicar, por último, que los problemas humanos, siempre importantes, complejos y trascendentales, no tienen entera solución en el marco de una reorganización socio-política, aunque se movilicen todos los medios jurídicos y todos los instrumentos económicos—entre ellos, el sistema tributario—a su servicio. No entenderlo así constituiría una irresponsable y monstruosa simplificación. Nada más ajeno a mi pensamiento y a los planteamientos que he ido desgranando, acaso caóticamente, con la bien probada benevolencia de todos los que me honran con su asistencia. Suscribo las apreciaciones de nuestro José-Luis Sampedro cuando propone

“abandonar, en suma, esa actitud del mundo capitalista, que aquí llamamos consumista, y que en muchos países socialistas podemos llamar productivista, pero que responde, en el fondo, a la misma filosofía: valorar las cosas y los objetos por encima del ser humano”. En términos más grandilocuentes el maestro Ortega cuando afirma que la justicia, la verdad, la rectitud moral, la belleza, son cosas que valen por sí mismas, y no sólo en la medida que son útiles a la vida.

Ahora bien, matizo, estimo que las estructuras socio-económicas deben ser reformadas para que propicien la exaltación de tales virtudes nobles, al mismo tiempo que aseguren fórmulas comunitarias de vida, y en esta tarea está singularmente convocada la Hacienda Pública, como lo ponen de manifiesto las reformas tributarias en curso, que, por otra parte, son evidente prueba del despertar de los países que las patrocinan, hacia modelos de convivencia digna y justa.