LOS IMPUESTOS

El antes, el después y el porqué

La larga marcha de la reforma fiscal

En estos momentos estamos en la fase de tránsito de un sistema fiscal tradicional a otro moderno. El antes, el en y el después de ese proceso constituyen el objetivo de este artículo escrito por **José Antón, Francisco Castellanos** y **Jorge Pereira,** que precisan el estado actual de la reforma, las novedades ya introducidas y las razones que las justifican.

Una profunda conmoción ha afectado a los impuestos españoles desde julio de 1977 hasta hoy. Tras muchos años de quietud legislativa que prolongaba la vida de un sistema tributario que apenas había variado las líneas decimonónicas de su concepción liberal y conservadora, se han sucedido unos meses de movilidad y cambio como muy pocas veces se había registrado en nuestra historia fiscal.

Una etapa de reforma fiscal como la que vivimos parece demandar de parte de los contribuyentes tres cosas, fundamentalmente: 1. Certeza respecto de dónde estaba y hacia dónde va el sistema tributario. 2. Los motivos que justifican ese proceso reformador. Los impuestos son medios, no fines, y su reforma debe explicarse y justificarse con el *para qué* sirven, si es que se desea que los contribuyentes la entiendan, condición necesaria para que la acepten. 3. La reforma tributaria es un proceso en marcha: no todos los impuestos del sistema anterior han cambiado. Subsiste hoy parte de lo viejo y está vigente sólo parte de lo nuevo. Trataremos de responder a estas preguntas.

Una lectura comparada del antes y después de la reforma, constata la existencia de los cuatro grupos de modificaciones fundamentales pretendidos por la reforma fiscal en curso: 1. Simplificación de la imposición directa con la desaparición, como gravámenes independientes, a nivel estatal, de los impuestos a cuenta. 2. Aparición de un nuevo impuesto directo sobre el capital: el impuesto sobre el patrimonio neto. 3. Simplificación, refundición y reforma en la imposición indirecta con el establecimiento como tributo eje del impuesto sobre el valor añadido, que sustituye al impuesto general sobre el tráfico de las empresas y el impuesto de lujo. 4. Reordenación y sistematización de los gravámenes que se agrupan en los impuestos sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados e impuestos especiales.

Razones para el cambio

Las reformas pretendidas en nuestro cuadro fiscal contaban con claros fundamentos.

La primera de ellas —y la que ya han sentido los contribuyentes españoles— ha consistido en la desaparición de los impuestos a cuenta. Parece que ésta sea una noticia para no creerse, pues impuestos que se suprimen son casi una especie tan rara como precios que bajan. Y, efectivamente, cuando esa supresión se mira de cerca se comprueba que esos impuestos a cuenta suprimidos, más bien se han transformado en el nuevo Impuesto General sobre la Renta. En la situación anterior a la reforma se diferenciaban los impuestos a *cuenta* sobre la renta de los *generales*. Dicotomía que ya habían superado en los países que contaban con un ordenamiento tributario moderno. ¿Para qué gravar —se argumentaba en estos países— independientemente a través de diversos impuestos las distintas clases de renta, si, posteriormente, para personalizar el gravamen, es decir, para tener en cuenta las circunstancias personales de cada contribuye, es preciso considerarlas globalmente en un único tributo sobre la renta?

El razonamiento anterior quedaba reforzado en el caso español por otro específicamente derivado del especial y distinto papel que los impuestos a cuenta jugaban dentro de la imposición directa sobre la renta. Los viejos y suprimidos impuestos a cuenta sometían a gravamen a las distintas clases de rendimientos mediante la aplicación de tipos impositivos diferentes y la consideración de varios mínimos exentos, lo que producía una marcada *regresividad* en el tratamiento total de la renta del contribuyente. Rentas totales *similares* procedentes de fuentes diversas (del capital mobiliario o inmobiliario, del trabajo o de la empresa) pagaban impuestos *distintos* según su composición. Esa regresividad inicial quedaba, posteriormente, compensada en el impuesto personal sobre la renta, al integrarse globalmente todos los rendimientos obtenidos y dárseles un tratamiento unitario, pero, *únicamente*, para aquellos contribuyentes cuya cuota fuera positiva. Por el contrario, cuando resultaba una cuota negativa en el gravamen general sobre la renta, la regresividad se consolidaba, ya que el importe previamente ingresado por los impuestos a cuenta nunca era objeto de devolución. Esa injusticia relativa se producía con el agravante de que se realizaba con los contribuyentes de menores rentas, que eran los que no incidían en cuotas positivas en el impuesto personal.

Por esa razón —y otras de menor entidad—, la reforma fiscal suprimió acertadamente del ámbito estatal los impuestos a cuenta, reservando la imposición sobre la renta a los dos tributos generales de naturaleza personal: personas físicas y sociedades, que se configuran de este modo como las dos piezas básicas en que se fundamenta el reparto de las cargas tributarias directas.

El patrimonio, una novedad

Dentro de la reforma de la imposición directa, se establece un impuesto sobre el patrimonio neto. Un impuesto nuevo concebido más con fines de control que por motivos meramente recaudatorios —aunque éstos no sean desdeñables—. Entre los fines que puede cumplir un tributo sobre el patrimonio (contribuir a la progresividad impositiva y al equitativo reparto de la carga fiscal, inducir a que los recursos económicos se utilicen con mayor eficacia y productividad, ya que la carga de impuesto será menos cuanto mejor se administre el patrimonio) merece destacarse, sobre todo, su importante colaboración a la gestión eficaz de los gravámenes sobre la renta y sobre sucesiones, debido a que cierra totalmente el circuito de control de rentas y patrimonios y facilita el control y la inspección de la Administración. Esta labor de apoyo al funcionamiento eficaz de otros impuestos justifica sobradamente el nuevo impuesto, con independencia de que su recaudación alcance o no los niveles de otras figuras tributarias básicas en el sistema.

Las modificaciones propuestas en el proyecto de ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones tienden primordialmente a coordinarlo de forma adecuada, tanto con el del patrimonio neto como en relación con el gravamen de las ganancias y pérdidas de capital en el impuesto sobre la renta, al tiempo que recoge ya íntegramente el tratamiento fiscal de las donaciones, sistematiza sus normas y perfecciona las tarifas.

La imposición indirecta incorpora como principal cambio la sustitución del actual impuesto sobre el tráfico de empresas por un impuesto sobre el valor añadido. El nuevo gravamen se convertiría así en la figura central y clave de la imposición indirecta, absorbiendo, al propio tiempo, la vigente tributación diferencial sobre el lujo mediante la aplicación de un tipo reforzado a los artículos de naturaleza suntuaria.

La justificación de dicha sustitución resulta obvia: el impuesto sobre el valor añadido es unánimemente considerado (junto al que recae sobre las ventas al por menor, administrativamente más complicado y costoso) como la forma más avanzada y moderna de la imposición general sobre ventas, por cuanto alcanza simultáneamente la necesaria neutralidad de gravamen interna y externa. Neutralidad interna, porque grava uniformemente todos los artículos sujetos, con independencia del número de fases de producción y distribución por las que atraviesen. Neutralidad externa, porque permite valorar exactamente el gravamen compensador que debe exigirse a los productos importados, así como la desgravación que debe efectuarse a los que sean exportados.

La experiencia internacional prueba que los efectos económicos de un cambio fiscal drástico de la tributación indirecta pueden ser graves. Al objeto de evitarlos, la reforma incorpora un proyecto de ley sobre régimen transitorio de la imposición indirecta, en el que se tratan de suavizar dichos efectos, programando su aplicación temporal y diluyendo así sus consecuencias.

En los restantes impuestos indirectos, transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados e impuestos especiales, fundamentalmente, las reformas se centrarán principalmente en una reconsideración y sistematización de los conceptos impositivos exigidos a los tiempos actuales.

En el día de hoy, la situación del proceso reformador es la siguiente:

1. Han sido aprobadas por las Cortes las leyes de los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, que se encuentran, pues, en vigor.

2. Continúa, asimismo, vigente el impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, establecido, como se dijo, por la ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal y pendiente de estudio y, en su caso, aprobación por las Cortes el impuesto sobre el patrimonio neto, que lo sustituirá en su día.

3. Sigue vigente el «viejo» impuesto general sobre las sucesiones, cuyo «heredero», el «nuevo» impuesto sobre sucesiones y donaciones, es aún proyecto de ley, que también deberá esperar a la constitución de las nuevas Cortes para su aprobación.

4. Finalmente, con relación a la imposición indirecta en estos momentos, el sistema no ha experimentado todavía ninguna variación, si bien, por un lado, espera turno para la discusión parlamentaria el proyecto de régimen transitorio de la imposición indirecta, citado antes, y, por otro, los proyectos relativos a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el impuesto sobre el valor añadido, que sustituirán, respectivamente, al general del mismo nombre y al de tráfico de empresas, una vez transcurrido el período transitorio previsto.

Quedaría así diseñado un cuadro impositivo moderno, que respondería a los principios económicos de justicia y de eficacia administrativa que le son exigibles. Ahora bien, para que un ordenamiento tributario sea eficaz no basta con diseñar un conjunto de figuras tributarias perfectamente estructuradas y coexionadas entre sí, sino que tan importante o más es conseguir una administración fiscal dotada de los medios personales y materiales necesarios para gestionarlo eficazmente.

Cuadro impositivo español

A) Antes de la reforma

- Impuestos directos
  - Sobre la Renta
    - A cuenta
      - Contribución Territorial Rústica y Pecuaria.
      - Contribución Territorial Urbana.
      - Impuesto Rendimientos Trabajo Personal.
      - Impuesto sobre Rentas del Capital.
      - Impuesto Industrial.
    - Generales
      - Impuesto general Renta Personas Físicas.
      - Impuesto general Renta Sociedades.
  - Sobre el Capital: Impuesto general sobre las Sucesiones.
- Impuestos indirectos
  - Sobre el Tráfico Civil: Impuesto general sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales.
  - Sobre el Tráfico Mercantil (consumo)
    - Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas.
    - Impuesto sobre el Lujo.
    - Impuestos Especiales.
    - Monopolios Fiscales.
  - Sobre el Tráfico Exterior: Renta de Aduanas.

B) Situación actual

- Impuestos directos
  - Sobre la Renta
    - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (nuevo).
    - Impuesto sobre Sociedades (nuevo).
  - Sobre el Capital
    - Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (nuevo).
    - Impuesto General sobre Sucesiones.
- Impuestos indirectos
  - Sobre el Tráfico Civil: Impuesto general sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
  - Sobre el Tráfico Mercantil (consumo)
    - Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas.
    - Impuesto sobre el Lujo.
    - Impuestos Especiales.
    - Monopolios Fiscales.
  - Sobre el Tráfico Exterior: Renta de Aduanas.

C) Después de la reforma

- Impuestos directos
  - Sobre la Renta
    - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en vigor).
    - Impuesto sobre Sociedades (en vigor).
  - Sobre el Capital
    - Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones (en proyecto).
    - Impuesto sobre el Patrimonio Neto (en proyecto).
- Impuestos indirectos
  - Sobre el Tráfico Civil: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en proyecto).
  - Sobre el Tráfico Mercantil (consumo)
    - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) (en proyecto).
    - Impuestos Especiales (sin variación).
    - Monopolios Fiscales (sin variación).
  - Sobre el Tráfico Exterior: Renta de Aduanas (sin variación).

PUBLICIDAD

"Levantaremos barreras insuperables frente al revanchismo o los deseos de depuración..."

(Adolfo Suárez, 1977)

Dicho y hecho.



UCD cumple.

UNION DE **CENTRO** DEMOCRATICO