

Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal

Por Victorino ORTEGA

«Es indispensable una reforma fiscal que supere los dos vicios principales de nuestro actual sistema: imposición directa no efectiva e imposición indirecta predominante y muy compleja.»

(De la revista «Situación», del Banco de Bilbao.)

Este reciente juicio de valor que acaba de hacer la revista «Situación», editada por el Servicio de Estudios del Banco de Bilbao, es algo tan evidente en su conjunto que difícilmente se puede rechazar. Sin embargo, aun estando de acuerdo con el contenido de lo que se quiere afirmar en la citada valoración, es preciso evitar el malentendido de que en España todos los tributos que caen dentro del sistema de imposición directa dejan de hacerse efectivos igualmente. Dicho más concretamente, de que en el sistema tributario español existe una igualdad de oportunidades para la evasión fiscal.

Precisamente por estar convencidos de todo lo contrario, y por encontrar una gran desigualdad en la evasión fiscal existente en nuestro país, es por lo que hemos elegido el Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal como tema de estudio y reflexión.

I.—CONTRIBUYENTES Y TIPOS DE IMPOSICION

Es evidente que en los países industrializados o en fase relativamente avanzada de desarrollo la mayor parte de la población deriva sus ingresos del trabajo, y especificando un poco más habría que añadir del trabajo por cuenta ajena o dependiente. Apoyándose en esta realidad, se ha escrito que la renta de trabajo no sólo es

la renta cualitativamente más importante, sino la renta cuantitativamente más destacada. Este fenómeno de nuestro tiempo es el que da lugar a que el impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal sea uno de los tributos más controvertidos del sistema tributario.

El hecho imponible del Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal se origina:

a) Por la obtención de rendimientos que se deriven directa o indirectamente de trabajos o servicios personales; y

b) Por el mero ejercicio de actividades profesionales o artísticas (1).

Dentro del Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal, los contribuyentes han quedado clasificados en los siguientes grupos: a) funcionarios públicos, empleados y asimilados; b) profesionales; c) artistas, y d) remuneraciones especiales (2).

Aquí vamos a prescindir de los tres últimos grupos de esta clasificación y nos vamos a referir al primero. Más concretamente, a los trabajadores por cuenta ajena que, por una parte, forman la gran masa de la población activa española y, por otra, son los titulares de las rentas más bajas.

La política fiscal actual, referente al Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal, se apoya en la Ley de 8 de abril de 1967, que trató de unificar los tipos de imposición aplicables a las retribuciones de los trabajadores manuales por cuenta ajena (3). El tipo impositivo unificado quedó fijado, a partir del primero de enero de 1972, en el 14 por 100, en vez del 9 por 100, establecido para los años 1970 y 1971.

Sin embargo, el Decreto-Ley de 18 de enero de 1968 aplazó un año—hasta 1973—la tributación del 14 por 100 aplicable en principio a las retribuciones de los trabajadores manuales por cuenta ajena. Resultan un tanto sorprendentes estos titubeos de la política fiscal que se intenta establecer, en relación con las rentas más bajas, como son las de la clase trabajadora. Por una parte, la Hacienda desea aumentar el tipo impositivo sobre el rendimiento del trabajo personal y, por otra, teme incidir bruscamente (injustamente) sobre las retribuciones más bajas de los trabajadores.

(1) Cfr. art. 3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (B. O. del Estado, 21 de marzo de 1967).

(2) *Ibíd.*, art. 24.

(3) Esta unificación de los tipos de imposición afectaba también a los suboficiales, clases de tropa y asimilados de los tres ejércitos, así como a los que, prestando servicios en dichos ejércitos, tengan reconocida igual consideración.

Así llegamos a un nuevo aplazamiento o titubeo con el Decreto-ley de 29 de diciembre de 1972, que dice así:

«Artículo 1.º Las retribuciones comprendidas entre **cien mil y doscientas mil** pesetas percibidas por los contribuyentes (trabajadores manuales por cuenta ajena...) ...continuarán tributando durante 1973, por el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, **al tipo del nueve por ciento**. En 1974, este tipo se elevará al **once** por ciento, y en los años posteriores se incrementará en un punto cada año hasta alcanzar, en 1977, el **catorce** por ciento.

Art. 2.º Cuando las retribuciones percibidas por estos contribuyentes superen la cifra de doscientas mil pesetas, tributarán al **catorce** por ciento, respetándose, en todo caso, el haber líquido que resulte de aplicar a doscientas mil pesetas el tipo de gravamen determinado en el artículo anterior» (4).

A partir de la reforma tributaria de 1964, en lo referente al Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal, se acabó, laudablemente, con una discriminación existente entre trabajo manual y trabajo no manual. Nos referimos a la exención de los jornales, que dio pie a múltiples interpretaciones de lo que había de entenderse por «jornal» o «trabajo manual», ninguna de ellas convincente. Ante esta situación, se optó por discriminar (favorecer sería más exacto) las rentas no en razón a la índole del trabajo, sino a la cuantía de las remuneraciones. Y así se elevaron los mínimos de exención a 60.000 pesetas. Límite exento que hoy se mantiene en las 100.000 pesetas.

Recientemente, un editorialista («ABC», 11 de octubre de 1973) postulaba abiertamente la elevación del actual límite de exención por creer que «empieza a ser irreal, inoperante, puramente figurativa la exención tributaria de las 100.000 pesetas, porque el salario mínimo, a lo que se dice y pregona y a lo que se sabe, lo sobrepasan casi todos los trabajadores. Con ello existe—¿cómo negarlo?—la ventaja de librar de impuesto las primeras 100.000 pesetas; pero, en cambio, la finalidad política y económico-social de la exención queda casi vacía de contenido, por ser muy pocos aquellos a quienes alcanza plenamente en su condición de perceptores de los salarios y retribuciones más bajos. A los demás les amortigua o palia la carga tributaria, pero no les exime de ella».

Esta apreciación del diario monárquico madrileño nos parece realista, pero seguimos creyendo que el problema no es tanto de fijación del límite de exención cuanto de los tipos impositivos aplicables a las retribuciones de los trabajadores manuales por cuenta ajena.

(4) B. O. del Estado, 10 de enero de 1973.

Es más que probable que, dado el grado de inflación que padecemos y las revisiones anuales del salario mínimo, al llegar el primero de abril la aplicación prevista del 14 por 100, en 1977, a las retribuciones comprendidas entre 100.000 y 200.000 pesetas, no llegue a practicarse. Quiero decir que para esa fecha se habrá elevado el actual límite de exención, como pide el periódico liberal madrileño. En esta hipótesis, se habrá demostrado, una vez más, que la política fiscal de unificación de los tipos de imposición en el Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal ha pecado de falta de realismo por carencia de verdaderos análisis científicos.

Aun admitiendo un posible error de cálculo en la cantidad límite exenta de tributación, lo que no conviene olvidar son los siguientes hechos. En primer lugar, que a partir de enero de 1974 las retribuciones de los trabajadores comprendidas entre 100.000 y 200.000 pesetas tributarán un 11 por 100. Elevable este tipo impositivo en un punto cada año. En segundo lugar, que los datos referentes al trienio 1970-1972 muestran con evidencia «que el trabajo personal ha pasado a tributar 42.500 millones de pesetas, creciendo en más de un 110 por 100 en sólo tres años, con lo que viene a ser el caballo blanco en el que muestra todas sus preferencias el Fisco» (5).

Una demostración de que este crecimiento viene siendo real —otra cosa muy distinta es que sea justo— nos la da un estudio serio referente a «La suficiencia de la Hacienda española en el próximo cuatrienio 1972-1975» (6). En este trabajo se dice que «la tasa histórica de crecimiento de este tributo en el período 1965-1970 ha sido de un 20,59 por 100. El Impuesto ha recaudado en 1970 un 25,7 por 100 más que en 1969».

Los autores de este estudio concluyeron en 1971, fecha de su publicación, que la hipótesis de crecimiento de este tributo durante el III Plan de Desarrollo podía fijarse, no pecando de optimismo excesivo, en el 20 por 100 anual (7). A juzgar por el porcentaje de variación o aumento en 1972-1973, que ha sido del 29,57 por 100, tal hipótesis estaba más que fundada. Pero esto era algo fácil de

(5) Cfr. **Organización Sindical**, «Informe sobre evolución socio-económica de España 1972», Madrid, 1973, pág. 69. Véase el cuadro I.57.

(6) Lagares Calvo (Manuel J.) y Sevilla Segura (José V.): «La suficiencia de la Hacienda Española en el próximo cuatrienio (1972-1975)», en **Hacienda Pública Española**, núm. 13, págs. 25 y sigs.

(7) *Ibíd.*, pág. 31. Las previsiones del incremento medio anual en la recaudación se basaban en estos tres puntos:

1. Los obreros y clases de tropa van a ser gravados de forma muy progresiva en los próximos años, ya que el tipo de gravamen, que en 1971 y 1972 será del 9 por 100 para estos contribuyentes, pasará en 1973 del 14 por 100. (La entrada en vigor de este tipo de imposición ha sido retrasada.)

2. La elevación de la renta **per cápita** en términos reales y monetarios... ha traído como consecuencia el que sean muy pocos los contribuyentes que reciban una retribución inferior a la cifra del mínimo exento, por lo que los incrementos futuros en sus retribuciones se convertirán automáticamente en

prever, sabiendo que durante estos años la mayoría de los trabajadores por cuenta ajena iban a superar la frontera de la 100.000 pesetas de retribución anual.

Ante esta realidad, lo lógico, por no decir lo más equitativo, debería ser no gravar a los trabajadores manuales de forma tan descaradamente progresiva: 9 por 100, 11 por 100, 14 por 100, como queda indicado, sino reducir progresivamente los tipos de imposición en la medida en que aumentan los salarios mínimos interprofesionales garantizados o en el grado en que anualmente los salarios pierden poder de compra. Nuestra propuesta se apoya en dos realidades que todos admitimos: la desigualdad ante el fraude fiscal y el elevado índice de inflación que padece la economía española.

II.—IMPUESTO SOBRE EL RENDIMIENTO DEL TRABAJO Y FRAUDE FISCAL

Moralistas y técnicos en política fiscal suelen coincidir en asignar a todo sistema tributario que se diga auténtico, entre otros objetivos, el de conseguir una mayor justicia o equidad tributaria. Pero este objetivo tiene dos aspectos que conviene distinguir bien: a) el de la equidad tributaria horizontal (trato tributario igual a personas que se encuentren en circunstancias iguales), y b) el de la equidad tributaria vertical (trato tributario adecuado a personas que se encuentran en circunstancias diferentes).

Para medir si un grupo de personas se encuentra en circunstancias iguales o diferentes, la doctrina fiscal suele emplear el criterio o principio de la capacidad de pago (8). Es evidente que la capacidad de pago de los contribuyentes a la Hacienda Pública, aun supuesta una igualdad de ingresos, varía según sea el origen de la renta (9). Por consiguiente, las rentas del trabajo (ganadas o no

base liquidable del tributo, generando de este modo cifras progresivamente crecientes de recaudación.

3. Por último, el mínimo exento, que ha venido creciendo de forma continuada en los años inmediatamente anteriores a 1971, ha alcanzado en este año el tope máximo previsto en las leyes. De no variarse la regulación legal del tributo, la recaudación no tendrá freno alguno por esta causa. Hasta aquí, la argumentación literal de estos dos autores. A nosotros esta tendencia de la política fiscal nos parece poco equitativa, por gravar en exceso las retribuciones más bajas.

(8) La capacidad de pago, según Kaldor, «es el grado de satisfacción de necesidades que el contribuyente está en condiciones de alcanzar».

(9) Las rentas que provienen únicamente del trabajo están sometidas a una serie de contingencias y limitaciones inherentes a la persona misma del trabajador por cuenta ajena, que no afectan de idéntica manera a las rentas cuyo origen es el capital o el capital y el trabajo independiente. Puede verse sobre este punto el estudio del profesor Fuentes Quintana: **Hacienda Pública. Teoría de los ingresos públicos**, págs. 80 y sigs., F. CC. EE. y CC. También el estudio de F. Neumark: «Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista», en **Revista Derecho Financiero**, Madrid, 1964. Este autor argumenta de la siguiente manera:

fundadas según la terminología en uso) han de ser tratadas tributariamente de distinta manera que las rentas de capital (no ganadas o fundadas).

Estudiando el tema de la discriminación tributaria, tanto de las rentas del trabajo como de las rentas del capital y de las rentas mixtas, José Luis Uceda llega a esta conclusión, referente al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal (I. R. T. P.): «Al tener estos productos o rentas mixtas de los profesionales y artistas un trato tributario igual al de los productos o rentas puras del trabajo, se está discriminando a favor de dichos profesionales y artistas respecto a otras actividades económicas o empresariales que, teniendo las mismas características de riesgo e incertidumbre, provienen sus rentas mixtas en una proporción del capital y del trabajo semejante a la de los profesionales y artistas (oficios de carpinteros, pintores, reparación de obras, herreros, cerrajeros, transportistas, etc., en que la proporción capital-trabajo es inferior a la unidad) y, sin embargo, sometidos a un trato tributario distinto» (10). Es decir, que las rentas que se encuentran en las mismas circunstancias, tanto las de los profesionales y artistas como las de los carpinteros, cerrajeros, etc., deben tributar, o bien por el I. R. T. P. o bien por el I. I. Cuota de Beneficios para que desaparezca la discriminación a favor de las profesionales. Aun dando por válida esta conclusión, nos extraña que no se analice la posible discriminación tributaria dentro del I. R. T. P., del que nos estamos ocupando, entre las rentas del trabajo por cuenta ajena (funcionarios públicos, empleados particulares y asalariados en general) y las rentas de los trabajadores por cuenta propia con intervención del capital: profesionales y artistas.

Desde el momento que los rendimientos del trabajo personal de los profesionales provienen no sólo del trabajo, sino también del capital, es evidente que se encuentran en circunstancias diferentes que los simples trabajadores manuales por cuenta ajena. Y, consiguientemente, la capacidad de pago es también distinta. Luego un trato tributario igual en el I. R. T. P. a unos trabajadores y a otros es, por principio, discriminatorio.

1) Las rentas del capital son más duraderas, estables y seguras que las del trabajo. 2) A diferencia de las personas que perciben exclusivamente rentas puras del trabajo, las que perciben además rentas del capital pueden aumentar estas últimas con su esfuerzo personal. 3) Las rentas del trabajo cesan con la muerte del trabajador, las del capital subsisten tras la muerte de su perceptor, por ser independientes de la persona misma. 4) Las rentas del capital pueden evadir los impuestos con más facilidad que las del trabajo. Las primeras, por su mayor constancia, dispensan a sus perceptores de crear unas reservas para casos de enfermedad o disminución de las facultades. En las rentas de trabajo tal dispensa no puede darse.

Para una mayor puntualización de esta argumentación véase el estudio de J. Luis Ucieta citado en la nota siguiente.

(10) Cfr. J. Luis Uceda Arcas: «Discriminación tributaria de las rentas del trabajo, de las rentas del capital y de las rentas mixtas o empresariales», en *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1973, págs. 132 y sigs.

Pero hay otro factor de discriminación que se suele olvidar en los estudios técnicos relativos al Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal, y es la desigualdad ante el fraude entre los trabajadores por cuenta ajena y los que realizan su propia actividad por cuenta propia. Es decir, los profesionales, según la terminología del Texto Refundido del I. R. T. P.

El fraude fiscal se da en todos los sistemas tributarios en mayor o menor grado, y dichos sistemas cuentan con la evasión fiscal; pero en el caso de España—se escribía en 1964—, «la defraudación pasa a ser la tónica general e, incluso, se considera como una manifestación de capacidad y habilidad» (11). Esta doble constatación se ha visto confirmada por recientes análisis sociológicos de la evasión fiscal en nuestro país. De uno de ellos tomamos los siguientes cuadros (12):

CUADRO 1

¿Cuántos contribuyentes cree usted que, habitualmente, defraudan al Fisco?

	%
Todos	17
Una gran parte	39
Bastantes	37
Pocos	2
Ninguno	2
No sabe, no contesta	3
Total	100

CUADRO 2

¿Qué opinaría usted de un contribuyente que declarase a la Hacienda menos ingresos de los que tiene?

	%
Se defiende de la Hacienda	28
Es un fresco	22
No deja de ser persona decente ...	17
Es una persona lista	15
Es un ladrón	8
Busca un acuerdo con Hacienda ...	7
Es un tipo normal	1
No sabe	2
Total	100

(11) Manuel Conejo Barragán: «Impuesto sobre la Renta de Sociedades», en **Información Comercial Española**, agosto 1964, pág. 180. Número extraordinario sobre la reforma tributaria.

(12) Margallo Riaza (M. G.) y García López (J.): «La evasión fiscal en España: Un estudio piloto para su análisis sociológico», en **Hacienda Pública Española**, núm. 8, 1971, págs. 17 y sigs.

El hecho de que se tenga conciencia de que existe el fraude como un problema social generalizado y sólo un 8 por 100 (cuadro núm. 2) desapruebe claramente esa conducta indica dos cosas. Por una parte, el bajo nivel de moralidad fiscal persistente en el contribuyente medio español, y, por otra, el elevado grado de desconfianza de los ciudadanos españoles para con la Hacienda Pública (13).

Estos dos elementos son los que han llevado al profesor Fuentes Quintana a decir que el «fraude fiscal persistente ha socavado todas las series de rendimiento de los tributos españoles, y cuya existencia y continuidad ha desmoralizado a la Administración y a los contribuyentes. A la Administración, de sus afanes de conseguir unos ingresos públicos suficientes y flexibles. A los contribuyentes, de su natural y fundado deseo de recibir un trato **igual y general** a través de los impuesto» (14).

Confirman, en parte, esta apreciación personal de Fuentes Quintana los siguientes datos, que nos permitimos citar, del estudio sociológico antes mencionado:

CUADRO 3

¿Cree usted que la Hacienda española es capaz de impedir el fraude?

	%
Sí	37
No	63
Total	100

CUADRO 4

¿Los impuestos están bien repartidos o se distribuyen injustamente?

	%
Bien repartidos	11
Distribuidos injustamente	81
No sabe, no contesta	8
Total	100

(13) Sobre este punto pueden consultarse, entre otros trabajos, estos dos: Eugenio Recio: «La religión y el fraude fiscal en España», en REVISTA DE FOMENTO SOCIAL, vol. 26, 1971, págs. 137 y sigs.; Günther Schmolders y B. Strümpel: «Psicología fiscal comparada», en Boletín de Estudios Económicos, UCD, Bilbao, núm. 77, págs. 277 y sigs.

(14) E. Fuentes Quintana: «Hacia una nueva política fiscal», en Hacienda Pública, núm. 9, pág. 25.

Este tipo de sondeos y análisis sociológicos sobre la evasión fiscal nos parecen ciertamente válidos, pero los grupos de contribuyentes que se seleccionan para responder a los cuestionarios pertenecen—y este estudio no es una excepción—al grupo de las profesiones liberales, ejecutivos de empresas o altos funcionarios. Creo que no es aventurado afirmar que si se plantearan a los trabajadores por cuenta ajena las cuestiones de los tres primeros cuadros, las respuestas serían poco más o menos éstas: a) habitualmente defraudan al Fisco todos los «que pueden defraudar», es decir, prácticamente todos menos los trabajadores manuales por cuenta ajena y los funcionarios públicos; b) declarar menos ingresos de los que se tienen no es ser una persona «lista», «decente» o «fresca», sino robar a la Hacienda y, en definitiva, a las economías más débiles; c) la Hacienda puede reducir el fraude fiscal si emplea todos los medios, empezando por la publicación de las listas de contribuyentes.

Lo que me interesa subrayar aquí es la desigualdad ante el fraude fiscal que se da en el I. R. T. P. entre los trabajadores por cuenta ajena y funcionarios, por un lado, y los profesionales gravados por este impuesto, por otro. Ya en 1964, comentando este punto, se afirmaba en un estudio técnico: «Se ha caído en lo que podría llamarse injusticia legal. Pero no es éste el peor problema que se plantea en torno a la equidad, pues la gran falta de justicia está en la diferente posibilidad de defraudación de los distintos contribuyentes. Podríamos establecer tres categorías entre los mismos: los que evaden mucho, los que evaden poco y los que no tienen posibilidad de evadir; los profesionales libres, los empleados particulares y los funcionarios públicos serían ejemplo de cada una de ellas» (15).

Desde el momento que existe esta desigualdad ante la evasión fiscal, en el I. R. T. P. hay una discriminación en contra de las rentas del trabajo por cuenta ajena. Desde este punto de vista, la política fiscal de ir aumentando anualmente los tipos impositivos hasta unificarlos en el 14 por 100 nos parece poco equitativa. Máxime si no se hace lo mismo con las demás rentas que gozan del extraordinario privilegio de poder evadir impuestos.

Pero todavía creemos que existe otro argumento que contradice la política de escalonamiento progresivo de los tipos de imposición. Me refiero a la inflación.

(15) Carmen Cuadrado García-Moncó: «Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal», en *Información Comercial Española*, agosto de 1964, página 151.

III.—IMPUESTO SOBRE EL RENDIMIENTO DEL TRABAJO PERSONAL E INFLACION

Como indicábamos en nuestro último artículo en esta misma revista (16), la tasa de inflación en el período 1970-1972 fue del 6,2 8,6 y 8,4 por 100, respectivamente. Y en los nueve primeros meses de 1973 se ha situado ya en el 10,38 por 100, lo que, según algunos, situará nuestro nivel de inflación en un 14 por 100 al finalizar el año (17).

Digamos también que la inflación afecta a todas las rentas, pero como muy bien se ha observado, «ante una situación de aguda inflación, la experiencia práctica nos indica que tal proceso inflacionista genera o fomenta el incumplimiento fiscal, la evasión y retrasos en el pago de los impuestos, viéndose la creciente recaudación por el impuesto claramente limitada y perdiendo gran parte de su efectividad de estabilizador, tanto más necesaria en la presente situación de inflación» (18).

Esto quiere decir que quienes no tienen posibilidad de evasión fiscal, los trabajadores manuales por cuenta ajena y los funcionarios, quedan en inferioridad de condiciones ante el Fisco. Pero concretemos un poco más. Supongamos que en 1970 era justo que los rendimientos del trabajo personal por cuenta ajena tributaran al tipo del 9 por 100. Si la capacidad de pago de estos contribuyentes (entendemos, con Kaldor, por capacidad de pago «el grado de satisfacción de necesidades que el contribuyente está en condiciones de alcanzar») se ha visto mermada tan notablemente por las tasas de inflación indicadas, ¿cómo se explica la política fiscal de escalonar los tipos impositivos hasta alcanzar el 14 por 100?

Desde el punto de vista de la equidad tributaria vertical (trato tributario adecuado y diferente a personas que se encuentran en circunstancias diferentes), así como desde el criterio o principio de la capacidad de pago, no tiene explicación alguna. Adviértase, insistimos, que se trata de contribuyentes cuya evasión fiscal resulta poco menos que imposible.

Precisamente por todo lo que venimos diciendo tenemos que concluir que en este punto se queda muy corto el Secretariado Central de Asuntos Económicos de la Organización Sindical al proponer un tipo de imposición del 10 por 100 como tope. Veamos su argumentación:

(16) Cfr. V. Ortega: «Inflación y política de salarios, España 1973», en REVISTA DE FOMENTO SOCIAL, núm. 111, julio-septiembre 1973, págs. 279 y siguientes.

(17) Cfr. **Informaciones Económicas**, suplemento núm. 264.

(18) Véase el interesante artículo de Gerardo Burgos Beascoaín: «La inflación y su influencia en la recaudación del Impuesto Personal sobre las Rentas», en **Hacienda Pública**, núm. 9, 1971, pág. 119.

«La especial naturaleza del trabajo en orden no sólo al esfuerzo de sus protagonistas, sino a la brevedad y aleatoriedad de la vida laboral, a la necesidad de crear un patrimonio, a la de amortizar las crecientes inversiones que el hombre requiere hacer en sí mismo para su capacitación, la falta de plusvalía en el trabajo y, finalmente, la protección que nuestras leyes fundamentales le deparan aconsejan urgentemente un cambio de regulación que permita reducir el abultado tipo de imposición del 14 por 100 actual hasta un máximo del 10 por 100, lo que supondría mucho más una modernización que un sacrificio para el Fisco» (19).

Este razonamiento es válido, pero aplicado a los rendimientos del trabajo personal que se quedan por debajo de las 200.000 pesetas anuales, con un 14 por 100 de inflación en 1973 ó, lo que es lo mismo, de disminución del poder adquisitivo de esos ingresos, resulta, por lo menos, ingenuo. ¿Se puede hablar de posibilidad de crear un patrimonio, de amortizar las crecientes inversiones que el hombre requiere hacer en sí mismo, si han de tributar esos ingresos al tipo del 10 por 100? Ciertamente, no.

Otra de las tomas de posición es la arriba citada del editoria- lista del «ABC», que propugnaba como solución—sin concretar— la elevación del actual límite de exención, fijado en 100.000 pesetas. Esta fórmula, con ser más radical y socialmente más realista, puede caer en dos defectos. El primero y principal es que puede ir contra el principio de **generalidad**, básico en la justicia tributaria, pues la exención en sí misma no tiene justificación en la imposición personal. Esto no quiere decir que una exención objetiva, cuantitativa, a tenor del volumen de la renta, no esté justificada por otros motivos. Y, en segundo lugar, tiene el defecto de contentarse con una elevación muchas veces tardía y posiblemente simbólica, permitiendo al mismo tiempo la elevación progresiva de los tipos impositivos, como lo demuestra la vigente política fiscal del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

A nuestro juicio, nos parecería mucho más realista y equitativo establecer en este impuesto—en lo referente a los rendimientos del trabajo personal de los trabajadores manuales por cuenta ajena—una política fiscal que se apoyara en los siguientes criterios operativos:

1.º Fijar los límites de exención en la cantidad del salario mínimo «suficiente» que propugna nuestra Constitución o, por lo menos, en la del llamado salario mínimo «posible» (SMIG), que en la actualidad coincide, aproximadamente, con las 100.000 pesetas anuales que están exentas.

2.º Reducir anualmente el tipo de imposición (admitimos por hipótesis que el 9 por 100 era justo en el bienio 1968-1970) en la proporción que ha crecido la tasa de inflación en el año precedente.

(19) Op. cit., pág. 69.

3.º Cuando—aplicando el criterio anterior—el tipo de imposición se redujera a menos de la unidad, elevar el límite exento a 200.000 pesetas. Y, consiguientemente, empezar a aplicar el criterio segundo al tipo impositivo aplicable y que se estime justo en ese momento a las retribuciones comprendidas entre 200.000 y 300.000 pesetas.

Una fórmula mucho más tecnicada si se quiere, pero inspirada en criterios semejantes a los que acabamos de señalar, corregiría la situación de inequidad existente en el I. R. T. P. a que conducen los aumentos progresivos de los tipos de imposición. La prueba está en que las retribuciones comprendidas entre las 100.000 y 200.000 pesetas, que han tributado este mismo año al tipo del 9 por 100, lo harán al comenzar 1974 al 11 por 100, después de sufrir una tasa de inflación calculada en torno al 14 por 100. La capacidad de pago de estos contribuyentes se ha visto notablemente empeorada.

Creemos que es aplicable aquí al I. R. T. P. la opinión especializada del profesor Fuentes Quintana, relativa al sistema fiscal español en general. Dice este autor: «Aplicar tipos de gravamen en constante crecimiento sobre un conjunto de sujetos pasivos con oportunidades desiguales de defraudación supone enfrentar al sistema tributario con el dilema, moral y práctico a la vez, de gravar a los ciudadanos no por su capacidad de pago, sino por su sinceridad fiscal» (20).

Finalmente, queremos terminar este comentario con una ligera alusión a la tendencia que se advierte en el régimen tributario de los profesionales. Es evidente que la Ley de 30 de junio de 1968, y más concretamente, la Orden de 27 de diciembre de 1969 suponen una vuelta al sistema de evaluación directa del rendimiento, basándose en la declaración de estos contribuyentes (21). El tránsito o la vuelta del régimen de evaluación global al de evaluación directa plantea numerosas preguntas. Por ejemplo, ¿con este cambio de sistema aumentará o disminuirá la evasión fiscal?; ¿dispone ya la Administración de los medios precisos para el control de tales declaraciones?

Como no tenemos elementos de juicio suficientes para dar una respuesta válida a esas preguntas, hacemos nuestra la reflexión

(20) Op. cit., pág. 25.

(21) Según la Orden de 27 de diciembre de 1969, sólo quedaban sometidos al régimen de estimación directa las siguientes profesiones: notarios, notarios de los tribunales eclesiásticos, registradores de la propiedad, agentes colegiados de cambio y bolsa, corredores oficiales de comercio y agentes de aduanas. Posteriormente, otra Orden de 22 de diciembre de 1971 amplió enormemente el campo de aplicación del régimen de evaluación directa, al incluir a aquellos profesionales, sin distinción de actividad, que alcancen la cifra de ingresos anuales imputables de un millón de pesetas. De mantenerse esta cifra, en los próximos dos años se habrá modificado sustancialmente el régimen tributario de los profesionales.

final de J. Velasco González, al estudiar la evolución y tendencia del nuevo régimen de tributación de los profesionales: «De todo ello—de la nueva tendencia al régimen de evaluación directa—resulta un aumento considerable de los deberes fiscales de los profesionales de superior capacidad de pago. Entendemos que de la forma en que estos profesionales atiendan al cumplimiento de tales deberes depende, en gran medida, el futuro del régimen de estimación directa y la equidad en el gravamen de las rentas del trabajo personal. La responsabilidad, por tanto, es grave» (22).

(22) Cfr. Julio Velasco González: «Evolución histórica del régimen tributario de los profesionales», en **Hacienda Pública**, núm. 15, 1972, pág. 28.