

EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL ANTE LA PERSPECTIVA FISCAL EUROPEA

Por **JOSE ALBERTO PAREJO GAMIR,**
Profesor de Hacienda Pública

“El principal motivo y fundamento de la reforma tributaria es hoy adecuar el sistema impositivo a las necesidades de ajuste y modernización que el desarrollo económico del país demanda... La necesidad de una reforma fiscal está, por tanto, fuertemente imbricada en el propio fenómeno del crecimiento económico español, cuyas exigencias han puesto de manifiesto las deficiencias y limitaciones del actual sistema...”

(Ministerio de Hacienda: “Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma”).

“El sistema fiscal español no podrá hacer abstracción, y cada vez menos, ni de la realidad fiscal imperante en el Mercado Común ni de la evolución futura de los sistemas fiscales de sus países miembros.”

(R. Calle Sáiz: “Sistema Fiscales Contemporáneos”).

1. INTRODUCCION

La situación de la economía española actual, caracterizada por la existencia de problemas tan graves como su alto y creciente nivel de paro, su muy elevada tasa inflacionista, su estancamiento, su acusado déficit de la Balanza de Pagos unido a su gran endeudamiento exterior y sus desequilibrios en la distribución de la renta, pone de relieve la necesidad de efectuar profundas reformas estructurales en nuestro sistema económico como requisito imprescindible para solucionar adecuadamente aquéllos. Y dentro del capítulo de estas reformas, algunas de ellas precisas desde hace ya mucho tiempo, una de las más importantes y necesarias, sin duda, es la reforma de nuestro sistema fiscal, a la que responde la

reciente elaboración por el Ministerio de Hacienda de un estudio que lleva el título "Sistema Tributario Español: criterios para su reforma" y conocido también como Libro Blanco de la Reforma Fiscal, del que hemos recogido una de las frases con las que hemos iniciado nuestro trabajo.

Precisamente hemos elegido estas dos frases porque pensamos que ponen de manifiesto, y en cierto modo justifican, la línea argumental del análisis que efectuaremos a continuación: por un lado, la necesidad de reformar nuestro cuadro tributario, cada vez más acusada, como exponíamos más arriba, ante la muy difícil situación económica española, queda recogida en la primera de ellas; por otro lado, en la segunda, se ofrece de forma latente como posible vía de reforma el acercamiento a los sistemas fiscales de la Comunidad Económica Europea, área a la que creemos que pertenece nuestro país por muy diversos motivos, tanto económicos como políticos, culturales, geográficos, etc.

En efecto, nuestro propósito final consiste en exponer una serie de posibles líneas de reforma para nuestro sistema fiscal actual, una vez constatada la necesidad de realizar un conjunto de transformaciones en nuestras diversas figuras impositivas, que le aproximen a los de los países miembros de la C.E.E., mucho más avanzados y perfeccionados (1). Para ello, comenzaremos señalando los defectos más graves y característicos del sistema impositivo español que es preciso corregir; a continuación, pasaremos a realizar un análisis comparativo de las estructuras fiscales de los países de la O.C.D.E. con la finalidad de situar correctamente la de nuestro país entre las de todos los integrantes de esta organización internacional, especialmente de los nueve que componen el Mercado Común Europeo, y tras una muy breve exposición de las directrices comunitarias tendentes al logro de la armonización fiscal entre éstos, estaremos ya en disposición de formular algunas consecuencias válidas sobre la posible evolución futura de nuestro sistema tributario.

(1) Queremos destacar ya, en este sentido, la importante labor investigadora llevada a cabo por el profesor R. Calle Saiz, quien precisamente ha dedicado gran parte de su obra a propugnar este acercamiento de nuestro sistema fiscal a los de la C.E.E. Vid. Calle Saiz (1969) y (1974).

2. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

De acuerdo con el esquema que acabamos de dibujar, vamos a continuación a plantear aquellas características de nuestro sistema tributario que nos parecen más relevantes para nuestros propósitos. En realidad, la gran mayoría de nuestra doctrina coincide en resaltar una serie de elementos típicos que caracterizan a nuestro sistema fiscal y que nosotros pensamos que se pueden concretar en siete puntos:

a) La escasa importancia cuantitativa de la imposición española sobre la renta y los beneficios. En efecto, los impuestos sobre la renta y sobre los beneficios actualmente vigentes en nuestro país representan menos de la mitad del total de ingresos impositivos.

b) En conexión con la característica anterior, los impuestos sobre bienes y servicios, por el contrario, tienen una gran importancia recaudatoria, ya que suponen un porcentaje superior al cincuenta por ciento del total de nuestros ingresos impositivos.

c) El bajo nivel de la presión fiscal en España, que es el país de la O.C.D.E. que registra el más bajo valor de este índice en los últimos años. tanto si se incluyen dentro de los ingresos fiscales los derivados de la Seguridad Social como si no (2). Sin embargo, creemos importante destacar que la presión fiscal, o relación entre el total de ingresos fiscales y el Producto Nacional Bruto de un país, como es sabido, no refleja con exactitud el verdadero esfuerzo fiscal que los ciudadanos de éste realizan.

En efecto, las limitaciones que este concepto lleva implícitas han sido resaltadas en numerosas ocasiones por diferentes autores (3) y resulta preciso, a la vista de aquéllas, utilizarlo para las comparaciones internacionales con ciertas reservas. En concreto, estamos de acuerdo con Félix de Luis (4)

(2) Vid. O.C.D.E. (1973).

(3) Vid. *X Semana de Estudios de Derecho Financiero* (1962). Vid. también, más recientemente, O.C.D.E. (1972).

(4) Vid. F. de Luis (1962), págs. 251 y ss.

en que para formarnos una idea exacta de la fiscalidad de los distintos países no basta con la comparación de los diferentes niveles de presión fiscal que tengan cada uno de ellos, sino que sería necesario ponderar otros factores:

- el nivel de desarrollo económico de cada país;
- las diferentes estructuras económicas de los mismos;
- sus distintas estructuras fiscales.

Lo que supone que aunque dos países tengan el mismo nivel de presión fiscal, los factores que acabamos de citar influyen en el esfuerzo fiscal real que los ciudadanos de uno u otros lleven a cabo. Dicho en otros términos, por ejemplo, los ciudadanos de un país con un alto nivel de desarrollo económico, y por lo tanto un elevado nivel de renta per capita, no realizan el mismo esfuerzo fiscal que los de otro país menos desarrollado, con menos renta per capita en consecuencia, aunque la presión fiscal de ambos refleje el mismo porcentaje (5).

En conclusión, que una tercera característica de nuestro sistema fiscal es su bajo nivel de presión fiscal en comparación con los demás países de la O.C.D.E., pero que ello no implica que el ciudadano español viva en un paraíso fiscal, es decir, que realice un menor esfuerzo fiscal que los de los demás países de esta organización internacional. En este sentido, además, es preciso destacar un factor que muchas veces es olvidado y que también incide de forma muy importante en el esfuerzo fiscal que los españoles realizan: nos estamos refiriendo a los efectos de la inflación (especialmente de un movimiento inflacionista tan importante como el que España acusa en los últimos años) sobre el nivel de los tipos efectivos de gravamen, correspondientes a la tarifa del impuesto sobre la renta (6).

(5) En un reciente viaje a los Estados Unidos hemos tenido la oportunidad de refrendar esta afirmación personalmente con profesores tan prestigiosos en el mundo en materia de Hacienda Pública, como George F. Break y Bent Hansen, de la Universidad de Berkeley (California), y Oliver Oldman, de la Universidad de Harvard (Cambridge, Massachusetts).

(6) Los estudios de la relación entre la Hacienda Pública y la inflación en este sentido, es decir, analizando los efectos de la subida continua de los precios sobre el nivel de los tipos efectivos de gra-

d) La preponderancia de los impuestos reales o de producto, dentro del campo de la imposición directa, que se observa teniendo en cuenta el elevado porcentaje que estas cinco figuras impositivas representan respecto al total de los impuestos directos españoles; concretamente, ha sido superior al cincuenta por ciento a partir de 1969 (también lo fue en el año 1967) y creciente a medida que transcurría el tiempo, hasta superar en la actualidad el sesenta por ciento.

También resultan significativas otras cifras, procedentes de comparar el volumen de estos impuestos de producto no con el total de la imposición directa, sino con la totalidad de los impuestos sobre la renta (suma del Impuesto sobre Sociedades, Gravamen especial del cuatro por ciento e Hidrocarburos y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas): en este caso, el porcentaje se sitúa para los diez últimos años en torno al sesenta por ciento.

La importancia de estos impuestos reales dentro de la imposición directa española, creemos que suficientemente explicitada con los datos apuntados, se ha puesto también de manifiesto a través de su influencia tanto sobre los contribuyentes como sobre la Administración Tributaria, a los que ha habituado a su existencia, dificultando seriamente la implantación de la imposición personal sobre la renta, que ha debido tener en cuenta estas figuras impositivas, como impuestos "a cuenta", con la consiguiente pérdida por parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su carácter de principal (7).

vamen correspondientes a la tarifa del impuesto sobre la renta, comenzaron ya en la década de 1930 con los trabajos pioneros de J. Viner y John M. Keynes primero y de A. R. Prest con posterioridad. En la actualidad en nuestro país se está llevando a cabo una importante investigación sobre este tema por parte del profesor R. Calle Saiz.

(7) El profesor Albiñana (1974) ha destacado cómo el legislador español de 1964 proporcionó a los impuestos de producto ciertos rasgos de subjetividad tratando de servir al principio de la personalización tributaria, al tiempo que dotaba al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de mecanismos de personalización complementaria, con lo que se exigían grandes esfuerzos de organización y funcionamiento a la Administración Pública y a los contribuyentes y, fundamentalmente, se subordina el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los impuestos de producto «a cuenta» quedando

Por otro lado, el desarrollo de la imposición indirecta española se ha visto también favorecido por esta situación, ante la necesidad de incrementar el volumen de ingresos públicos con que cubrir el nivel creciente de los gastos y habida cuenta de la ineficacia de nuestros impuestos directos en este sentido con los consiguientes efectos contrarios a la justicia en el reparto de la carga tributaria.

e) El predominio, dentro del marco de la imposición indirecta, de los impuestos sobre consumos específicos de bienes y servicios sobre un impuesto general sobre las ventas. Concretamente, a lo largo de los últimos años, los impuestos sobre consumos específicos han representado un porcentaje respecto del total de los ingresos obtenidos de los impuestos sobre bienes y servicios que se situaba en torno al cincuenta por ciento, mientras que los impuestos generales sólo suponían un porcentaje inferior al treinta por ciento.

En este sentido es de destacar, además de la preponderancia de la imposición de consumos específicos sobre un impuesto general sobre el volumen de ventas, que en el caso de España este último adopta una configuración de impuesto plurifásico y en cascada que es la menos avanzada técnicamente (8).

aquél prácticamente como simple resultado de la exacción de éstos tanto en su ámbito objetivo como en su base imponible, salvo ciertas excepciones.

Por otro lado, en otra de sus publicaciones, el profesor Albiñana (1969), págs. 65 y 66, establece cuatro causas en las que basar esa pérdida de su carácter de principal por el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas: a) Aunque sea la cuota liquidada por éste, inferior a la suma de los impuestos «a cuenta» pagados por el contribuyente no procede el reembolso del exceso ingresado en el Tesoro; b) el propio carácter mínimo de los impuestos «a cuenta» dota al impuesto de personas físicas de un carácter de «complementario»; c) no es principal un impuesto que recae sobre una suma de productos y no sobre la renta personal; d) la mecánica de aplicación de ciertas desgravaciones permite plantear la existencia de dos porciones en la cuota del impuesto sobre personas físicas: la absorbida por los impuestos a cuenta y la auténticamente progresiva o «sobre-impuesto».

(8) El profesor R. Calle Saiz señala que el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, nuestro actual impuesto general sobre las ventas, no es sino la vieja alcabala española existente ya en el siglo XI, que llegó a ser la figura impositiva principal de la Hacienda castellana, que desapareció con la reforma fiscal efectuada

f) La relevancia en nuestro sistema tributario de los procedimientos de estimación objetiva de las bases imponible establecidos por la Ley de 26 de diciembre de 1957 que fue la que introdujo los regímenes de evaluación global y de los convenios con agrupaciones de contribuyentes, institucionalizados por la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y ampliados por la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, es otra de las características generales de nuestro sistema fiscal que generalmente ha destacado nuestra doctrina (9).

En efecto, un breve repaso de los trabajos de los estudiosos que han tratado de valorar los diversos aspectos de nuestro sistema fiscal basta para constatar la gran preocupación que la doctrina española ha tenido desde hace mucho tiempo por el problema de la divergencia existente entre las bases reales de la imposición, es decir, las que reflejan la capacidad económica real de los contribuyentes, y las denominadas bases fiscales, que son las estimadas por la Hacienda Pública en los distintos impuestos.

Estos regímenes peculiares de evaluación global y de los convenios con agrupaciones de contribuyentes han sido, como consecuencia de esta preocupación de nuestra doctrina, ampliamente criticados por muchos especialistas en materia de Hacienda Pública y Derecho Fiscal en diversos trabajos (10), que han puesto de manifiesto sus numerosos defectos y la necesidad de no abandonar la evaluación directa, restringiendo en consecuencia el marco de aplicación de aquéllos, necesidad que ya ha sido recogida por el legislador español en diversas disposiciones en materia fiscal establecidas a partir de 1966.

por A. Mon y R. de Santillán en 1845 y que tras diversos intentos fallidos de implantación en 1918, 1919, 1920 y 1940, fue resucitada por el legislador español a través de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, cuando ya las Haciendas europeas implantaban una nueva forma del impuesto sobre las ventas, mucho más avanzada técnicamente: el impuesto sobre el valor añadido. Vid. R. Calle Saiz, *La Hacienda Pública en España: Un análisis de la literatura financiera*, de próxima publicación.

(9) Sorprende por lo tanto su omisión dentro de las deficiencias más importantes de nuestro cuadro tributario por parte del ya citado trabajo del Ministerio de Hacienda (1976), págs. 39 y 40.

(10) Enre ellos podemos destacar los de los profesores C. Albiñana (1968), R. Calle (1968 a) y G. Solé (1964).

g) Un último elemento caracterizador de nuestro sistema fiscal es la inexistencia de un impuesto sobre el patrimonio neto unida a la escasísima importancia, por su falta de generalidad, del Impuesto General sobre Sucesiones, figura a la que se encomienda en nuestro país la imposición del patrimonio.

Esta característica, aunque tradicionalmente menos resaltada por nuestra doctrina (11), nos parece sin embargo de gran importancia no sólo por lo que afecta al Impuesto General sobre Sucesiones, sino porque también influye en la imposición personal sobre la renta, ya que no se puede establecer un impuesto general y progresivo sobre las rentas personales sin tener un conocimiento previo de la base patrimonial del país.

Hasta aquí, hemos expuesto las características del sistema fiscal español que hemos considerado más importantes y significativas, porque reflejan, en nuestra opinión, las mayores deficiencias de nuestro cuadro tributario, deficiencias que resulta de todo punto necesario corregir. Antes de entrar, sin embargo, en el análisis de la situación comparativa de la Hacienda de nuestro país con las demás Haciendas europeas, con la finalidad de ofrecer una posible vía de solución válida para aquéllas, vamos a intentar profundizar más en los defectos de nuestro sistema fiscal a través del estudio de las consecuencias que las siete características expuestas plantean en diversos órdenes.

En primer lugar, nuestro sistema impositivo, como han señalado reiteradamente y desde hace tiempo los especialistas más prestigiosos de nuestro país, presenta defectos muy importantes atendiendo al logro de la justicia fiscal, pudiendo concluirse en la escasa aptitud del sistema fiscal español para repartir las cargas públicas y para llevar a cabo a través del mismo una redistribución de la renta que elimine, o al menos reduzca, las desigualdades actualmente existentes (12).

(11) Vid. R. Calle Saiz (1974), págs. 77 y 78. Vid. también F. A. Breña Cruz (1972).

(12) Vid. R. Calle Saiz (1975). Para el profesor Calle, «ni los gastos públicos, ni los impuestos han actuado en el sentido de llevar a la práctica con éxito una política de redistribución de la renta y de la riqueza en España, sin omitir, además, los efectos inlucidos

En efecto, la casi nula contribución del impuesto personal sobre la renta a la progresividad impositiva, la irrelevancia de la imposición de producto para dar progresividad a nuestro sistema fiscal y la mínima importancia recaudatoria del impuesto de sucesiones y del impuesto sobre el lujo, nos llevan a calificar a nuestro cuadro tributario de ineficaz para llevar a cabo, a través de él, una política correcta de redistribución de la renta.

¿A qué se deben estos defectos en el terreno de la justicia fiscal de nuestro sistema impositivo? Generalmente (13), se distinguen dos elementos complementarios para explicar su existencia:

a) Su falta de generalidad, debida a la gran extensión del fraude y la evasión fiscales y el hecho de que, además, las posibilidades que se ofrecen de ocultación son diferentes para los distintos sujetos pasivos. A todo ello hay que añadir la creencia por parte de los contribuyentes españoles de que la Hacienda nacional es incapaz de solucionar estos problemas habida cuenta de su escasez de medios y organización, del alto grado de mentalización favorable al fraude que existe en nuestro país y, fundamentalmente, de la propia configuración de nuestro sistema fiscal (14).

b) El injusto reparto de la carga tributaria que los actuales impuestos determinan. En este sentido, es importante destacar el papel relevante que desempeñan algunos de los elementos característicos de nuestro sistema fiscal ya expuestos: la gran importancia recaudatoria de la imposición sobre consumos específicos, la preponderancia de los impuestos reales o de producto dentro de la imposición directa, la inexistencia de un impuesto sobre el patrimonio, la divergencia

de la actividad financiera sobre la economía nacional, entre los que destaca la intensificación de las tensiones inflacionistas, cuya acentuación del grado de regresividad de la distribución personal de la renta es sobradamente conocida». Vid. también J. A. Parejo, «La distribución de la Renta Nacional y la Inflación», perteneciente a la misma Mesa Redonda.

(13) Vid. Ministerio de Hacienda (1976), pág. 44.

(14) Vid. «Actitudes del contribuyente español hacia los impuestos», encuesta de opinión realizada por el Instituto de Estudios Fiscales en 1971.

existente entre las bases reales y las bases fiscales de la imposición, debida en gran parte a la utilización de procedimientos indirectos de estimación de estas últimas, etc.

Indudablemente, no podremos contar en España con un sistema tributario justo mientras no se ataquen las causas que permiten la generalización del fraude y la evasión fiscales y mientras no se lleve a cabo una reforma de la actual estructura de nuestro sistema fiscal que elimine las deficiencias ya analizadas que actualmente le caracterizan.

En otro orden de ideas, es preciso señalar también la escasa flexibilidad de nuestro sistema tributario y su reducida capacidad de estabilización automática (15), debidas a algunos de los fenómenos ya apuntados, como la escasa importancia de los impuestos progresivos, la gran extensión del fraude y la evasión fiscal y los problemas administrativos provocados por la gestión y la exacción de los impuestos. En resumen, las posibilidades que tiene el sector público español de colaborar al logro de la estabilidad económica, a través de la disminución de las oscilaciones inherentes al proceso de crecimiento económico son, ciertamente, muy escasas.

En tercer lugar, queremos dejar constancia de la incapacidad de nuestro sistema impositivo para proporcionar a la Administración Pública española el volumen de ingresos que precisa para poder financiar las crecientes actividades que aquélla realiza. En este sentido, por lo tanto, no se puede tampoco calificarle de suficiente (16), siendo el predominio de la imposición de producto y la preponderancia de los impuestos sobre consumos específicos dentro, respectivamente, de la imposición sobre la renta y de la imposición indirecta, dos elementos que claramente están afectando de forma negativa a este objetivo de suficiencia que debería cumplir nuestro sistema fiscal.

(15) Vid. J. V. Sevilla (1976).

(16) Sin embargo, se trata de una insuficiencia relativa, tal como se señala por el Ministerio de Hacienda en su trabajo citado, porque las cifras de recaudación son cuantitativamente elevadas aunque no sean lo bastante importantes como para poder atender sin problemas a las necesidades financieras del sector público. Vid. Ministerio de Hacienda (1976), pág. 42.

Esta insuficiencia se ha visto además incidida recientemente por la crisis energética mundial y más en concreto por las continuas subidas de los precios de los productos petrolíferos a lo largo de los últimos años, que obligó a la Hacienda española a tener que prescindir de la renta de petróleos, para evitar un encarecimiento mayor todavía en el mercado de este tipo de productos. Para valorar adecuadamente los efectos que esta situación ha provocado para nuestra Administración Pública, hay que tener en cuenta que, aproximadamente, la séptima parte del total de los ingresos impositivos eran obtenidos a través del gravamen de la energía y que no parece que éste pueda volver a desempeñar su antiguo papel considerando que el cambio en los precios de los productos petrolíferos tiene carácter estructural y no meramente coyuntural.

Por último, tampoco resulta muy halagüeño el juicio que merece nuestro sistema tributario desde la perspectiva de su contribución a la aceleración del ritmo de crecimiento de la economía española: en este caso, la ya señalada insuficiencia está afectando a este nuevo objetivo de contribuir al desarrollo económico en tanto en cuanto no permite la obtención de los recursos necesarios para financiar una serie de importantes actividades, como la formación de capital fijo social, fundamentales para el crecimiento de nuestra economía.

En este sentido, hay que resaltar otro factor que también influye de forma negativa: nos estamos refiriendo a la excesiva proliferación de los incentivos fiscales que existen en España.

No cabe duda de la eficacia que estos beneficios o incentivos tienen muchas veces de cara a favorecer a un conjunto de sectores o actividades económicas que son consideradas como básicas para el desarrollo económico de un país. Y por ello son utilizados por los distintos países como medidas tendentes a influir sobre la iniciativa privada para que se enfoque hacia aquéllos.

Sin embargo, como hemos dicho hace unos momentos, nuestro sistema fiscal recoge un elevadísimo número de in-

centivos (17), que están incidiendo de forma relevante en el volumen de recaudación de ingresos impositivos y cuyos efectos favorables para el desarrollo económico son muy dudosos en gran parte de los casos. Se impone, en consecuencia, una revisión profunda de los mismos de cara a proporcionar una mayor racionalidad y congruencia a este tipo de política fiscal para el desarrollo.

De lo expuesto hasta este momento, pueden deducirse dos conclusiones sobre nuestro sistema tributario, a la vista de sus principales características: que se trata de un sistema injusto e insuficiente, por un lado, y que resulta ineficaz para contribuir al desarrollo y a la estabilidad de nuestro sistema económico, por otro lado.

Además, y tal como anticipábamos ya en nuestra introducción general a este trabajo, el examen realizado de las deficiencias más importantes del sistema impositivo español nos permite ya, aparte de constatar fehacientemente la necesidad ineludible de su reforma, dibujar las líneas fundamentales de la misma que, desde una perspectiva amplia, pueden concretarse en dos de carácter general (18):

- a) Personalización de la imposición directa.
- b) Tecnificación de la imposición indirecta.

Antes de profundizar, sin embargo, en estas dos líneas de reforma de nuestro cuadro tributario, vamos a analizar, aunque sea brevemente, cuál es nuestra situación en comparación con la del resto de los países de la O.C.D.E. y, especialmente, con los pertenecientes a la Comunidad Económica Europea, para situar adecuadamente a nuestra estructura fiscal entre la de aquéllos e intentar sacar consecuencias válidas de este análisis comparativo, con la finalidad de aproximar nuestro sistema tributario a otros más perfeccionados. Para ello, nos referiremos también a las líneas generales que

(17) Vid. «Inventario realizado por la antigua Dirección General de Impuestos en su estudio sobre beneficios fiscales en los tributos de competencia de la Dirección General de Impuestos», 1973. Este inventario incluye más de 700 incentivos, de los cuales las dos terceras partes afectan a impuestos directos.

(18) Vid. R. Calle Saiz (1974), pág. 78.

están siguiendo los países de la C.E.E. para conseguir la armonización de sus diferentes estructuras fiscales, que nos proporcionarán sin duda unas perspectivas idóneas para el logro de este objetivo.

3. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL Y LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS DEMÁS PAÍSES DE LA O.C.D.E.: UN ANÁLISIS COMPARATIVO

Al exponer los elementos característicos que considerábamos más significativos de nuestro sistema tributario en el apartado anterior, señalábamos en primer lugar la gran importancia recaudatoria de los impuestos sobre bienes y servicios en el total de nuestros ingresos fiscales, que representan actualmente un porcentaje de casi el sesenta por ciento de nuestros ingresos impositivos y el cuarenta por ciento aproximadamente del total de nuestros ingresos fiscales (incluyendo las contribuciones de la seguridad social), en línea con la escasa importancia cuantitativa de los impuestos sobre la renta y los beneficios, que sólo suponen algo más del veinte por ciento del total de ingresos fiscales y un porcentaje inferior al cincuenta por ciento de los ingresos impositivos españoles.

A la vista de estas características, ¿cuál es nuestra situación en comparación con la de los demás países de la O.C.D.E.? En realidad, la primera conclusión que se obtiene al comparar las estructuras de los sistemas fiscales de los distintos países de esta organización internacional es que existen importantes diferencias estructurales entre unos y otros, lo que se comprueba fácilmente con el análisis de los datos que la propia O.C.D.E. tiene publicados (19).

En efecto, basta señalar que, aunque la totalidad de los veintidós países integrantes obtienen el ochenta por ciento, por lo menos, del total de sus ingresos fiscales de la suma de los obtenidos a través de la seguridad social, de los impuestos sobre bienes y servicios y de los impuestos sobre la renta y los beneficios, el porcentaje de los que se derivan

(19) Vid. O.C.D.E. (1973).

de cada uno de estos conceptos es muy variable de un sistema fiscal a otro. Destaquemos en este sentido, a título de ejemplos meramente indicativos, que mientras que el país en el que los impuestos sobre la renta y los beneficios tienen mayor importancia cuantitativa es, para el período más reciente en que hay datos rigurosos (1965-1971), Australia, en el que representan el 51,13 por ciento de los ingresos fiscales para la media de ese período; Grecia ocupa el lugar opuesto de la clasificación ya que ese mismo porcentaje sólo alcanza el 12,52 por ciento.

Y una diferencia semejante se observa si nos referimos a la importancia relativa, dentro del volumen total de los ingresos fiscales, de los impuestos que gravan los bienes y servicios. En este caso, es Irlanda el país en el que éstos tienen mayor importancia recaudatoria (52,11 por ciento) mientras que el último lugar lo ocupan los Estados Unidos (19,51 por ciento).

En ambos casos, impuestos sobre la renta y los beneficios por un lado e impuestos sobre bienes y servicios por el otro (al igual que para las contribuciones de la seguridad social, en las que los mismos porcentajes oscilan desde el 39,17 por ciento de Francia hasta el 7,48 por ciento de Canadá o a la inexistencia de las mismas en Australia), las diferencias que se observan son de una gran magnitud. Y no solamente entre los valores extremos (superior e inferior) señalados. Con lo que la apreciación primitiva de la gran diversidad de estructuras fiscales dentro de la O.C.D.E. queda justificada plenamente.

Se plantea el problema, en consecuencia, de dónde situar al sistema tributario español dentro de esta gran variedad de sistemas fiscales. Nuestro país, atendiendo a estas características, puede ser incluido, y en realidad así se ha hecho ya por parte de algunos estudiosos, dentro de un conjunto de países como Francia, Grecia e Italia, cuyos sistemas fiscales se caracterizan, al igual que el nuestro, por la gran relevancia recaudatoria de sus impuestos sobre bienes y servicios y por la escasa importancia cuantitativa de sus gravámenes sobre la renta y los beneficios.

En efecto, España, junto a los tres países anteriormente

citados, es el que obtiene un volumen menor de ingresos procedentes de sus impuestos sobre la renta y los beneficios de todos los integrantes de la O.C.D.E., al tiempo que, respecto a su imposición indirecta sobre bienes y servicios, el volumen de sus ingresos fiscales procedente de ésta es también muy parecido al obtenido por aquéllos.

El profesor Calle Sáiz (20), atendiendo precisamente a estos mismos elementos, ha clasificado a todos los países de la O.C.D.E. en seis grupos diferentes:

a) Aquéllos en los que los impuestos sobre la renta y los beneficios tienen una gran importancia, representando un porcentaje del total de sus ingresos fiscales superior al 40 por ciento e inferior al 52 por ciento, al tiempo que sus impuestos sobre los bienes y los servicios tienen muy poca relevancia (entre el 19 y el 31 por ciento de sus ingresos fiscales): en este grupo se sitúan los Estados Unidos, Suecia, Japón y Suiza.

b) Países en los que los impuestos sobre la renta y los beneficios tienen la misma importancia que para los anteriores pero en los que los impuestos sobre bienes y servicios tienen una importancia superior (entre el 33 y el 43 por ciento de sus ingresos fiscales): componen este grupo Dinamarca, Canadá, Finlandia y Australia.

c) Países en los que los impuestos sobre la renta y los beneficios representan un porcentaje menor respecto al total de sus ingresos fiscales que para los de los dos grupos anteriores (entre el 25 y el 40 por ciento) y en los que los impuestos sobre bienes y servicios tienen escasa relevancia (la misma que en los países del grupo a), es decir, entre el 19 y el 31 por ciento): hay que incluir a Alemania, Holanda, Inglaterra y Luxemburgo.

d) Bélgica, Austria, Noruega y Portugal forman un cuarto grupo caracterizado por los siguientes porcentajes: entre el 25 y el 40 por ciento para los impuestos sobre la renta y

(20) Vid. R. Calle Saiz (1974), págs. 51-55. Recordamos una vez más que los datos numéricos están referidos a la media del periodo 1965-1971 y son los publicados por la O.C.D.E.

los beneficios, y entre el 33 y el 43 por ciento para los impuestos sobre bienes y servicios.

e) Países en los que los impuestos sobre la renta y los beneficios suponen entre el 25 y el 40 por ciento, mientras que los impuestos sobre bienes y servicios oscilan en torno al 50 por ciento: Irlanda y Turquía.

f) Por último, y como ya dijimos, España se integra junto a Francia, Italia y Grecia en otro grupo dentro de la O.C.D.E., con el menor porcentaje en cuanto a sus impuestos sobre la renta y los beneficios (menor al 25 por ciento) y con un porcentaje situado entre el 33 y el 43 por ciento para sus impuestos sobre bienes y servicios, solamente superado por los países del grupo inmediato anterior, es decir, Irlanda y Turquía.

Creemos que la visión global que nos proporciona esta clasificación del profesor Calle, respecto a la situación del sistema fiscal español entre los de los demás países de la O.C.D.E., viene a completar y, en cierto modo, a confirmar las características y conclusiones que ya habíamos expuesto y comentado, por un lado; y, por otro lado, nos es de gran valor como paso previo para comprender la necesidad y el sentido del proceso de armonización de las estructuras de los sistemas fiscales que se está llevando a cabo en el seno de la Comunidad Económica Europea, habida cuenta de la gran diversidad que reflejan los cuadros tributarios de sus países integrantes.

Vamos precisamente a continuación a referirnos a la significación de este proceso para, a la vista de las directrices que están siguiendo y deberán aún seguir los sistemas fiscales de aquéllos, culminar con la presentación de unas posibles líneas generales de reforma de nuestra estructura tributaria que cumplan nuestro primitivo propósito de aproximarla a las más avanzadas de la C.E.E., área a la que consideramos que pertenece nuestro país por muy diversos motivos, de carácter económico, cultural, geográfico, etc.

4. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL ANTE LA PERSPECTIVA FISCAL EUROPEA: LINEAS GENERALES DE SU REFORMA

La perspectiva fiscal europea está en la actualidad dominada, fundamentalmente, por el proceso de armonización de las estructuras de sus sistemas fiscales que están llevando a cabo los nueve países que integran la Comunidad Económica Europea. En efecto, una condición de ineludible cumplimiento para conseguir el objetivo fundamental de la C.E.E. de crear un mercado común que reúna las características de un mercado interior es la eliminación de las distorsiones provocadas por la multiplicidad de la actividad financiera existente dentro de la misma.

Sin embargo, desde la perspectiva fiscal no basta con ello habida cuenta de que una de las características de un mercado interior, junto a otras como la existencia de una moneda unificada y la libertad de circulación de personas, mercancías y capitales, es que haya una política económica y fiscal uniforme. Resulta necesario, por lo tanto, una integración de la actividad financiera de todos aquellos países que vayan a constituir dicho mercado común.

Dos son las cuestiones que se nos plantean, en consecuencia. En primer lugar, cómo se pueden alcanzar esos objetivos, es decir, cuáles son en líneas generales las diferentes formas de lograr eliminar esas distorsiones fiscales y de, al mismo tiempo, integrar la actividad financiera de los diversos países que deben formar el mercado común. En segundo lugar cuál de las diferentes posibilidades es la que ha escogido la Comunidad Económica Europea en la práctica.

Una vez desechada la aproximación que consiste en establecer mecanismos compensatorios que eliminen o corrijan las distorsiones señaladas, puesto que dichos mecanismos, aunque sean muy eficaces en este sentido corrector, no conducen en modo alguno a la integración de las actividades financieras de los distintos países, la doctrina reconoce tres métodos diferentes (21):

(21) Vid. entre otros, C. S. Shoup (1953), C. Cosciani (1964), R. Calle (1974), L. Reboud (1961), A. Barrère (1962).

a) Unificación de los diferentes sistemas tributarios: la total integración financiera, sin embargo, es de muy difícil realización a corto y medio plazo ya que exige la existencia de unas instituciones financieras y fiscales únicas o, dicho de otro modo, que se haya producido ya la unidad política y económica.

b) Uniformidad de los diversos sistemas tributarios: se trata de implantar en todos los países del mercado común el mismo sistema fiscal, pero, a diferencia del método anterior, en este caso cada país conserva su independencia. Indudablemente este método de la uniformidad implica una integración fiscal menos intensa que el de la unificación; podríamos decir que se trata de una fase inmediata anterior en el proceso integrador.

c) Armonización fiscal: en este caso se trata de la aproximación gradual y progresiva de los sistemas fiscales de los países componentes del mercado común tendente a eliminar o al menos corregir, todas aquellas distorsiones que puedan comprometer la constitución de éste. No se trata, por lo tanto, como en los dos casos ya analizados, de llegar a un sistema fiscal único, idéntico para todos los países integrantes, sino que sigan existiendo diferentes sistemas tributarios pero que todos ellos tengan una serie de características comunes que respondan precisamente al objetivo de la formación de un mercado interior.

La constitución de un mercado común exige, estrictamente hablando, la unificación fiscal. Sin embargo, y con esto respondemos a la segunda de las cuestiones que nos habíamos planteado, la Comunidad Económica Europea ha rechazado la plena integración financiera y se ha pronunciado a favor del proceso de armonización de los sistemas tributarios de sus países componentes (22).

Esta armonización se ha planteado en la C.E.E. de forma que no solamente implique la aproximación de los sistemas fiscales, según se ha dicho, para eliminar las distorsiones fi-

(22) Para un análisis de las razones de esta elección, vid. F. Neumark (1961). También, «Rapport du Comité Fiscal et Financier» o Informe Neumark de la Comisión de la C.E.E., editado por la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid 1965.

nancieras que se puedan originar y para conseguir una conformidad de aquéllos respecto al objetivo de la constitución de un mercado común con las características de un mercado interior, sino también que suponga que los sistemas tributarios de los distintos países reaccionen en forma similar a los cambios que se puedan producir en las condiciones productivas especialmente, originados por el propio proceso de crecimiento económico.

Y ha sido precisamente el Comité Fiscal y Financiero el que ha establecido el contenido y calendario del proceso de armonización fiscal, que debe realizarse en tres etapas claramente diferenciadas:

a) En una primera etapa, el Comité concede prioridad a la armonización de la imposición indirecta, recomendando especialmente la implantación de un impuesto sobre el volumen de ventas en su configuración de un impuesto sobre el valor añadido preferentemente o de un impuesto monofásico (por lo tanto, supresión en todo caso de la forma de impuesto plurifásico, en cascada). Respecto a los impuestos sobre consumos específicos se recomienda la unificación de las reglas de desgravación. Dos medidas más referentes a la imposición indirecta que se aconseja llevar a cabo en esta etapa son la eliminación de las fronteras fiscales para el impuesto sobre el volumen de ventas y la preparación de un impuesto sobre el comercio al por menor; además, el Comité se refiere a otras medidas que afectan a la imposición directa: la armonización de las disposiciones relativas a las formas de imposición sobre dividendos e intereses y la evitación de la doble imposición. Todas ellas deberán ser adoptadas en esta primera fase.

Por otro lado, como medidas preparatorias para etapas sucesivas, se recomienda la aproximación de los impuestos directos, estableciendo un impuesto sobre la renta que deberá ser personal, único y de carácter sintético, con unidad de criterio en cuanto al gravamen de las familias y con homogeneidad en las deducciones personales, y reformando otros impuestos directos, como el que recae sobre las rentas del capital y el impuesto sobre los beneficios de las sociedades.

b) En la segunda fase, el Comité Fiscal y Financiero

se centra de manera especial en la armonización de los impuestos directos, una vez llevadas a la práctica estas medidas o actuaciones preparatorias a las que acabamos de hacer referencia en la etapa anterior: concretamente, se trata ahora de armonizar el impuesto sobre la renta y el que grava los beneficios de las sociedades de acuerdo con los principios señalados, y de aprobar un acuerdo multilateral que evite la doble imposición. Por lo que respecta a la imposición indirecta, deberán suprimirse todos aquellos impuestos sobre consumos específicos que cumplan el doble requisito de no ser generales, es decir, de no ser exigidos en todos los países de la C.E.E. y de tener una muy pequeña relevancia recaudatoria.

También en esta etapa deberán efectuarse algunas actuaciones preparatorias: armonización de los impuestos sobre consumos específicos que no se haya decidido eliminar y estudiar tanto la aproximación de las estructuras y tipos del impuesto sobre sucesiones como la implantación general de un impuesto sobre el patrimonio que complementa al impuesto sobre la renta.

c) Por último, en la tercera etapa del proceso deberán adoptarse las medidas preparatorias de la fase anterior, es decir, se establecerá un impuesto sobre el patrimonio y un impuesto sobre sucesiones armonizados y se procederá a la armonización efectiva de los impuestos sobre consumos específicos que sigan vigentes. Asimismo, se crearán un servicio común de información con la finalidad de realizar compensaciones financieras y un tribunal especial.

Creemos importante dejar constancia además de que el Comité Fiscal y Financiero propone también otras medidas no citadas entre las anteriores y que responden de igual manera al propósito de armonización de los sistemas fiscales de los países integrantes de la Comunidad Económica Europea. Dichas medidas se refieren a los impuestos sobre movimientos de capital, a los impuestos sobre transportes y a los impuestos sobre la energía y deberán ir entrando en vigor, con independencia del calendario general, a medida que se estime conveniente teniendo en cuenta la evolución de los sectores concretos a que afectan en el proceso integrador general.

Así pues, y en resumen, la evolución a seguir por los sis-

temas fiscales de los países europeos que integran la C.E.E., fijada por la Comisión a partir del Informe elaborado por el Comité Fiscal y Financiero presidido por el profesor Neumark, supone la armonización de los diferentes gravámenes existentes con arreglo a una serie de líneas generales entre las que cabe destacar como fundamentales las siguientes:

a) En cuanto a la imposición indirecta: establecimiento de un impuesto sobre el volumen de ventas que adopte la configuración de impuesto sobre el valor añadido o de impuesto monofásico y armonizar los impuestos sobre consumos específicos, eliminando los que no tengan carácter general y además posean escasa importancia recaudatoria.

b) En lo que se refiere a la imposición directa, establecimiento de un impuesto sobre la renta único de carácter sintético y de un impuesto sobre el patrimonio que complete el gravamen de las rentas. Además, armonización de la estructura del impuesto sobre sucesiones y existencia de un impuesto independiente sobre los beneficios de las sociedades.

Hasta aquí hemos analizado, aunque sea brevemente, las líneas fundamentales del proceso evolutivo que están siguiendo los sistemas tributarios de los países que integran la Comunidad Económica Europea. Y si añadimos este análisis a nuestro planteamiento de las características o deficiencias más importantes de nuestro sistema fiscal, contrastadas en cierto modo con el estudio de su situación comparativa con las de los países de la O.C.D.E., podemos deducir, de acuerdo con la línea argumental expuesta al comienzo de nuestro trabajo, una serie de conclusiones que creemos que se pueden considerar válidas para nuestros deseos de reformar nuestro cuadro tributario en el sentido de hacerlo más justo y más eficaz de cara a la consecución de los grandes objetivos económico-sociales del país, aproximándolo a los de la C.E.E.

¿Cuáles son, en consecuencia, estas líneas fundamentales de reforma de nuestro sistema fiscal? Vamos a exponerlas de forma general y sin profundizar en cada una de ellas, porque no es éste el objetivo de nuestro trabajo. Recordemos por otro lado que ya habíamos anticipado la necesidad de personalización de la imposición directa y de tecnificación de la imposición indirecta en España: pues bien, vamos ahora

a continuación a intentar concretar más el sentido de ambas actuaciones. Comenzaremos con la imposición directa.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la principal diferencia que se observa con respecto a los impuestos sobre la renta de los países del Mercado Común europeo es que en éstos tiene auténticamente carácter de personal, general y principal. En efecto, se puede afirmar, tras las recientes reformas fiscales llevadas a cabo en Inglaterra, Irlanda e Italia, que la totalidad de los países de la C.E.E. han alcanzado un alto grado de perfección en el gravamen de las rentas de las personas físicas, que contrasta poderosamente con las deficiencias, numerosas veces señaladas por nuestra doctrina (23), existentes en España en este mismo ámbito. Por lo tanto, si queremos aproximar nuestro sistema tributario a los de la Comunidad Económica Europea deberá seguirse su ejemplo, estableciendo un impuesto sobre las rentas de las personas físicas que se convierta en el eje de nuestro sistema fiscal y que reúna las tres características señaladas; en resumen, un impuesto general, personal y principal.

De igual modo, en conexión con esta primera medida, se impone el establecimiento de un impuesto sobre el patrimonio que venga a complementar la progresividad de la imposición sobre la renta, en línea con la necesidad de la existencia de una mayor personalización de la carga tributaria en nuestro país. Es cierto que no todos los países de la C.E.E. poseen este gravamen en la actualidad; sin embargo, como ya hemos dicho, la doctrina de la Comunidad en este sentido

(23) Existe unanimidad en nuestra doctrina en reconocer que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente en España en la actualidad, ni es general, ni personal, ni principal. No es general en cuanto admite la existencia de regímenes especiales en algunos territorios y que el carácter mínimo de los impuestos «a cuenta» conduce a que unas rentas se sujeten a este impuesto y otras no. Por lo que se refiere a su principalidad, ya recogimos anteriormente las causas que el profesor C. Albiñana señalaba para demostrar que no se trata de un impuesto principal (ver nuestra nota 7). Por último, tampoco puede afirmarse que sea personal, en opinión de este mismo autor, por la estimación objetiva de su base imponible, por el carácter de mínimo de los impuestos de producto con la consiguiente rigidez en los tramos inferiores de renta, por su atécnica superposición con estos gravámenes «a cuenta» y por su dependencia o subordinación hacia ellos. Vid. C. Albiñana (1969), páginas 62 y ss.

es muy clara, propugnando la implantación de este impuesto en todos sus países, con un tipo reducido, con deducciones por motivos familiares y de edad de los contribuyentes y recomendando que sólo se aplique a las personas físicas y no a las jurídicas.

En cuanto al impuesto español sobre los beneficios de las sociedades vigente en la actualidad, tiene ciertas diferencias de importancia respecto a las de los países del Mercado Común; diferencias que afectan, esencialmente, a la configuración del sujeto pasivo, al nivel de los tipos impositivos, al régimen fiscal de las plusvalías, al tratamiento de las amortizaciones, etc. Sin embargo, quizá la discrepancia más significativa y de mayor relevancia sea la existencia en nuestro país, al igual que para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de regímenes especiales de estimación de la base imponible, de carácter objetivo, y la existencia también de impuestos de producto, configurados como impuestos "a cuenta", tal como ya hemos dicho. En consecuencia, el perfeccionamiento de esta figura impositiva en España deberá centrarse en la eliminación de sus deficiencias y de sus discrepancias con las de los nueve países de la Comunidad Económica Europea. En este sentido, es necesario destacar además que las directrices comunitarias sobre este gravamen, apuntan hacia un tipo impositivo diferenciado, que distinga entre beneficios distribuidos y no distribuidos para gravar más fuertemente a estos últimos. En España, como es sabido, no existe esta discriminación.

Finalmente, por lo que se refiere al ámbito de la imposición directa, cabe una última línea de actuación que afecta concretamente a la imposición sobre donaciones y sucesiones. En el marco de la Comunidad Económica Europea existen diferencias muy importantes entre sus países componentes que inciden, especialmente, sobre la estructura y los tipos de gravamen de esta figura impositiva, por lo que la propuesta general de la Comunidad consiste en la armonización de estos elementos. En todo caso, aunque aún no existan directrices concretas respecto a este gravamen (24), podemos anticipar

(24) Recordemos que la armonización de la imposición sobre sucesiones, según dijimos, debía llevarse a cabo en la tercera fase del calendario elaborado por el Comité Fiscal y Financiero.

la necesidad de aproximar los impuestos que gravan en nuestro país las adquisiciones lucrativas (que son, como es sobradamente conocido, el impuesto sobre adquisiciones "mortis causa", el gravamen complementario sobre este mismo tipo de adquisiciones, el impuesto sobre bienes de las personas jurídicas y el impuesto sobre donaciones "inter vivos" y "mortis causa") a los ya existentes en la C.E.E. y seguir las directrices que la Comunidad establezca, a medida que lo vaya haciendo.

Vamos ya a entrar en las líneas generales de reforma de nuestro sistema fiscal que se refieren a la imposición indirecta. Desde nuestro punto de vista, son tres las fundamentales, que afectan a nuestro impuesto sobre el volumen de ventas (Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas), a los impuestos sobre consumos específicos y a la imposición sobre transmisiones de bienes y actos jurídicos. Sin embargo, vamos a ver a continuación de qué manera tan estrecha están interrelacionadas entre sí; y para ello, antes de exponerlas, quizá sea conveniente recordar cuál es la estructura actual de la imposición indirecta en España: en síntesis, podemos diferenciar dentro de la misma tres conceptos fundamentales: por un lado, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, como gravamen general sobre las rentas; por otro lados, los Impuestos sobre Consumos Específicos que, a su vez, pueden subdividirse en tres epígrafes diferentes (Impuesto sobre el Lujo, Impuestos Especiales y Monopolios Fiscales), y por último, el Impuesto sobre Transmisiones de Bienes y Actos Jurídicos Documentados.

En cuanto al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas ya dijimos que uno de los elementos caracterizadores de nuestro sistema tributario consistía en que el impuesto sobre las ventas era del tipo multifásico y en cascada. Señalábamos, en efecto, esta deficiencia teniendo en cuenta que esta configuración es la menos avanzada técnicamente de todas las que puede adoptar aquel gravamen. La doctrina ha señalado ya, creemos que suficientemente, los numerosos inconvenientes que supone el adoptar un impuesto sobre las ventas de este tipo, que superan con mucho a sus pocas ven-

tajas (25). Por lo tanto, y en línea con las recomendaciones del Comité Fiscal y Financiero de la Comisión de la C.E.E., nuestro impuesto sobre las ventas debería evolucionar hacia la forma de impuesto sobre el valor añadido que, como es sabido, ofrece una serie de indudables ventajas que hacen que sea caracterizada como la más perfeccionada desde el punto de vista técnico (26).

Sin embargo, es de destacar que, en el caso español, la implantación de un impuesto sobre las ventas en su configuración de impuesto sobre el valor añadido ofrece una ventaja adicional, y no por ello de menor importancia: permitir la simplificación de la estructura de nuestra imposición indirecta, especialmente de la que recae sobre el consumo. En efecto, la introducción dentro del cuadro tributario de nuestro país de un Impuesto sobre el Valor Añadido supondría la reestructuración y sistematización de nuestros impuestos indirectos fundamentales, ya que debería absorber algunos de los actuales conceptos del Impuesto de Lujo, suponiendo su desaparición, con carácter general, como un gravamen independiente, y algunos Impuestos Especiales, además de que debería incorporar determinadas operaciones que están gravadas hoy por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. A esto nos referíamos cuando hablábamos de la gran interrelación de las líneas generales más importantes de reforma de nuestra imposición indirecta.

¿Cómo quedaría en este caso la imposición sobre consu-

(25) En efecto, frente a las ventajas propias de la imposición en cascada (tipo impositivo bajo, ilusión financiera, mínimo coste recaudatorio y de administración fiscal, escasa complicación contable para las empresas), la doctrina ha señalado los graves defectos que nuestro Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas lleva consigo (complejidad, generación de rentas fiscales, tratamiento inadecuado de las inversiones, favorecimiento de la integración de empresas, etc.). Vid., entre otros, F. Fernández Ordóñez (1969); F. de Luis (1970); R. Calle (1968 b) y (1964).

(26) Entre ellas podemos citar el que permite un tratamiento equitativo del comercio exterior, que evita la discriminación contra los consumidores, no favorece la integración de empresas, facilita un mayor control, etc. Sin embargo, no debemos tampoco olvidar los problemas que se plantean a la hora de implantar un impuesto de este tipo, tanto económicos como de administración fiscal, y la necesidad de arbitrar medidas para la correcta transición del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

mos específicos en España? Ya dijimos que dentro de ella se incluían el Impuesto de Lujo, los Impuestos Especiales y los Monopolios Fiscales; pues bien, la aparición de un Impuesto sobre el Valor Añadido supondría que aquélla quedara integrada solamente por un conjunto de Impuestos Especiales y por los Monopolios Fiscales. Entre los primeros se incluirían algunos de los actualmente existentes, que se consideran válidos y que en consecuencia deben subsistir junto a algunos nuevos derivados de la desaparición de la imposición del lujo como gravamen autónomo (27); y por lo que se refiere a los Monopolios Fiscales, existentes también en los países de la Comunidad Económica Europea, sólo el de petróleos no tiene paralelos en la C.E.E., en cuanto tal Monopolio Fiscal.

Finalmente, por lo que se refiere a la imposición sobre transmisiones de bienes y actos jurídicos, la primera conclusión de la comparación de los sistemas fiscales europeos es la existencia de una gran diversidad de figuras impositivas, al igual que ocurre con los impuestos sobre consumos específicos, unida a una gran heterogeneidad en las estructuras de las mismas. Nuestro país deberá, en consecuencia, estar atento a las futuras normas comunitarias al respecto; sin perjuicio de ello, sin embargo, hay que insistir en que ciertas operaciones gravadas en la actualidad por el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales deberían ser incluidas en el ámbito de aplicación de un Impuesto sobre el Va-

(27) Por lo tanto, deberían suprimirse algunos Impuestos Especiales, de acuerdo con lo establecido por la C.E.E., que propone la desaparición de algunos (impuestos sobre el café y té, sobre el azúcar y sobre bebidas refrescantes sin alcohol) y el mantenimiento y armonización de otros (impuestos sobre aceites minerales, vino, cerveza, etc.), dentro de sus países integrantes, por diversos motivos, fundamentalmente por la gran diversidad y número de estos gravámenes dentro del área del Mercado Común Europeo. Ya dijimos además que se proponía la supresión de aquéllos que no fueran generales y que tuvieran escasa importancia recaudatoria. Vid. C.E.E. «Proposition de Directive du Conseil en Matière de Droits d'Accise et d'Impositions Indirects, autres que le TVA frappant directement ou indirectement la consommation de produits», *Bulletin des Communautés Européennes*, Supplément 3/72. Por otro lado, la desaparición de la imposición sobre el lujo en España con carácter independiente, está de acuerdo, también, con la realidad fiscal actual de la C.E.E. y supone la aparición de nuevos Impuestos Especiales que recaigan sobre conceptos que, incluidos en el Impuesto sobre el Lujo, no fueran incorporados en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

lor Añadido. Y también hay que resaltar la muy dudosa naturaleza impositiva del Impuesto sobre actos Jurídicos Documentados por lo que, por lo menos en la mayoría de sus conceptos, este gravamen debería ser albergado por las tasas fiscales.

Hasta aquí hemos analizado las líneas de reforma de nuestro cuadro tributario, tanto las que afectan a la imposición directa como a la indirecta, que nos parecen fundamentales si deseamos que el sistema fiscal español responda a los principios de lograr una mayor justicia social y un mayor desarrollo y estabilidad económicos y alcance una mayor flexibilidad y suficiencia, aproximándose por otro lado a los de la Comunidad Económica Europea. No queremos, sin embargo, dejar de referirnos a la necesidad, puesta de manifiesto desde hace mucho tiempo por la doctrina y por la propia práctica fiscal, de una mayor potenciación de la Administración Tributaria española, requisito indispensable a la hora de hacer efectiva esta profunda reforma del sistema fiscal español.

Quizá sea este el momento, cuando finalizamos nuestro trabajo, de hacer un balance de las repercusiones que estas transformaciones en nuestras figuras impositivas tendrían sobre las deficiencias que ya apuntamos de nuestro cuadro tributario: no cabe duda que, con carácter general, todas aquellas limitaciones señaladas tenderían a desaparecer, como se observa con un sencillo análisis comparativo del sistema vigente en la actualidad y del nuevo sistema propugnado.

En efecto, la gran importancia de la imposición indirecta en el total de nuestros ingresos impositivos, el predominio de la imposición sobre consumos específicos respecto a un impuesto general sobre las ventas dentro de la imposición indirecta y de los impuestos de producto o "a cuenta" dentro de la imposición directa, la gran relevancia de los regímenes de estimación objetiva de bases imponibles, la no imposición del patrimonio y otras deficiencias de nuestro sistema fiscal, han ido siendo eliminadas con las transformaciones que se han propugnado para cada una de las distintas figuras impositivas que hemos ido contemplando. Con ello, creemos haber intentado responder al doble objetivo latente a lo largo de todo

nuestro trabajo y, como decíamos al principio, expresado en las dos frases que escogimos para su inicio: la necesidad, puesta de manifiesto desde hace mucho tiempo y cada vez más acusada, de reformar nuestro cuadro tributario, por un lado, y su acercamiento a los sistemas europeos más perfeccionados como posible vía para la misma, por otro lado.

* * *

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Albiñana, César (1968): «Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes», *Revista de Derecho Privado*, mayo.
- Albiñana, César (1969): *Introducción al Sistema Impositivo Español*. Madrid, Ed. Guadiana.
- Albiñana, César (1974): «Apariencia y realidad del Sistema Tributario Español», *Revista de Economía Política*, n. 66.
- Barrère, A. (1962): *Principios generales de armonización fiscal en la C.E.E.* Informe redactado por el Consejo Económico y Social de Francia.
- Breña Cruz, F. A. (1972): *El impuesto sobre el patrimonio*. Madrid Instituto de Estudios Fiscales.
- Calle Saiz, R. (1964): «Impuesto sobre el Tráfico de Empresas», *ICE*, n. 372, agosto 1964.
- Calle Saiz, R. (1968 a): «Política y Realidad de la Hacienda Española de 1940 a 1966», *Revista de Economía Política*, n. 48.
- Calle Saiz, R. (1968 b): *El impuesto sobre el valor añadido y la C.E.E.* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Calle Saiz, R. (1969): *Sistema Fiscal en España y en el Mercado Común*. Madrid, Guadiana de Publicaciones.
- Calle Saiz, R. (1974): *Sistemas Fiscales contemporáneos*. Madrid, Publicaciones del C.E.U.
- Calle Saiz, R. (1975): «La justicia en la distribución de la renta nacional». Mesa Redonda sobre *Moralidad Pública en la Sociedad Española actual*. Valle de los Caídos, septiembre 1975.
- Cosciani, C. (1964): *Problemas fiscales de un Mercado Común*. Washington, Unión Panamericana.
- Fernández Ordóñez, F. (1969): «El impuesto sobre el valor añadido y su posible implantación en España», *XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid.
- Luis, F. de (1962): «Comparaciones internacionales de presión fiscal», *X Semana de Derecho Financiero*, Madrid.
- Luis, F. de (1970): «El impuesto sobre las Ventas en la C.E.E.», *Hacienda Pública Española*, nn. 6-7.

- Ministerio de Hacienda (1976): *Sistema Tributario Español: criterios para su reforma*, junio de 1976.
- Neumark, F. (1961): «Problèmes relatifs à l'harmonisation des impôts dans la C.E.E.», *Cahiers de l'ISEA*, París.
- O.C.D.E. (1972): «Une amélioration des comparaisons internationales des recettes publiques», *L'Observateur de l'O.C.D.E.*, n. 61, diciembre 1972.
- O.C.D.E. (1973): *Statistiques de Recettes Publiques des Pays Membres de l'O.C.D.E.: 1969-1971. Une classification normalisée*. París.
- Reboud, L. (1961): *Systèmes fiscaux et Marché Commun*. Ed. Sirey, París.
- X *Semana de Estudios de Derecho Financiero* (1962), Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- Sevilla, J. V. (1976): *Flexibilidad impositiva. Un estudio económico del sistema fiscal español*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Shoup, C. S. (1953): «Taxation aspects of international Economic Integration» en *Aspects financiers et fiscaux de l'intégration économique internationale*. La Haya, W. P. Van Sockum.
- Solé, G. (1964): «Un juicio crítico de la Reforma Tributaria», *Información Comercial Española*, agosto 1964.

RESUMEN

El análisis se centra, por un lado, en la necesidad de reformar nuestro cuadro tributario ante las dificultades con que se encuentra la economía española y, por otro lado, en el acercamiento a los sistemas fiscales de la Comunidad Económica Europea, como posible vía de reforma. En este segundo aspecto, presenta el autor un análisis comparativo de las estructuras fiscales de los países de la O.C.D.E. con objeto de localizar exactamente la situación de nuestro país.

SUMMARY

The analysis here is centred on the one hand on the need to reform the Spanish taxation system in view of the difficult phase the country's economy is going through, and on the other hand consideration is given to the adoption of some of the techniques used by the European Economic Community Countries in their taxation systems, as a possible way of reforming the Spanish one. As regards this second aspect, the author provides a comparative analysis of the taxation structures in O.E.C.D. countries in order to identify the exact situation in Spain.