

## Consideraciones éticas ante la reforma tributaria

Por Gonzalo HIGUERA \*

El Gobierno y las Cortes Españolas se hallan ineludiblemente emplazados por la necesidad y urgencia de una reforma tributaria.

Se realizaron ya los primeros estudios y es de esperar, con un poco de optimismo, que se apoya en la aludida necesidad y en la capacidad de trabajo y buenos deseos de los más directamente responsables, que en el año político que ahora empieza se termine el proyecto de reforma, el Gobierno lo presente a las Cortes, se discuta por éstas en la correspondiente Comisión de Hacienda y se apruebe en el Pleno.

Son grandes las dificultades que se oponen al logro de una opción legal tributaria concreta y relativa para cualquier comunidad política determinada. Ha de contarse con criterios doctrinales distintos, con finalidades e intereses encontrados que hay que conjugar y colocar en sus planos precisos de valoración, con la psicología de los contribuyentes y con multitud de variantes, que hacen más difícil el momento de la toma de decisión legal.

Las consideraciones éticas reclaman el puesto de preeminencia que las corresponde dentro del conjunto de perspectivas atendibles en cualquier reforma fiscal. A ellas van dedicados los párrafos de este trabajo. Y como en anteriores ocasiones (1), sólo pretendo dar, para el momento concreto, las líneas morales orientadoras en materia fiscal que interesan más desde el punto de vista del legislador, sin inmiscuirme en apreciaciones de teoría o

---

(\*) Profesor de Teología Moral en la Universidad de Comillas.

(1) Cfr., en esta misma Revista: «Moral y reforma tributaria», 19 (1964), 9-32; «Al año de la reforma tributaria», 20 (1965), 231-53; «El impuesto redistributivo ante la moral», 22 (1967), 27-45; «El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante la moral», 22 (1967), 373-81; «Valoración ética sobre el impuesto del Valor Añadido», 24 (1969), 65-74.

técnica fiscal, porque, aunque conocidas, no me corresponden directamente. Más en concreto, de la misma forma que la pretendida reforma fiscal no partirá de cero, sino que, manteniendo la obligada continuidad con el sistema tributario actual, aprovechará la experiencia de la reforma radical de 1963-64 (2) para reafirmar los logros positivos y cancelar los negativos que la experiencia haya mostrado, nuestras directrices éticas harán continua referencia a los valores y desvalores morales que se hayan manifestado durante la vigencia de la última reforma tributaria.

Como consecuencia, en el punto de partida, suponemos que el lector conoce, al menos elementalmente, los principios fundamentales en que se inspira la objetiva moral tributaria que han de tener presentes tanto el legislador como el contribuyente y, por supuesto, el mismo moralista (3).

Consideramos, además, como fundamentalmente básicas las siguientes hipótesis y/o condicionamientos de trabajo:

a) Que la nueva reforma tributaria española se alineará dentro de una **evolución fiscal** sostenida sin solución de continuidad con la precedente y no de una revolución tributaria que rompiera con los antecedentes fiscales remotos y, más felizmente aún, con los próximos de las últimas reformas; a mi modo de ver, obrar de otra forma sería una grave imprudencia política y moral, que lesionaría gravemente el bien común y la estabilidad financiera de la nación, aparte de lo innecesario de la medida; porque me parece que los defectos morales que padecemos en nuestro sistema fiscal pueden anularse o amortiguarse sustancialmente con una evolución ordenada, como exigen las circunstancias económico-político-sociales y fiscales de nuestros días, sin peligros de utopías reformadoras imposibles de garantizar **a priori**. Una sociedad política no es objeto apto de experimentación a precio de riesgos tan elevados cuando, como creemos, quedan patentemente abiertos otros caminos.

b) La reforma tributaria española, como cualquier otra reforma jurídica, ha de ser **relativa e imperfecta**, como nos lo recuerda la **Pacem in Terris**: «La ordenación jurídica debe responder al grado de progreso de la comunidad política... Sin embargo, en nuestro tiempo, la vida social es tan variada, compleja y dinámica, que cualquier ordenación jurídica, aun la elaborada con la suma prudencia y previsora intención, resulta muchas veces inadecuada frente a las necesidades» (4). Pero tal relativismo e imperfección de resultados, conocida apriorísticamente por principios de filosofía jurídica y por experiencia vital humana, nunca puede ser excusa

(2) Ley General Tributaria, 230/63 (B. O. E. del 31-XII-63) y Ley de Reforma del Sistema Tributario, 41/64, de 11-VI (B. O. E. del 13-VI-64).

(3) Si así no fuera, remitimos al primero de los trabajos citados en la nota 1.

(4) Juan XXIII: **Pacem in Terris**, núms. 70 sigs.

o paliativo para no intentar lo mejor posible. De todas formas, siempre será el hombre concreto y singular que integra la Administración desde la base hasta su cumbre el que dará eficacia, humanismo, epíqueya ejecutiva y recta interpretación a lo preceptuado legal y administrativamente, confirmando una vez más que es preferible un sistema jurídico imperfecto llevado a la práctica por hombres rectos, que otro más perfecto manejado por hombres de menos escrúpulos morales; que la política es la ciencia de lo posible y que, con sabor popular, no se pueden pedir peras al olmo ni buscar cinco pies al gato.

c) La reflexión moral ofrecerá al final un juicio de valor. Pero tal juicio de valor es el resultado sintético entre principio moral y concreta teoría o realidad fiscal. Ahora bien, se dan distintas, contrarias y aun contradictorias teorías fiscales sobre un mismo punto tributario; se dan situaciones impositivas existenciales dispares; interpretaciones diferentes del mismo hecho; dificultad de aprehensión objetiva de la realidad fiscal por falta, inexactitud o incompleción de estadísticas, etc., etc. En consecuencia, el **resultado sintético-moral** será **diferente**, según la hipótesis escogida o la estadística seleccionada e interpretada. Y lo que se desea es el dictamen moral próximo-práctico concreto, no el teórico abstracto; el apriorístico, para poderlo llevar a la práctica con tranquilidad, y no la valoración a **posteriori** de lo que ya no tiene remedio sino como lección para el futuro. Por eso, si nos mantenemos alejados de la realidad, resultará el dictamen moral tributario demasiado desencarnado, y si nos acercamos a ella, encontraremos sobre el mismo punto concreto tributario dos o más criterios morales distintos, porque se ha partido para la síntesis de hipótesis diferentes. Por lo tanto, serán lícitas moralmente, en muchas ocasiones, dos o más soluciones tributarias distintas y contrarias, atendiendo a las circunstancias. Sin embargo, tal libertad moral de movimientos en moral fiscal disminuye a medida que nos alejamos de la realidad concreta y nos aproximamos más a los principios generales o, aun dentro de la realidad concreta, cuando ésta es unívoca y clara e indiscutiblemente enmarcada y condicionada sin posibilidad de distintas opciones.

d) Los planes y sistemas fiscales, lo mismo que los económicos, son en sí mismos exclusiva o, al menos, preferentemente técnicos, pero la realidad política concreta los condiciona hasta su mismo núcleo, produciendo en ellos modificaciones sustanciales, de las que se quejan amargamente economistas y hacendistas, sobre todo los pocos que lo vivieron oficialmente, porque cayeron en la tentación de recabar o aceptar el cargo político con la ilusionada intención de llevar a cabo sus planes puramente técnicos, fiscales o económicos. La valoración moral debe hacerse, por ello, no sólo desde el punto de vista técnico, sino en el contexto político en que va a encarnarse el sistema fiscal, si quiere su objetivo y tener un mínimo de realismo.

El curso de este trabajo procurará tener en cuenta las precedentes realidades condicionantes en el momento de ofrecer la correspondiente evaluación moral que, por ello: 1, se mantendrá en el terreno de los principios más que en el de las opciones concretas posibles; 2, mirará más al hipotético perfeccionamiento futuro que a la crítica del pretérito y, cuando ésta se haga será por el carácter de lección que tenga, más que por reproche; 3, se desarrollará tocando sucesivamente los puntos más importantes —no hay espacio para más— por los cuales suele o puede fallar principal y más fácilmente la moralidad de la legislación fiscal.

## I. FINALIDAD TRIBUTARIA

Una verdad de la sistemática doctrinal y legal tributaria que se considera definitivamente adquirida en la ética impositiva es que el fin recaudatorio debe encaminarse a la obtención de recursos precisos para atender las necesidades exigidas por el bien común que no pueden satisfacerse con los bienes patrimoniales del Estado o con las tasas por los servicios prestados.

Tal planteamiento, perfecto teóricamente, necesita en la práctica algunas puntualizaciones importantes porque inmediatamente del principio surge esta pregunta: ¿cuáles son las verdaderas necesidades exigidas por el bien común? O, con otras palabras que van más directamente al nudo de la dificultad práctica, ¿se catalogan primero esas necesidades del bien común y, de acuerdo con ellas, se exigen de los ciudadanos los ingresos presupuestarios precisos? O, por el contrario, ¿se ponderan primero las cantidades que se pueden buena y justamente recaudar tributariamente y después se aplican a satisfacer las exigencias del bien común hasta donde se pueda buenamente, dejando el resto para mejor ocasión, aunque, eso sí, habiéndolas ordenado según una escala de valores que atienda a la importancia pública y social de las mismas?

En el gobernante que presiona por eso al legislativo y al ejecutivo surge la tendencia ansiosa del triunfo y, además, espectacular y cuanto antes; siente la inclinación a asegurarse en el poder con el pretexto de mantener un orden preestablecido, la inconsciencia de una inercia histórica y la incógnita de una evolución, por otra parte necesaria.

Es claro que el bien común de cualquier comunidad política determinada señala muchas más verdaderas necesidades de las que es posible atender, en justicia, de momento. La finalidad del objeto sería, por sí sola, lícita, pero no por ello queda justificada plenamente la reclamación fiscal de los medios para satisfacerla y la elevación presupuestaria subsiguiente, que debe atender con seriedad a determinados condicionamientos de importancia:

a) De forma que no se resienta la economía general ni el bien común de la comunidad política si se la presiona más de lo debido por exigir o intentar exigir de una vez o en pocas veces lo que habría de reclamarse evolutivamente a lo largo de más número de años, matando, o al menos hiriendo gravemente, la gallina de los huevos de oro, que debe mantenerse viva y en buen estado de salud, porque, al fin y al cabo, del conjunto de la economía nacional se tendrán que alimentar y obtener los recursos de los futuros presupuestos.

b) De forma que el Estado y demás organismos públicos no se arroguen competencia indebida, saltando los límites de la subsidiariedad, sobre finalidades que ciertamente reclama el bien común, pero que deben y/o pueden ser realizadas por los particulares y/o por Cuerpos sociales intermedios privados, con capacidad para ello, y con sus propios medios o, al menos, con subvenciones justas, porque les son debidas socialmente en virtud de la misma subsidiariedad aludida.

c) De forma que se eviten gastos suntuarios y/o inútiles, dentro de los que se podrían citar obras monumentales no productivas, excesiva proliferación de gastos militares (en sentido extenso del término) y otros semejantes. En este punto hay que tener presente, con mucho cuidado, la necesidad de una objetivación exacta, ya que tales gastos son muchas veces necesarios en la debida proporción a la que injustamente se ataca por apasionamiento, tópico, malevolencia política extrínseca a la misma razón fiscal y otras razones obtusas difíciles de clarificar.

d) De forma que, como hay que dar tiempo al tiempo, según lo indicado en a) y no se pueden atender en simultaneidad axiológica a todas las exigencias del bien común, se establezca una escala de valores para la prioridad en la satisfacción de las verdaderas necesidades, dando preferencia a las más primarias, fundamentales y extensas, por ser las más urgentes, como la educación, vivienda, comunicaciones públicas, etc.

Hasta aquí tenemos lo que esencialmente en este punto de la finalidad fiscal debe señalar el moralista como línea y tendencia ordinaria (5), por donde debe encaminarse cualquier sistema y reforma tributarios si no quieren marginarse éticamente.

Determinar más en concreto el porcentual de la presión impositiva y sobre qué magnitud macroeconómica ha de establecerse, si sobre el producto nacional bruto o neto, si sobre la renta na-

(5) Hay una economía y una hacienda para circunstancias extraordinarias, como situaciones de guerra, emergencias sociales, políticas y hasta fiscales. La ética fiscal, como es lógico, debe modificar y modifica también su línea ordinaria de exigencia, teniendo en cuenta las circunstancias extraordinarias que ha de valorar. Pero de tales circunstancias fiscales y éticas no tratamos ahora.

cional, etc., son cuestiones que, por su tecnicismo, corresponde resolver al economista público debidamente preparado para ello, a la luz de las determinaciones morales genéricas que se le ofrecen.

Y determinar la escala preferencial de necesidades sería de la competencia de un verdadero plan de desarrollo económico, político y social, hecho con los asesoramientos y la participación, no sólo técnica, sino aquí también popular y verdaderamente democrática, prescindiendo ahora de si tal participación se da o no con partidos políticos, con tal de que sea real y eficaz.

Para determinar la conveniencia y el porcentaje de determinados gastos suntuarios y/o de representación, tanto municipales, como provinciales y nacionales, así como los de defensa y otros similares, un criterio que presta buena ayuda orientadora, tanto técnica como ética, es el estudio comparativo de los distintos regímenes fiscales existentes, en general, y de aquellos países, en particular, cuya comunidad política se encuentra en el mismo grado de desarrollo junto con los de aquellos otros cuyo nivel político-económico y social se pretende alcanzar con tal de que, en ambos casos, tales sistemas positivos tengan la suficiente fama de acreditada justicia ganada con objetividad.

En España, el régimen fiscal en vigor engendra una presión que sube en lento pero constante aumento (salvo inflexiones como las de los años 1958 y 1959, la más marcada de los años 1963, 64 y 65 y otra en 1968), desde el 11,4 por 100 hasta el 14,4 por 100 sobre el P. N. B. y del 13,0 por 100 al 17,0 por 100 si se escoge la R. N. desde el año 1954 al 1971, ambos inclusive (6).

Esta presión fiscal española, si se la compara con otros países resulta aún baja, de forma que en una lista de 23 naciones España ocupa el último lugar con un 11,8 por 100 en cuanto a ingresos fiscales con relación al P. N. B. como media del trienio 1968-70, frente a un 35,6 por 100 Dinamarca, un 34,8 por 100 Suecia, un 31,6 por 100 el Reino Unido..., por lo cual aún España es considerada como «país fiscal» (7).

---

(6) Cfr. **Informe económico 1972**, del Servicio de Estudios del Banco de Bilbao. Por razones dichas al principio de este artículo, los datos precedentes se han tomado prescindiendo de la Seguridad Social, aunque sí comprendiendo toda clase de gravámenes tanto estatales como provinciales y locales.

(7) Cfr. **Noticiero Económico**, del Banco de Vizcaya (febrero 1973). También aquí, por las razones antedichas, se ha prescindido de la presión ocasionada por la Seguridad Social, que de todas formas no modifica el puesto último que ocupa España en cuanto a presión fiscal entre las 23 naciones estudiadas. Tampoco cabe duda que el estudio aludido procedente de la O.C.D.E., en sus estadísticas numéricas, puede prestarse a diversas interpretaciones, a pesar de la exactitud de las cifras, según el talante personal interpretativo de cada uno. De hecho, César de Balmaseda ha aludido a dichos datos en su artículo «La presión fiscal en España», publicado con este motivo en **ABC** el día 9 de mayo de 1973. A pesar de sus razones, no podemos estar totalmente de acuerdo con el autor.

Por lo que se refiere a la finalidad y destino que se da a los ingresos fiscales, los presupuestos generales del Estado en su vertiente de gastos nos ofrecen los siguientes porcentajes para los siguientes ministerios en el último cuatrienio:

Departamento	Año	% de participación	% de incremento
Ejército	1970	7,68	
	1971	7,12	
	1972		
	1973	7,40	9,55
Gobernación	1970	9,52	
	1971	10,20	
	1972	10,18	13,14
	1973	9,88	9,70
Obras Públicas	1970	13,38	
	1971	13,77	
	1972	11,63	— 4,34
	1973	11,33	10,19
Educación	1970	13,70	
	1971	15,70	
	1972	14,13	1,96
	1973	13,76	10,09
Vivienda	1970	3,84	
	1971	2,90	
	1972	2,64	3,27
	1973	2,63	12,78

Fuente: Ministerio de Hacienda.

En todo el conjunto presupuestario de gastos el departamento que ha resultado más favorecido durante este cuatrienio en la distribución orgánica es el de Educación y Ciencia, con la cifra absoluta más alta (65.251 millones de pesetas, que implican el 13,76 por 100 del total de gastos presupuestado), seguido por el Ministerio de Obras Públicas (51.717 y 11,33 por 100 respectivamente). Con el de Gobernación son los tres únicos Departamentos que llegan al 10 por 100 de lo presupuestado. Hace años que el Ministerio de Educación Nacional supera absoluta y relativamente al Ministerio del Ejército, habiéndose invertido la escala, aunque hay que tener en cuenta que existen un Ministerio del Aire y otro de Marina en gran parte también militares. Se ha escogido el de Gobernación puesto que en él se incluyen los gastos dedicados a mantener el Orden Público, con la Policía y la Guardia Civil. Y el Ministerio de la Vivienda porque su finalidad ha de llenar subsidiariamente una de las necesidades más primordiales del hombre en todos los tiempos.

Es claro que se necesita tener presentes no sólo estos datos presupuestarios sino el conjunto de todos ellos, en la doble vertiente de ingresos, gastos, respectivas liquidaciones, porcentajes absolutos y relativos y su marcha continua o discreta a lo largo de los diversos ejercicios financieros que se suceden. Es labor de un estudio técnico más detallado; basten aquí los botones de muestra interpretativos de nuestra fiscalidad en cuanto a su fin primario, con los tres aspectos tocados y que han de sintetizarse, analizarse y renovarse de acuerdo con las enseñanzas morales de la ética tributaria en este punto, pero teniendo en cuenta que sólo esta faceta de la finalidad, incluso en su análisis moral, si se realiza con independencia de otros aspectos ético-tributarios, en especial el de la progresividad, pelagra llevarnos a conclusiones morales contrarias a las objetivas y rectas que han de tenerse presentes en las circunstancias concretas tributarias españolas.

\* \* \*

Por otra parte, dentro de la finalidad tributaria, adquiere por días más importancia la utilización instrumental de la fiscalidad como medio redistributivo de la riqueza nacional, de forma que pasa a un primer plano hasta ahora insospechado. Por este aspecto final queda justificada la recaudación de recursos no necesarios quizá hipotéticamente para otras necesidades del bien común. La utilización redistributiva fiscal se efectuará en las dos vertientes presupuestarias; en la de ingresos gravando más a los más ricos y a los objetos y/o actividades menos necesarias y más lujosas; en la vertiente de gastos redistribuyendo lo recaudado para que afluya a las personas menos favorecidas económicamente.

La redistribución más equitativa de las riquezas es una exigencia moral y el empleo del medio tributario para conseguirla es lícito y hasta puede llegar a obligatorio si no se dan contraindicaciones económicas o fiscales que anularan o desaconsejaran técnicamente tal utilización y, de rechazo, también moralmente.

En España, la desigual distribución se da marcadamente a nivel de renta nacional entre los individuos, regiones, sectores económicos, salarios, etc. (8). Entre otros lugares, en la parte expositiva de la Ley de Reforma del Sistema Tributario se reconoce tal potencialidad fiscal y la conveniencia de su empleo. Luego en la pretendida reforma ha de tenerse presente la utilización tributaria como redistribuidora de rentas, no sólo como declaración de principios sin mayor eficiencia práctica, sino intentando seriamente el logro de resultados positivos que no se han alcanzado en conjunto hasta ahora, a pesar de los buenos deseos, por las razones

---

(8) Un buen estudio sintético sobre las desigualdades en España lo encontrará el lector en el **Curso de doctrina social católica** (BAC, núm. 269), en el capítulo «Antagonismo social y factores de solución», redactado por Angel Berna (Madrid, 1967), págs. 870-880.

que se analizarán más abajo al tratar de la progresividad de nuestro sistema tributario y, aunque menos, de los objetos y actividades gravadas (9).

Una laguna moral, unánimemente reconocida por todos, que debe llenar con resultados prácticos la próxima reforma.

## II. OBJETO TRIBUTARIO

Tomamos aquí la palabra «objeto» en un sentido amplio y genérico, puesto que se trata, en este apartado, de la valoración acerca de la mayor o menor moralidad tributaria, de la amoralidad o de la inmoralidad de un sistema fiscal, según grave con mayor o menor preferencia o exclusividad los ingresos o rentas, en contraposición al gasto o, con otras palabras, la mayor o menor congruencia moral de la tributación directa sobre la indirecta o viceversa.

Se da una inercia moral histórica en la afirmación de que la tributación directa es más justa que la indirecta. Resulta aleccionador estudiar el nacimiento histórico de esa tesis que después ha venido resonando insistentemente en la moralidad fiscal a lo largo de los siglos sin mayores preocupaciones valorativas acerca de su verdad moral objetiva en todas circunstancias, teniéndola como algo definitivamente adquirido, al menos a un nivel tributario y moral vulgar.

Habría que distinguir el sentido de tal afirmación. Porque, si se la hace referir a la tributación directa comparada con la indirecta, y consideradas ambas en sí mismas, tanto una como otra pueden ser justas o injustas según adopten o se separen de las exigencias del bien común y de las de la justicia distributiva y legal. Pero, si tan sólo se quiere afirmar que, generalmente (no en casos particulares), es más difícil (no imposible) el que la tributación indirecta cumpla o pueda cumplir las exigencias para una tributación justa, creemos que la afirmación es exacta.

Ahora bien, tal matización no había pasado inadvertida en el momento histórico cumbre en que se elaboró con más perfección la moral tributaria. De manera que se llega a la conclusión de que los tributos indirectos no parece que en sí sean injustos necesariamente; pero sí, al menos, muy dudosos, odiosos e inhumanos, porque pueden con más facilidad oprimir a los pobres y trabaja-

---

(9) También se habla y se reconocen otras finalidades a los sistemas tributarios y a la recaudación fiscal, como la de reguladores de la política económica general, factores del comercio, etc. No tratamos ahora de ellos y la valoración moral de estas finalidades se resuelve en relación a su licitud o ilicitud por analogía con los dos objetivos principales indicados, de obtención de recursos para las necesidades del bien común y como instrumento redistributivo.

dores que a los ricos y poderosos; no obstante lo cual, tales tributos indirectos tienen algunas ventajas como ser más fáciles y baratos de recaudar, su exacción se hace menos sensible para el pueblo, parece que si los contribuyentes fueran preguntados escogerían este sistema; si se impusieran tributos de otro tipo (directo), por la incidencia, pasarían a convertirse, en gran parte, en indirectos. En todo caso han de imponerse cuando urja una verdadera necesidad, si no bastan otra clase de impuestos, es decir, siempre en segundo lugar y cuando graven lo menos posible los artículos más necesarios (10).

Confírase el resumen de esta doctrina clásica con la afirmación siguiente de nuestros días, hecha por un especialista en materia de tributación indirecta: «No hay nada inherentemente malo en un impuesto indirecto, como tampoco hay nada que sea inherentemente bueno en un impuesto directo. Todo depende de la clase de impuesto directo o indirecto de que se trate. Un impuesto directo que recaiga sobre el trabajador no es necesariamente bueno por el hecho de que sea directo; un impuesto indirecto sobre el lujo no es necesariamente malo porque sea indirecto» (11).

O también esta otra: «Aunque en épocas anteriores se ha mantenido la superioridad teórica de la imposición directa sobre la indirecta y aceptado ello como virtualmente axiomático, hoy debe considerarse como algo que no puede ser probado y que, en principio, ha de investigarse para cada caso en particular» (12).

Sobre todo en un país en vías de desarrollo o no plenamente desarrollado, sino a punto de despegue, la tributación indirecta tiene ventajas rectamente exigidas por el bien común: limitar los consumos innecesarios que contribuyan en menor medida al desarrollo y obstaculizar las importaciones menos aptas para el crecimiento; potencia recaudatoria para obtener la disponibilidad de recursos financieros y escasez de capitalización, principales obstáculos para el desarrollo; facilidades de administración que hacen la tributación indirecta mucho más factible en este tipo de países que la tributación personal y directa; ventajas desde el punto de vista de la conciencia y de la ética para el contribuyente (13).

---

(10) Cfr. Higuera (G.): «Tributos y moral en los siglos XVI y XVII», *Miscelánea Comillas*, 40 (1963), 7-50. Es curioso señalar cómo en este punto está insinuada con más de tres siglos de anticipación una verdadera problemática acerca de la psicología del contribuyente, por una parte, y de las consideraciones económicas precarias (hoy diríamos de subdesarrollo), por otra.

(11) Cfr. Due (John F.): *Indirect taxation in Developing Economies* (Londres, 1970). Trad. española con el título *La imposición indirecta en los países en vías de desarrollo*, Instituto de Estudios Fiscales (Madrid, 1972), pág. 7, en la que se citan las palabras transcritas de Seligman (E. R. A.) en su obra *Essays in Taxation* (New York, 1969), pág. 9, nota.

(12) Cfr. Harberger (A. C.), citado en la «Presentación» de la traducción española de la obra de Due (J. F.), ya referida, pág. 11.

(13) Cfr. Alvarez Rendueles (J. R.), en la «Presentación» a la ed. española de Due (J. F.). Si la obra de Due es recomendable como una de las mejo-

Con estos y otros datos se comprenderá fácilmente la perplejidad ético-valorativa para decidirse de manera franca por una preferencia moral acerca de uno u otro tipo de tributación.

Lo que sí parece que le queda claro al moralista ante este desplazamiento de valoración técnica sobre la tributación directa o indirecta son las siguientes consideraciones: a) que puede originarse confusión moral en llamar justo a lo que realmente es en sí injusto; por ejemplo, antes se consideraban injustos los tributos indirectos que gravaban artículos «necesarios» para la vida, como carne, leche, sal, petróleo, aceite, etc., y, según esa concepción, no parece muy acertado hoy, por mucho que se trate de ingresos y de impuestos personales, llamar tributación justa a aquella directa que grava los sueldos, salarios e ingresos necesarios para tener una vida digna a nivel mínimo relativo, aunque no incida en artículos de consumo, sino en rentas de trabajo; b) que se apliquen ciertas «bondades» de la tributación indirecta para países en vías de desarrollo de manera estática, sin desplazamiento a una tributación más directa a medida que se vaya efectuando dicho desarrollo; y c) que la tributación indirecta no sea verdaderamente prohibitiva en verdaderos consumos de lujo entendidos también en sentido dinámico, según se realice el desarrollo concreto de la comunidad política a la que se aplique el sistema tributario.

Las estadísticas españolas nos dan los siguientes porcentajes de recaudación tributaria directa e indirecta, según las liquidaciones de los presupuestos de ingresos para los años que se citan, facilitadas por el Ministerio de Hacienda:

Año	Imp. directos	Imp. indirectos
	%	%
1968 ... ..	25,40	53,06
1969 ... ..	26,70	57,02
1970 ... ..	26,98	57,26
1971 ... ..	27,09	50,83
1972 ... ..	28,08	53,28

Por otra parte, el porcentaje del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, en relación con el total del presupuesto de ingresos, significa en los años que se citan, según la misma fuente:

res sobre la tributación directa en nuestros tiempos, la «Presentación» española es una verdadera síntesis que en algunos momentos llega a superar la materia y claridad del original. En concreto, compruébese con la lectura de la página 12, de la que hemos obtenido las características positivas de la tributación indirecta acabadas de citar en el texto.

Año	%
1970 ... ..	1,22
1971 ... ..	1,10
1972 ... ..	1,07
1973 ... ..	1,48

Cifras lo suficientemente elocuentes para expresar que si la intención del legislador fue, como se afirmó, convertir este impuesto en el quicio del sistema tributario español, con el fin de hacerlo más justo, redistributivo y actual, una reforma tributaria que no se contradiga con tal deseo tiene aún un camino largo por recorrer. Aparte las condiciones de dos tipos que sugiere tal impuesto, que se desea cardinal: la **primera**, el engarce y asunción en el mismo de los impuestos a cuenta, como son la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, sobre las Rentas de Capital y sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, la impresión, impalpable y no demostrable numéricamente, de tal inserción es de injerto que no ha prendido lo suficientemente; que la relación entre todos esos impuestos no ha embragado bien, y que la práctica produce un chirrido, exigiendo el engrase de una simplificación y revisión adecuada en este aspecto tributario.

La **segunda** consideración va derechamente a advertir que el tratamiento fiscal de los ingresos del trabajo personal, considerados dentro o fuera del marco más general del Impuesto sobre la Renta, ha de contar, con toda seriedad legal, con estos dos postulados: el primero, la exención objetivo-subjetiva del mínimo necesario para una vida digna, y el segundo, que ese mínimo exento sea dinámico y relativo, lo cual quiere decir, con otras palabras, que tal techo no gravado fiscalmente debe ser revisable con revisión ya predeterminada legalmente en cuanto a plazos fijos y criterio económico-social externo a la misma fiscalidad, y al que habrá de someterse la Administración; no a intervalos imprecisos, más o menos caprichosos o arbitrarios y siempre retrasados.

Todo ello para rectificar la proporción recaudatoria española entre impuestos directos e indirectos, que viene manteniéndose muy en favor de estos últimos con constante terquedad, sin que reflejen sus relativos porcentajes la realidad económica de despegue de la comunidad española, que exigiría un desplazamiento a mayores ingresos presupuestarios relativos por imposición directa.

Para terminar este apartado con otra consideración orientadora más, recordaremos algunas ideas que el actual Ministro de Hacienda, antes de serlo, expresó en abril de 1971, en el acto de clausura de la XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, como las de que muchos mecanismos habrán de ser renovados. Así...

la imposición de la renta por la forma en que se gasta y no por la que se percibe; la valoración del consumo, del lujo..., etc. (14), en línea de algún modo favorable, a pesar de todo, a la imposición indirecta.

Por el capítulo del objeto tributario hay, pues, también suficientes líneas directrices e indicadoras de por dónde debe caminar moralmente la reforma tributaria pretendida, de acuerdo con los datos y las consideraciones técnicas que ofrece la realidad concreta de la fiscalidad española.

### III. PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA

De todas formas, donde hoy recae la atención con especial acento para valorar moralmente determinada fiscalidad, bien sea en su conjunto, bien en alguno o algunos de los tributos concretos, es en sí son o no progresivos.

Nuestro lector sabe de sobra que se ha gastado mucha tinta sobre el tema de la progresividad tributaria, con el deseo de clarificarlo y justificarlo. Más aún, que se sigue gastando en investigaciones que concluyen afirmando tesis tales como éstas: la progresividad tributaria es uno de los ideales más vigorosos de la moderna fiscalidad; uno de los más actuales en el candelero, por la preponderancia que adquiere en nuestros días la tributación directa; es el criterio más justo y adecuado a la capacidad del contribuyente; el medio más a propósito para lograr la justa distribución de las riquezas; uno de los ideales más importantes en los planes políticos de los Gobiernos de los países desarrollados, al menos como punto programático, etc., etc. (15).

Tales afirmaciones son verdaderas, totalmente verdaderas, si se quiere, consideradas en sí mismas. Pero la realidad las contrapone a otras no menos verdaderas, obtenidas también como tesis por investigadores actuales de la progresividad tributaria. Así, por ejemplo: la progresividad tributaria ampara o puede amparar con facilidad una irresponsabilidad política y financiera importante; los costes y la complejidad de la progresividad la hacen dudosamente viable; la progresividad mata la gallina de los huevos de oro, tanto en los países desarrollados como en los que se hallan desarrollán-

(14) Cfr. Barrera de Irímo (A.): **La actividad financiera española y su denominación**, discurso de clausura de la XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero.

(15) Cfr. Blum (Walter J.) y Kalven (Harry), Jr.: **The uneasy case for progressive taxation**, 4.ª ed., «The University of Chicago Press» (Chicago-Londres, 1963). Hay traducción española de esta edición por Hernández de la Torre (Carlos), con el título **Impuesto progresivo: un tema difícil**, Instituto de Estudios Fiscales (Madrid, 1972), con valiosa introducción. En las notas de este libro se encuentra citada la mejor bibliografía fiscal sobre el tema de la progresividad y a ella nos remitimos.

dose; una cosa es la progresividad teórica y legal, y otra la práctica, debido a la incidencia de la traslación tributaria de la pretendida imposición progresiva, imposible de determinarse con objetiva exactitud tal y como se da en la realidad, con efectos, muchas veces, contrarios a los pretendidos (16).

Estas razones dejan abierta la disputa, manteniendo el tema en su obstinación y dificultad.

Sin embargo, hay que recordar algo más, por muy peregrino que parezca. Aludimos a conclusiones como las siguientes: Vulgarmente, en el plano de la psicología del contribuyente, no se piensa en la progresividad como instrumento de redistribución, sino en otros más drásticos; la progresividad, quizá por su dificultad—incluso para los especialistas—es tema alejado de la opinión pública, que sí sabe, por otra parte, aunque vagamente, que el rico debe pagar más impuestos que el menos rico, sin entrar en distinción entre proporcionalidad y progresividad tributaria. En el plano técnico, se respeta y acepta la progresividad por fundamentales razones político-sociales; se estima que es válida la intuición, que después del análisis racional es instintivamente correcta la progresividad, aunque todavía la razón o razones definitivas no se hayan descubierto y/o formulado convenientemente.

Es curioso que los críticos más acerbos sean los partidarios de la progresividad, al menos en algún aspecto, y les baste tener el indicio de que debe haber una base sólida para ella. Más aún, se afirma sin rebozo que el tema de la progresividad fiscal ha de justificarse, y sólo se podrá hacerlo así dentro del marco de la equidad, de la ética y de la moral.

Lo claro es que una práctica progresividad tributaria es instrumento idóneo para la redistribución de riquezas y puede y debe emplearse para ello, de no estar contraindicada por otras razones de política económica más generales y valiosas.

En España, con palabras autorizadas, la incompatibilidad e inconvenientes entre distribución de renta y formación de capital no se producirán por una razonable progresividad tributaria, ya que «en nuestro caso esta razón no se puede alegar ni siquiera a efectos dialécticos... No hay razón moral, social, ni económicamente valedera capaz de enervar el natural desarrollo de una imposición directamente orientada hacia una más justa distribución de la riqueza..., para que nos enfrentemos de una vez ante una responsabilidad moral, económica, social y política que no admite dilación ni se excusa con paliativos... Y si el Estado puede, debe hacerlo,

---

(16) Cfr. o. c., págs. 22-27 y 28-35 de la trad. española y las referencias que en esas páginas se hacen al cuerpo de la obra.

porque es técnicamente posible, socialmente deseable y políticamente conveniente...» (17).

Ahora bien, como las desigualdades en España siguen siendo muy marcadas, aunque se hayan suavizado algún tanto en los últimos años, el sistema tributario español debería haber sido y, por supuesto, deberá ser utilizado como instrumento redistributivo.

En la práctica no lo ha sido. Y no lo ha sido por su regresividad. Nos apoyamos para esta afirmación en una reciente obra (18), que demuestra cómo, aun concediendo buenos deseos y progresividad puramente teórica al sistema fiscal español, en la práctica, por diversos motivos, no han sido tales los efectos conseguidos.

Efectivamente 1. El conjunto de la **imposición directa** española es relativamente progresivo, salvo una solución de continuidad para el grupo de familias con ingresos anuales entre las 30.001 y 60.000 pesetas. En realidad, la progresividad directa española se debe a las exenciones tributarias, tipos marginales y tipos efectivos de contribución en estos impuestos directos, y sobre todo a los mínimos exentos en los impuestos a cuenta del Impuesto General sobre la Renta, más que al mismo peso de la imposición personal (19).

2. Como conclusión general y dado el porcentaje que en el **conjunto tributario español** tiene la recaudación indirecta sobre la directa, la regresividad de aquella anula la pequeña progresividad que pudiera tener ésta, haciendo que el sistema fiscal español sea regresivo. Más aún, es elevadísimo el porcentaje de familias que satisfacen en mayor cuantía impuestos indirectos que directos, puesto que los primeros cinco escalones, que incluyen el 94 por 100 de las familias españolas, las de menor renta, son los que mayor carga reciben por la vía indirecta que por la directa, mientras que sólo los dos escalones de renta más alta (5 por 100 de las familias) soportan más carga con la contribución directa (20).

(17) Palabras del entonces Ministro de Hacienda, Navarro Rubio (M.), ante el Pleno de las Cortes, el 22 de diciembre de 1964.

(18) Perona Villarreal (D.): **La distribución de la carga tributaria en España**, Instituto de Estudios Fiscales (Madrid, 1972). Este trabajo, realizado por un valioso equipo en colaboración, es una aplicación, la primera, de la **Estimación estadística de la carga tributaria por escalones de renta** (siete en concreto, cfr. pág. 137) **aplicada a España**, con el fin de conocer si realmente el sistema tributario español en su conjunto y/o en sus tributos singulares es o no realmente progresivo. El trabajo, a pesar de sus defectos, por falta de fuentes y estadísticas, es benemérito por la colaboración que ha supuesto, el esfuerzo realizado, su perfección técnica y el esfuerzo de vanguardia en la investigación que ha requerido. El estudio pudo extenderse hasta los datos de 1967, inclusive, y ofrece una perspectiva para el trienio 1966-68 que la realidad tributaria confirmó. Cfr. págs. 506-13.

(19) Cfr. o. c., págs. 13, 311, gráficos de las págs 313-14, y pág. 489.

(20) Cfr. o. c., pág. 472.

3. Si además tuviéramos en cuenta la evasión y el fraude fiscal estimados en España, obtendríamos que la imposición directa abandona la reducida intensidad de su marcha progresiva, convirtiéndose en simplemente proporcional, cuando no en francamente regresiva; y la tributación indirecta se reafirma en su regresividad, con lo que el sistema tributario español es en realidad más regresivo aún de lo que parece, pues, aunque no evaluable en concreto, de todos es bien sabido el voluminoso fraude tributario con que se cuenta (21).

4. En cuanto a perspectivas futuras, con el actual sistema se observa que la imposición directa aumenta su progresividad, pero la indirecta no cede en porcentajes absolutos y relativos por el crecimiento notable de los impuestos sobre el gasto y demás gravámenes indirectos, si se exceptúa la Renta de Aduanas, con lo que se contribuye a un reforzamiento de la regresividad indirecta y una acentuación de los matices regresivos del sistema en concreto (22).

Con las consideraciones y datos anteriores aparece manifiestamente uno de los puntos más defectuosos, si no es el que más, desde la perspectiva moral, del sistema tributario español, al que debe atender preferentemente la próxima reforma tributaria para rectificarlo de forma radical en todo lo que sea posible.

#### IV. OTROS PUNTOS REFORMABLES

Si bien es cierto que las indicaciones anteriores sugieren las líneas más importantes por donde ha de caminar la rectificación moral de nuestro sistema tributario en la próxima reforma, de ninguna forma agotan todo los puntos que reclaman perfeccionamiento.

Quedan otros, tales como la simplificación legal del sistema con pocos y sencillos preceptos tributarios, de manera que se purifique toda la maleza jurídica existente, entre la que es difícil desenvolverse incluso para los mismos técnicos.

Y no sólo la simplificación, sino la clarificación y sencillez de lenguaje frente al público. Son todos los españoles los que han de contribuir y deben saber claramente lo que se les pide, para lo que necesitan muchas veces que se margine el empleo de palabras técnicas, necesarias por otra parte, pero que pueden quedar solamente a nivel de peritos fiscales en sus trabajos y estudios. Algo semejante a lo que sucede con los médicos y enfermos en cuanto a vocabulario empleado: «no tiene fiebre», comparado con «está apirético». Las cuatro operaciones y calcular el tanto por

(21) Cfr. o. c., págs. 498-506, esp. 506.

(22) Cfr. o. c., págs. 506-13, esp. 512 sigs.

ciento se halla al alcance de la mayoría de los ciudadanos; la terminología técnica fiscal sólo la comprenden muy pocos.

La declaración del Impuesto sobre la Renta se ha simplificado mucho. Se nos dirá que es más sencilla que la utilizada por otros países y es cierto, pero aún se puede simplificar bastante más y ponerla al alcance de niveles culturales más elementales, pero que contribuyen. No debe haber nada misterioso para el nivel medio cultural de la nación ni en las leyes tributarias ni en los medios administrativos que se empleen para ejecutarlas.

La gestión ha de humanizarse lo más posible, dentro también de la simplificación que se pide para las disposiciones legales. El trato de la Administración con los administrados ha de ser exquisito siempre, pero más que nunca en el sector tributario; porque sería uno de los mejores caminos para evitar el fraude ayudar a la formación de la conciencia fiscal y cumplir, en consecuencia, con los deberes ciudadanos.

El rendimiento de cuentas y la información a nivel popular debe cuidarse en la nueva reforma con los criterios acabados de indicar, que también tienen aquí recta cabida y exigencia

Y, por último, quizá sea ya necesario estudiar de manera fundamental el problema que late acerca del delito tributario, no porque la obligación fiscal sea moralmente penalista, sino porque, aun en conciencia, la sociedad exige cada vez más el cumplimiento de los deberes tributarios como algo imprescindible, a la par que el castigo de los defraudadores.

Se podrían insinuar aún más puntos. Será la autoridad competente la que establezca un orden de prelación para atenderlos, si no se pueden rectificar todos o, al menos, no se los puede rectificar con la misma intensidad. Lo que nadie podrá negar es que no quedan sobre el tapete para estudios más sosegados y documentados.

Por eso, sólo nos queda ya, después de todo lo dicho, formular las correspondientes

## CONCLUSIONES

Recogiendo breve y sintéticamente los aspectos parciales analizados, creemos que brotan espontáneamente las siguientes conclusiones, a cuyas exigencias debe atender la próxima reforma fiscal española, si de verdad se quiere que sea moralmente aceptable y defendible, a la par que signifique un avance en la línea ética sobre la situación presente:

1.º Indicación dinámica *a priori* de la presión tributaria, de acuerdo con la realidad económica de la nación, en porcentaje sobre renta o producto claramente señalado.

2.º Disminución absoluta y relativa de los gastos superfluos, inútiles o menos rentables social y/o económicamente, encauzando las cantidades libres a finalidades más rentables humana y/o económicamente.

3.º Reforzamiento de la imposición directa y, en especial, del Impuesto General sobre la Renta, tanto de Personas Físicas como Jurídicas, que ha de ser simplificado en sí mismo y en relación con los llamados impuestos provisionalmente a cuenta.

4.º Señalamiento dinámico de los mínimos tributarios exentos, especialmente en los Impuestos de las Rentas de Trabajo Personal y del General sobre la Renta, teniendo presentes la elevación del nivel de vida y la renta media «per capita».

5.º Reestructuración del Impuesto de Lujo, de forma que, por una parte, se excluyan de él todos los objetos que no resulten verdaderamente un lujo para el nivel de vida alcanzado ya por la comunidad política española, y, por otra, que el gravamen de los incluidos con tal criterio restrictivo sea verdaderamente progresivo desde los primeros escalones tarifarios.

6.º Disminución de la tributación indirecta en las partidas de consumo general, como alimentación, vestidos, farmacia, libros, etcétera, si no está contraindicada fiscal o económicamente tal liberación fiscal relativa.

7.º Rectificación, utilizando las conclusiones anteriores y otras necesarias, de la regresividad práctica de nuestro sistema fiscal, de forma que quede orientado hacia una real y realista progresividad, no sólo teórica.

8.º Atención especial para evitar la traslación de los impuestos directos, de forma que no se conviertan en la práctica en indirectos; y evitar también la traslación de los indirectos, de forma que no los paguen ni incidan en personas a las que no están destinados.

9.º Consideración a la sencillez y simplificación tanto legal como ejecutiva, al igual que a la humanización y educación de las relaciones entre Administración y administrados.

10. Atención a la lucha contra el fraude y a la posible estructuración legal del delito fiscal.

Aunque obtenidas desde distinto campo, es de destacar la coincidencia de las precedentes conclusiones con el espíritu de las expuestas por la Organización Sindical (23), cuando afirma:

a) Nuestra economía tolera mejor una evolución que una reforma fiscal; y

b) La reforma fiscal debe ser más cualitativa que cuantitativa.

Y con las declaraciones del Ministro de Hacienda (24), al decir: «La rectificación del sistema tributario no se puede hacer con saltos ni con precipitación. Creo que, aunque todavía no se han establecido los criterios definitivos del ritmo a seguir en un proceso que es de siempre, hay que hacer un esfuerzo considerable en la mejora de las organizaciones administrativas para aplicar bien el sistema que actualmente tenemos, lo que ya, de por sí, sería un paso trascendental.»

Esperamos y deseamos que así sea; y estas líneas sólo han querido ser una pequeña contribución para la realización de tales deseos, en los que no debe olvidarse la perspectiva moral que se brinda.

---

(23) Secretariado Central de Asuntos Económicos de la Organización Sindical: **Evolución socio-económica de España en 1972.**

(24) Declaraciones del señor Barrera de Irímo el 11 de septiembre de 1973.