

PRÓLOGO

HE pensado que, quizás, el mejor Prólogo a estos ensayos que hoy se editan conjuntamente por el Instituto de Estudios Fiscales, sea el de contar su historia. Una historia distante cuyo origen se remonta treinta y dos años atrás, que cuenta con un escenario inicial en el que esos ensayos se pensaron y se escribieron por quienes entonces trabajábamos en el Instituto de Estudios Fiscales.

Trabajábamos —afirmo en plural— porque estos dos ensayos serían una obra inexplicable sin partir del grupo de trabajo que se constituyó en el Instituto de Estudios Fiscales a partir del año 1970. Contar como esto sucedió constituye la premisa obligada de la historia de la obra que hoy reaparece, treinta años después de que se escribiera. Permítame el lector que le refiera estos hechos en primera persona del singular partiendo de mis propios recuerdos.

A finales de 1969, el Ministro de Hacienda Alberto Monreal Luque me ofreció la oportunidad de dirigir el Instituto de Estudios Fiscales.

Esa oportunidad me llegaba cuando había ganado mis dos primeras oposiciones a cátedras universitarias: la de Economía y Hacienda Pública de la Facultad de Derecho de la Universidad de Valladolid (en 1956) y posteriormente la de Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Madrid (en 1958). Para alguien, que como a mí me sucedía, había decidido dedicar su vida académica al estudio y enseñanza de la Hacienda Pública, la oferta de desempeñar la dirección del Instituto de Estudios Fiscales constituía una ocasión irrenunciable por las mayores posibilidades que ponía a mi alcance para continuar haciendo lo que hasta entonces había deseado. Sin embargo —y al mismo tiempo— la oferta de dirigir el Instituto de Estudios Fiscales me planteaba el reto de cómo entender y definir el papel de esa institución tal y como yo la entendía al servicio de la Hacienda Pública de España.

El Instituto de Estudios Fiscales había sido creado por el Decreto de 1 de diciembre de 1960 con el propósito confesado en su exposición de motivos y en el artículo 2 del Decreto de «realizar los estudios e informes que en relación con las instituciones, organización y procedimiento de la Hacienda Pública española y extranjera que se le encomienden por el Ministro del Departamento o se acuerden por su Consejo Rector». Aunque el Decreto establecía que «para el cumplimiento de sus fines se destinarán al Instituto funcionarios de los Cuerpos dependientes del Ministerio de

Hacienda» y que «podría requerir la colaboración temporal en sus trabajos de otros funcionarios dependientes del mismo Ministerio sin perjuicio del desempeño de su servicio habitual», el Instituto no contó con un equipo de investigadores propios de forma continuada.

Sin embargo, el Instituto de Estudios Fiscales cobijó la realización de los trabajos para la preparación de la Ley General Tributaria o para la Reforma Tributaria de 1964 y fue también el lugar en el que dictaron conferencias más o menos solemnes y se celebrarían las Semanas Anuales de Derecho Financiero o actividades semejantes organizadas por otros Cuerpos de la Administración.

De suyo y en su funcionamiento diario, el Instituto de Estudios Fiscales fue una prolongación de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda y no un órgano con investigación propia y continuada, realizada por un equipo de investigadores integrados en el Instituto.

El Instituto de Estudios Fiscales cuando ingresé en él, tras tomar posesión a principios de 1970, contaba con un edificio bien situado, bien decorado, acondicionado para la celebración de acontecimientos extraordinarios o para la convocatoria y reuniones de selectas comisiones encargadas de dictaminar algún aspecto de la actividad financiera o bien para celebrar cursos de funcionarios. El Instituto de Estudios Fiscales no contaba entonces ni con una plantilla de investigadores permanentemente adscritos a la institución ni con una Biblioteca especializada en temas económicos y financieros debidamente dotada.

¿Debía continuar el Instituto de Estudios Fiscales con esa configuración que permitía a su Director ser el privilegiado ocupante de un edificio singular, reservado a la celebración de actos singulares y extraordinarios?, o por el contrario ¿el Instituto de Estudios Fiscales debería convertirse en un organismo vital de la Hacienda Pública española que colaborase activa y decisivamente en la configuración de las instituciones financieras y contribuyera a la definición de la política fiscal del país contando con un equipo de investigadores importante ocupado a tiempo completo en estas tareas dentro del Instituto?

Yo creía entonces —y sigo creyendo hoy— que la segunda alternativa constituía el único argumento válido para legitimar la existencia del Instituto de Estudios Fiscales y que, en función de esa alternativa, era preciso definir su estructura y orientar su organización.

Para lograr ese propósito, el primer paso lo constituía contar con un equipo directivo que creyera en ese proyecto y colaborase a lograr sus finalidades con la elaboración y aplicación de un programa reformador.

En el propio mes de enero de 1970, el equipo directivo comenzó sus trabajos *dentro* del Instituto de Estudios Fiscales. Inicialmente ese equipo estuvo formado por dos excelentes funcionarios y profesores de Hacienda Pública en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Madrid: César Albiñana García-Quintana y Manuel Lagares Calvo, que actuarían como Subdirector y Secretario General, respectivamente, en la nueva configuración del Instituto. Más tarde se incorporó el profesor Victorio Valle Sánchez, que venía trabajando en mi compañía en la cátedra de Hacienda Pública y que formaría parte del grupo directivo inicial como un segundo Subdirector. En 1974, el profesor Albiñana regresaría a sus tareas de Inspector de servicios en el Ministerio, pasando a ocupar su cargo el profesor Lagares al que sustituyó como Secretario General José Sevilla Segura, integrado también en las funciones docentes de la cátedra de Hacienda Pública de la Universidad de Madrid.

El profesor Lagares ha contado en un trabajo reciente* cuales fueron las líneas básicas a las que atendió la nueva conformación del Instituto de Estudios Fiscales para responder a las ambiciosas finalidades a las que antes me he referido. Esas líneas básicas se perfilaron en distintos despachos con el Ministro de Hacienda y en un diálogo permanente con los miembros del equipo directivo. Esas líneas básicas terminaron concretándose en tres tareas principales que deberíamos atender desde el Instituto de Estudios Fiscales:

- 1.^a) La constitución de un grupo de investigadores *propio* del Instituto de Estudios Fiscales.
- 2.^a) La definición de un programa ambicioso de publicaciones que respondieran al objetivo de facilitar la circulación internacional del pensamiento económico y financiero de nuestro tiempo, cuyas interrupciones tanto han obstaculizado un planteamiento correcto y una investigación acertada de nuestros problemas en el campo de la Hacienda Pública. Este programa editorial debería estar presidido por un órgano de expresión —una revista mensual— que, bajo el título de *Hacienda Pública Española*, se convirtiera en un elemento de referencia del quehacer del Instituto de Estudios Fiscales. Proyecto que debería ser acompañado por otra publicación periódica —*Crónica Tributaria*— dirigida al análisis concreto de las disposiciones tributarias, así como de la doctrina administrativa y jurisdiccional surgida de los impuestos y de su aplicación.
- 3.^a) Realizar investigaciones singulares dirigidas al estudio de alguno de los problemas básicos de la Hacienda Pública española con un propósito informativo y reformador. Entre esos problemas se consideró como básico y pendiente de nuestra Hacienda disponer de un estudio sobre el sistema tributario español que realizara un balance del mismo y definiera con carácter operativo los criterios a los que deberían responder sus posibles reformas.

La más urgente de esas tres tareas del Instituto de Estudios Fiscales era, sin duda, la primera de ellas: atraer a los trabajos del Instituto de Estudios Fiscales un conjunto de investigadores que formaran parte de su quehacer diario. Sin un personal propio y competente, que trabajase de forma integrada en el estudio e investigación de los problemas de la Hacienda, estudios e investigaciones realizadas como quehacer diario del Instituto de Estudios Fiscales, resultaba imposible esperar que éste se convirtiera en un órgano eficiente al servicio de la Hacienda Pública de España. Este principio —por elemental que parezca— no se ha considerado como fundamental por muchas instituciones españolas dedicadas a la investigación. Se ha creído que era posible contar con las investigaciones necesarias, utilizando solamente la contratación de los servicios externos de potenciales investigadores que realizaban sus actividades principales en muy distintos lugares (universidad, administración pública, bufetes profesionales y otras instituciones similares). Este criterio que se ha alabado por su economicidad y flexibilidad presupuestarias y organizativas al prescindir de la alternativa más costosa y complicada del empleo directo de los investigadores necesarios y de la organización

* Vid. su trabajo «La Hacienda Pública en las Facultades de Ciencias Económicas y en la sociedad española durante la segunda mitad del siglo XX», publicado en *Economía y Economistas Españoles*, Ed. Galaxia Gutenberg, Círculo de Lectores, Barcelona, 2002, págs. 382-383.

precisa de sus actividades en una institución. Sin embargo, esa alternativa de contratar la investigación con personal ajeno, prescindiendo de la disponibilidad de personal investigador propio, no ha llevado lograr trabajos que ofrezcan interpretaciones fructíferas de los problemas planteados por la vida económica y financiera. Una investigación seria y continuada de los problemas económicos o sociales y en particular de las actividades financieras del sector público, *demandaba la existencia de una institución que agrupe a sus investigadores y asegure la convivencia y el trabajo diarios de quienes investigan los distintos aspectos de los problemas comunes al campo de referencia de la investigación.*

Consideradas esas exigencias desde la perspectiva del Instituto de Estudios Fiscales, cabe afirmar que la formación de un grupo de posibles investigadores en el mismo, contaba con un activo inicial constituido por los jóvenes valores integrados en las plantillas de los distintos Cuerpos del Ministerio a partir de los cuales se podía constituir un valioso grupo de trabajo. Pero, como afirma el profesor Lagares, «su reclutamiento no resultaba fácil porque, pese al apoyo personal del Ministro, el espíritu tradicional del Ministerio y sus sistemas de remuneración hacían poco atractivos los puestos de investigación en el Instituto. Captar a esos potenciales investigadores e integrarlos en el Instituto en condiciones económicas apreciablemente peores de las que venían teniendo en las tareas ejecutivas del Ministerio, resultó tarea compleja pero, al fin, posible por el interés final de los investigadores escogidos que apreciaron la oportunidad de ingresar en el Instituto de Estudios Fiscales para embarcarse en un proyecto ilusionante para cualquier profesional dedicado al estudio de la Hacienda Pública».

De esta manera pudo contarse en el Instituto de Estudios Fiscales con un equipo propio de investigación que —como ha afirmado el profesor Lagares— ha sido «el más extenso e integrado de los que ha dispuesto la Hacienda española». Creo que es justo dejar constancia de los integrantes de ese equipo investigador del Instituto de Estudios Fiscales que se convertiría en un intérprete fundamental, tanto de los trabajos aparecidos en muchas de las publicaciones realizadas por el Instituto, como de los borradores y textos necesarios para la elaboración del «Informe sobre el Sistema Tributario Español» (de 1973) y del «Informe sobre el Sistema Tributario Español: Criterios para su reforma» (de 1976) que integran este volumen que hoy edita el Instituto de Estudios Fiscales.

Ese equipo de investigadores —tal y como lo ha inventariado el profesor Lagares— lo formaban los directivos iniciales del Instituto, los profesores César Albiñana y Manuel Lagares a los que —como ya se ha indicado anteriormente— se incorporó el profesor Victorio Valle. A ellos se añadieron un conjunto numeroso de investigadores que, citados por orden alfabético, son los siguientes: José Antonio Antón, Ceferino Argüello, Antonio Arranz, Fernando Breña, Julián Campo Sáinz de Rozas, Trinidad Cano Simón, Gabriel Cañadas, Francisco Castellano, Joaquín del Castillo, Javier Díaz Malledo, Alfredo Escribano, Jesús Evangelio, José García López, José Manuel García Margallo, Carlos Hernández de la Torre, Jesús Martín Niño, Dionisio Martínez, Javier Moral, Elio Núñez, Javier Paramio, José Luis Peinado, Jorge Pereira, José Luis Raymond, Miguel Sánchez Alberti, Jaime Sánchez Revenga, José Victor Sevilla, Joaquín Soto y Fermín Zancada.

A este equipo se añadió un grupo numeroso y brillante de becarios y técnicos en proceso de formación que posteriormente desempeñarían importantes papeles en la administración pública y en las empresas privadas.

La segunda tarea emprendida por el Instituto de Estudios Fiscales fue la que atendió a crear un núcleo numeroso de publicaciones con el propósito de poner al día los

estudios e investigaciones de la Hacienda Pública española respecto de la literatura que dominaba en las universidades y centros de investigación más prestigiosos en la materia. Por otra parte, fue propósito decidido de la edición, el difundir las tesis doctorales y aportaciones de los hacendistas españoles y facilitar textos clásicos de la materia que, por el tiempo transcurrido, hacía difícil su disponibilidad y utilización.

Las publicaciones se dividieron en distintas colecciones:

- I. «Obras básicas de Hacienda Pública» en las que se difundieron un conjunto de trabajos sobre economía política y sobre actividades financieras y tributarias del sector público desde sus distintas perspectivas y que habían alcanzado el reconocimiento de los tratadistas en cada materia y ocupaban un lugar preferente en la literatura de la Hacienda Pública teórica. Entre ellas figuraban el excelente ensayo de Amilcare Puviani sobre «Teoría de la ilusión financiera»; la monografía de Richard Goode sobre «El impuesto sobre la renta»; el trabajo de Ezio Vanoni sobre «Naturaleza e interpretación de las leyes monetarias»; la obra clásica de Arnold Harberger sobre «Evaluación de proyectos»; el Informe Carter que constituía una referencia básica de la literatura financiera con un enfoque singular que ocupaba cinco volúmenes; el tratado de Bloch-Lainé sobre «El Tesoro Público y el movimiento general de fondos»; los «Manuales de Hacienda Pública» de Carl Shoup y Bernard Herbert y otras tantas obras que harían demasiado extenso el contenido de este Prólogo.
- II. «Clásicos del Pensamiento Económico Español». Esta colección trató de ofrecer los viejos textos de nuestros hacendistas y economistas del pasado y rescatar del olvido a sus ensayos y trabajos. La edición de sus volúmenes fue cuidadosamente programada con la obligatoria introducción de un Prólogo escrito por un especialista, buen conocedor de la obra del economista o hacendista del pasado. Citar el total de los componentes iniciales de esta colección hasta 1970, obligaría a destacar la monografía de Sancho de Moncada sobre «La situación política de España»; «La suma de tratos y contratos» de Tomás de Mercado; «El Discurso de la industria popular» de Campomanes o «La restauración de la abundancia en España» de Caja de Leruela. Quizás el mejor elogio que pueda realizarse de esta colección es su continuidad y su dinamismo a partir de 1977 en que se editaron un número muy elevado de volúmenes. Demostrando de nuevo la vitalidad de este proyecto en el momento presente, la colección de «Clásicos del Pensamiento Económico Español» ha continuado en la actualidad como una tarea conjunta del Instituto de Estudios Fiscales, de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas y de la obra social del Instituto de Crédito Oficial.
- III. La colección de «Estudios de Hacienda Pública», dedicada a la difusión de obras originales de autores españoles, incluidas muchas tesis doctorales, monografías y manuales, que se ocupan de la actividad financiera vista desde distintas perspectivas (del Derecho, la Economía, la Historia y la Sociología). En esta colección se editaron ensayos como el de «La aprobación y control del gasto público» del profesor Bayón Maríné; «Las infracciones y sanciones tributarias» de Fernando Pérez Royo; «La reforma tributaria italiana» de José Manuel Tejerizo; «Los incentivos fiscales a la inversión privada» del profesor Lagares Calvo; «La política fiscal y estabilidad económica en España» del profesor Raymond Bara. Estos primeros títulos dieron comienzo a una larga relación de tra-

bajos que demostraron el interés de este componente de la labor editorial del Instituto.

- IV. La colección de «Libros de Bolsillo». El propósito de esta colección fue incluir aquellas obras que, por su extensión o por los propósitos de divulgación que animan a los autores, se acogen a las características propias de los libros de bolsillo. La colección ha editado más de 100 títulos y, en 1977, superaba claramente los 50. Del éxito de esta colección puede existir una prueba irrefutable: la demanda de los lectores que llegó a agotar muchos números de la colección.

Como antes se ha afirmado, la edición básica para el quehacer del Instituto fue, a partir de su número 1, la revista «Hacienda Pública Española» que aparecía en 1970 tras la reorganización del Instituto. Sus números han sido monográficos hasta su número 39 (1976). Los temas difundidos, la estructura de su contenido y las colaboraciones posibilitaron que los ejemplares editados y vendidos de la misma alcanzasen la difícil cifra de los 5.000 ejemplares que permitían mantenerla con equilibrio financiero.

La tercera de las tareas que el Instituto debía realizar era, como hemos afirmado, la de investigar a fondo los aspectos fundamentales de un problema básico de nuestra Hacienda Pública.

El planteamiento de la reforma tributaria en los comienzos de la década de los años 70 constituía una clara elección entre los problemas de la hacienda pública española para liderar ese estudio de los problemas fundamentales de nuestra hacienda pública que reclamaba la intervención de todos los investigadores que constituían el Instituto. La reforma tributaria se había convertido, en efecto, por sus consecuencias sobre la vida económica, social y política de España en un problema básico al que era preciso enfrentarse con la mayor dedicación y atención de todos aquellos a los que interesaba el estudio de los problemas financieros y económicos en el país.

Recuerdo a este respecto que, en 1970, visitó España el profesor Fritz Neumark que dirigía el encargo que el Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Europea le había encomendado consistente en el estudio de la armonización fiscal como exigencia del proceso formativo de la Comunidad Económica Europea. España —como es bien sabido— no era aún miembro de la Comunidad Europea pero lo que en ella ocurría era para todos nosotros una referencia fundamental porque todos los hacendistas y economistas españoles estábamos seguros de que esa integración de la economía española en el Mercado Común (entonces el primer y único objetivo del proceso integrador) llegaría inexorablemente.

Pues bien, al contemplar entonces los niveles de gasto público de los países comunitarios y los rendimientos posibles de la imposición española surgía un problema que todos los que trabajábamos en el Instituto de Estudios Fiscales juzgábamos aterrador: ¿no era cierto que nuestro país, cuando cuente con una democracia, va a experimentar un salto decisivo en el nivel y en la estructura del gasto público? y ¿va a poderse financiar en condiciones de equilibrio presupuestario ese crecimiento del gasto público por el sistema tributario con el que contamos?

Las respuestas a estas preguntas eran clamorosamente positivas a la primera y escandalosamente negativas a la segunda. Todas las previsiones que, con distintos modelos, se realizaron en el Instituto de Estudios Fiscales acusaban la presencia de un déficit público aterrador en el futuro europeo de España.

Era esa situación de la Hacienda Pública española la que reclamaba la presencia de un sistema tributario dotado de impuestos con capacidad recaudatoria y elevada

elasticidad renta que la Hacienda Pública española necesitaba y de los que dramáticamente carecíamos. La reforma tributaria se convertía así en el gran problema de la economía española en cuanto ésta contase con un sistema político democrático que llegaría por fortuna a la vuelta de muy pocos años, los que mediaban desde esos momentos a las elecciones de 15 de junio de 1977.

Fue esta situación la que me animó a dar su argumento al número 6 y 7 de *Hacienda Pública Española* dedicado a esa comparación entre la Hacienda Pública europea y la española, lo que obligaba a un examen serio de lo fundamental de estas divergencias. El editorial que escribí para ese volumen de *Hacienda Pública Española* planteaba —como problema prioritario derivado— la imperativa necesidad de la reforma de nuestros impuestos.

En julio de 1972, el Ministro de Hacienda me comunicó la necesidad de que el Instituto de Estudios Fiscales iniciase el estudio de un programa de reforma tributaria. En una reunión que tuve con el Subdirector del Instituto, Manuel Lagares, celebrada en julio del 72 en Santander, diseñamos un esquema general al que debería responder el Informe que ofreciera un tratamiento detenido de ese prioritario problema de la reforma tributaria de la Hacienda española. En la realización posterior de este estudio —como antes se ha afirmado— intervino todo el personal investigador que trabajaba en el Instituto de Estudios Fiscales.

Como ha afirmado el profesor Lagares en su trabajo citado anteriormente, en esta participación del personal investigador del Instituto «es de justicia destacar la colaboración del profesor Albiñana que aportó su amplia experiencia en la discusión de los temas tributarios y organizativos y participó con el resto del equipo directivo en la redacción final. La imposición directa y la reforma de la administración corrieron a cargo del Subdirector, profesor Manuel Lagares, con quien colaboraron José Antonio Antón, Javier Paramio, Jorge Pereira y Javier Moral. La imposición indirecta tuvo como ponentes al Subdirector Victorio Valle y a los profesores Francisco Castellanos y José Sevilla».

El Informe estuvo concluido en abril de 1973. Se trataba de un Informe estrictamente *confidencial* por orden expresa del Ministro de Hacienda con ejemplares numerados al efecto y reproducidos por fotocopia. Informe que recibiría el calificativo de *Libro Verde* por el que se conoció dado el color de sus portadas.

El trámite que siguió el Informe se inició con una lectura realizada con el Ministro de Hacienda en el que se matizaron algunas de las afirmaciones y se aclararon otras procediéndose, en consecuencia, a una nueva redacción que incorporase todas esas correcciones.

El 28 de abril el Ministro de Hacienda convocaría una reunión en el Centro de Comunicaciones que la Compañía Telefónica tenía en Buitrago para realizar una lectura detenida y una extensa discusión del Informe. En ella participaron, además del Ministro, Francisco Fernández Ordóñez (Secretario General Técnico del Ministerio) y Dionisio Martínez (miembro de la Secretaría General del Ministerio). Por parte del Instituto estuvimos presentes, además de yo mismo como Director y el Subdirector del Instituto (Manuel Lagares). El Ministro convocó, además, a dos ilustres economistas y queridos compañeros, dotados de un espíritu crítico envidiable para que nos ayudasen a todos a evaluar el contenido del Informe y la forma que había adquirido con su redacción. Estos dos invitados especiales del Ministro de Hacienda fueron los profesores José Luis Sampedro y Fabián Estapé que apoyarían sin reservas el contenido del informe y contribuirían a mejorar alguno de sus argumentos y la forma de su presentación.

Este repaso del Informe continuó en otras sesiones realizadas en el Palacio de Fuensalida de Toledo y finalmente en la propia sede del Ministerio en Madrid con la participación en este caso de directores generales y otros técnicos del Departamento en los primeros días de junio de 1973. El Informe quedó así definitivamente cerrado para su presentación, análisis y discusión por el gobierno.

Es hora de detener la descripción de los hechos que pautaron la marcha de la elaboración del Informe de 1973 hasta su conclusión, finalizada —como hemos afirmado— en los meses centrales de 1973 y dirigir nuestra atención hacia el contenido de los Informes en que esa reforma se exponía y que el lector tiene completa y a su disposición en este volumen.

Esa exposición del contenido de los Informes debe iniciarse por el propio concepto de *reforma fiscal*.

Los «Informes sobre el Sistema Tributario Español» ofrecían un proyecto de reforma tributaria que partía de entender su contenido como un intento de alterar principios o criterios del reparto efectivo de la imposición con arreglo a los que se distribuía por los impuestos en su *funcionamiento real* la carga tributaria.

Poner un acento de insistencia sobre la importancia de esta afirmación de obvia apariencia, es obligado, porque, con frecuencia, la reforma fiscal ha limitado su aceptación, circunscribiéndola a las variaciones de la legislación que ordena los distintos y nuevos gravámenes y este no era ni es su sentido correcto. En efecto, la reforma tributaria se entiende hoy como una variación de los principios de reparto *efectivo* de la imposición. Todo lo que a esta variación lleve o la propicie, cae dentro del campo de la reforma. Por tanto, ni el campo sobre el que la reforma pretende actuar: los más o menos gravámenes afectados, el sistema tributario en su conjunto, los cambios en las bases o en los tipos, las alteraciones de los procedimientos de exacción o recaudación, ni las motivaciones confesadas por los reformadores, son circunstancias computables para clarificar un proceso reformador. Simplemente éste se define por la variación *efectiva* de los principios que determinan el reparto de los impuestos en la realidad social de un país. Esta definición lleva a incluir en el campo de la reforma una amplia gama de correcciones fiscales.

En primer lugar, las simples enmiendas técnicas con las que se altera o actualiza la redacción de determinadas disposiciones, alteración motivada bien por la existencia de lagunas originadas en las disposiciones vigentes, bien por haberse producido una interpretación administrativa o judicial en sentido no deseado por el legislador, bien por error en el precepto original o, en fin, por la existencia de escapes de determinados contribuyentes o actividades en la malla legislativa disponible. Este quehacer reformador tan sólo es modesto en apariencia, porque en muchos casos la alteración de los principios de reparto de la imposición depende de esta obra paciente de remiendo legal a que viene obligado todo aquel que asume las ocupaciones que comporta la reforma tributaria.

En segundo lugar, la coordinación de tipos impositivos y sus variaciones son parte del proceso de reforma fiscal.

En tercer lugar, la revisión de los gastos fiscales constituye otro de los campos en que la reforma tributaria se manifiesta, un campo que hoy ha cobrado una importancia fundamental como inspirador y guía del proceso de cambios impositivos en las distintas Haciendas.

En cuarto lugar, el proceso de reforma abarca —y aún podría añadirse en un lugar destacado— las alteraciones y reformas de la administración de la Hacienda Pública, pues no es concebible una reforma tributaria sin conceder a la puesta al día, poten-

ciación y mejora de los órganos administrativos el lugar central que les corresponde en todo intento que pretenda configurar la realidad fiscal de un país.

En quinto lugar, el proceso de reforma tributaria incluye los proyectos de modificación conjunta, extensa y profunda de los distintos gravámenes por el total sistema tributario, acepción que ha monopolizado indebidamente la utilización de los términos «reforma tributaria» pues estos proyectos, al igual que los cuatro tipos de modificación hasta aquí expuestos, constituirán una reforma fiscal en la medida que alteren los criterios que presiden el *efectivo* reparto de la imposición.

Los principios de la imposición vigente española que se deseaba reformar caían bajo tres grandes epígrafes: estructura del sistema tributario, estructura de la Administración Fiscal y principios funcionales. Las profundas raíces y el sólido fundamento del sistema tributario establecido en España derivaban de las preferencias sociales —de honda raíz histórica en los países mediterráneos del mundo latino— a favor de la imposición sobre el gasto en bienes y servicios y en el lugar subordinado concedido a los gravámenes de renta y beneficios. Esa preferencia se había manifestado en España con cuatro peculiaridades nacionales: a) prioridad de los gravámenes sobre consumos específicos frente al impuesto general de ventas; b) tardía presencia de un tosco impuesto multifásico en cascada para gravar las ventas; c) peso excesivo de los tributos sobre transmisiones patrimoniales intervivos y d) dominio pleno, en los impuestos directos, de los tributos de producto.

Por otra parte, la estructura de la *Administración* fiscal obedecía a dos grandes principios: se había especializado, dividido y corporativizado por impuestos y su información sobre las bases de los tributos era muy deficiente. Finalmente, el *funcionamiento* de la tributación se había traducido en cuatro características: baja presión fiscal; evasión generalizada, aunque especialmente aguda en las figuras menos regresivas del sistema fiscal; proliferación de exenciones, desgravaciones y bonificaciones en los distintos impuestos, y defectuoso y limitado gravamen de las ganancias de capital frente a otros ingresos (fundamentalmente, frente a los del trabajo dependiente).

Si todos estos principios no se alteraban, la reforma fiscal sería huera y estéril retórica, largamente acumulada a lo largo de nuestra historia financiera contemporánea. Dicho en términos más directos: sobre la reforma fiscal se había dicho casi todo, pero al no modificarse esos principios que gobernaban su reparto, no se había hecho nada.

La integración del gasto público y de la reforma presupuestaria con la reforma fiscal constituyó el *segundo punto de la estrategia programada para cambiar la imposición*. Tanto el «libro verde» como el «blanco» advertían de las limitaciones de bienes públicos que caracterizaban a la economía española y cómo era previsible que esa demanda, sensible al crecimiento de la renta favorecido por el desarrollo, originase un gasto público mayor que, si había de tener algún sentido, debía prevenirse y avalarse por la disponibilidad de un sistema tributario con potencia recaudatoria y flexibilidad suficientes. Ordenar ese crecimiento del gasto público debería constituir un escenario del que se preocupara la reforma fiscal.

El tercer elemento de la estrategia reformadora venía dado por lo que el «libro verde» llamó *condiciones previas a la reforma tributaria*, cuya importancia acentuaban con toda sonoridad nuestra historia financiera contemporánea y el testimonio y la opinión de los hacendistas españoles más destacados durante muchos años atrás. La reforma fiscal se había quedado reducida, en muchas ocasiones y enfoques, a la pura cáscara legal de unas disposiciones fechadas, que, carentes del apoyo de las *otras* condiciones de la reforma, servía para muy poco. Esa sobreestimación de las facultades reformadoras del legislador constituía uno de los errores que habían esterilizado

muchos intentos de cambio fiscal dentro y fuera de España. Por este motivo, variar esa forma de entender la reforma era un modo de reformar la tributación, una forma —hay que decirlo— poco atendida en el caso español y nada fácil de lograr. Porque, en efecto, esas *condiciones previas* de la reforma apuntaban hacia las modificaciones de la Administración, concretadas en el «libro verde» en distintas y precisas direcciones: *suficiencia de medios personales; selección y retribución adecuadas del personal; organización adaptada de la Administración a la densidad económica del territorio; correspondencia entre el sistema fiscal y la organización administrativa*, eliminando la patrimonialización corporativa de los distintos gravámenes; *creación de los canales de información de la Hacienda, eliminando los obstáculos que a ella se opusieran; tratamiento y aprovechamiento de la información a través de un sistema integrado; comprobación racional de las declaraciones y disponibilidad de un sistema de sanciones* eficaz. Es evidente que esta gran reforma administrativa constituía una de las mayores dificultades del proceso de reforma fiscal porque, en definitiva —según testimonian todas las experiencias contemporáneas de reforma tributaria—, la mejora de la Administración es un problema político, ya que es la propia Administración Tributaria la que refleja más fielmente la sociedad en la que la reforma de los impuestos se ha diferido o no se ha realizado. Como Nicholas Kaldor ha recordado recientemente, fue G. Myrdal el que hace muchos años afirmó que el trabajo de los reformadores fiscales, al idear una estructura tributaria, rara vez tenía en cuenta la forma precisa en que las ideas que la definían podían ser llevadas a la práctica y ese descuido podía provocar una gran frustración en los procesos reformadores. Evitar ese escollo fue una preocupación dominante de la estrategia que se diseñaba en el proyecto español de reforma que se contiene, tanto en el libro «verde», como en el «blanco».

El *cuarto punto que informaba los proyectos de reforma tributaria* residía en diseñar un sistema tributario con bases amplias que permitieran aplicar tipos reducidos inspirado en la fiscalidad europea. Parecía claro que sin reformar la Administración Tributaria nada podía conseguirse, pero sin reformar el cuadro de impuestos existente, tampoco. Es esta fusión de cambios administrativos y fiscalidad, la que constituye el fundamento de la reforma que la Hacienda española debía proponerse conseguir. Quienes vivían diariamente las incidencias que planteaba la gestión de los impuestos españoles, las limitaciones personales, informativas y organizativas de la Administración, se irritaban, con razón, ante quienes, con más afán de notoriedad pública que de eficacia práctica, reclamaban nuevos impuestos, sin remediar los males y deficiencias que esterilizaban todos los días la exigencia de los tributos existentes. Y no puede extrañar que cayeran en la tentación de proponer en exclusiva, como norte orientador del cambio tributario auténtico y no aparente, la *reforma que nadie proponía*: reforzar la Administración para cumplir la ley fiscal *vigente*. Sin embargo, esa reforma de hacer cumplir la ley, vigorizando la Administración que exigía su aplicación, constituía un peligroso espejismo que, a fuerza de acentuar la importancia de un medio indiscutible de la reforma —la Administración—, olvidaba el otro: la nueva ordenación de los impuestos. Un cuadro tributario con los defectos de estructura que tenía el español, exigido con rigurosidad, no produciría otro fruto que multiplicar sus injusticias y limitaciones. Por este motivo, esa acepción exclusivamente administrativa de la reforma constituía una de sus más peligrosas desviaciones, no sólo porque los medios administrativos no estarían justificados por el fin al que se dirigían, sino porque ese clamor por los medios, al obviar el cambio necesario de los impuestos, favorecía a los intereses conservadores que trataban de mantener, como fuera, el viejo cuadro tributario para que nada efectivo se hiciera.

Sobre la elección del cuadro de los impuestos españoles en la estrategia diseñada en los libros «verde» y «blanco» se ha polemizado con notorio desconocimiento de la fiscalidad. Ha habido quien ha propuesto como alternativa al sistema tributario que se eligió el gravamen sobre el gasto personal, tratando de defenderlo como eje de la tributación, ignorando los principios de la Hacienda Pública, la experiencia histórica de los sistemas tributarios y la propia realidad fiscal española. El libro «blanco» contiene las páginas suficientes para descartar esta alternativa que, como todas las alternativas radicales, responde a intereses conservadores, al proponer fines imposibles para distraer la atención de las alternativas posibles. ¿Cómo embarcar a la Hacienda española en la aventura de un tributo sobre el gasto personal, cuya posible implantación se basa en una larga experiencia de la aplicación del impuesto sobre la renta? Ninguna lectura del Informe Meade* autoriza a esta conclusión, pues, como ha afirmado el profesor Albi en su introducción a la versión castellana del mismo, sus referencias son otras. No pueden saltarse pasos en la imposición sin cometer graves errores. El cuadro fiscal elegido por la reforma española en 1973 y 1976 era el adecuado por la posibilidad y viabilidad para su aplicación, por la proximidad europea y la armonización de nuestros tributos con esa realidad próxima y condicionante de nuestro quehacer económico y fiscal.

Todos estos motivos llevaron a diseñar un cuadro tributario con tres impuestos básicos: el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y el Impuesto sobre el Volumen de Ventas, conforme al criterio del Valor Añadido. Estos impuestos básicos serían servidos por un conjunto de impuestos de control constituido por el Impuesto de Sucesiones y el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, gravámenes que tratarían de completar el cuadro tributario y facilitar su aplicación, cerrando las vías de escape a los impuestos generales, al mismo tiempo que se reforzaba su progresividad. Finalmente, el sistema fiscal se completaría con otros gravámenes de menor importancia (ciertos consumos específicos y transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados). El cuadro fiscal elegido suponía una alteración decisiva en los principios del reparto de la imposición que antes se han expuesto y que caracterizaban a nuestro estilo fiscal mediterráneo. Las ideas de equilibrio entre imposición sobre la renta y beneficios y gravamen sobre el gasto en bienes y servicios; el apoyo de la imposición directa en tributos de ancha base —renta, patrimonio, beneficios— que permitían la aplicación de tipos reducidos de gravamen; la preferencia por gravar a las personas físicas, aliviando el peso fiscal sobre las empresas (que constituye un criterio bien contrario al predominio de la fiscalidad latina sobre los gravámenes empresariales, rasgo al que con justicia Bobe y Llau** conceden singular importancia); el paso al impuesto sobre el valor añadido en la imposición indirecta, relatan un campo fiscal bien distinto del que contemplaba tradicionalmente nuestro sistema tributario.

El *quinto punto de la estrategia para la reforma tributaria* residió en *defender la gradualidad de su adopción*. Se trató de eliminar el arraigo de la idea de que una reforma como la que se programaba pudiera tener un día *d* y una hora *h* en la que fecharla para homenaje, testimonio y recuerdo del Ministro que firmara las disposiciones que cambiaban el cuadro legal. No era posible que una suma de elementos tan diversos y de cambios tan importantes se consiguiera en poco tiempo. El libro «verde» contenía

* Vid. J.E.Meade: "Estructura y Reforma de la Imposición directa" versión castellana e Introducción de E. Albi, I.E.F. Madrid 1980.

** Vid. P.Llau - B.Bobe: "Fiscalité et choix économiques". Calman, Lévy. Paris 1978

un calendario que programaba su realización porque la reforma se entendía como un proceso de cambio que exigía alterar costumbres y, en muchos casos, corruptelas arraigadas profundamente en los contribuyentes, en la Administración y en los propios modos políticos con los que se había dirigido la Hacienda Pública española.

La *oferta de reforma fiscal* contenida en los puntos anteriores se desarrolló con la máxima operatividad y detalle posibles en los dos libros sobre reforma fiscal que tuvieron desde entonces la virtud de constituir *términos precisos para el cambio fiscal*, convirtiéndose en catalizadores para precipitar su efectiva realización.

La pregunta relevante, volviendo de la exposición anterior del contenido de los Informes a la realidad histórica del país, era la de conocer lo sucedido a partir de 1973: ¿se logró, en efecto, la realización efectiva de la reforma tributaria que ofrecía el Informe «Sobre el sistema tributario español» de 1973?

Si la descripción de su historia se continúa donde la habíamos dejado es que los pasos siguientes deberían ser su análisis por el gobierno que debía culminar en el conocimiento del Informe y decisión del único elector con el que contaba el régimen autoritario que padecía el país. Y esa elección se produjo. Franco conoció el «Informe» cuyo contenido se le expuso durante hora y media en la tarde del 11 de junio de 1973. Ya es sabido que hay pocos temas que aburran más a un político que los que tratan de un tema de la Hacienda Pública. Sin embargo, Franco siguió la presentación que se realizaba en un silencio sobrecogedor, sólo interrumpido cuando se relataba el contenido de la nueva regulación prevista para la contribución general sobre la renta. Un impuesto triturado por el evasión y el fraude hasta el punto de que no merecía siquiera su calificación. Esta era la de contribución general sobre la renta, lo que constituía un título con tres mentiras: el número de contribuyentes no permitía calificarle como una *contribución* verdadera; su apellido de *general* constituía una burla y, finalmente, su objeto de gravamen —la *renta personal*— no describía la base real del impuesto por los múltiples defectos que padecía su determinación para los contribuyentes. De esos defectos escandalosos trataba de huir el «Informe» que quería hacer verdad de su título, ampliando los métodos a través de los cuales la inspección podía llegar a exigir de los contribuyentes el cumplimiento efectivo de sus obligaciones por el impuesto. Con este propósito, el «Informe» establecía los medios a los que la inspección podía acudir para comprobar la existencia de renta en el contribuyente, a través de la aplicación de dos sistemas ofrecidos por la ley: los signos externos de renta ganada y los de renta gastada. La comprobación a través de la renta ganada trataba de aprovechar, a través de los índices más representativos de la propiedad del patrimonio del contribuyente que se convertían así en un medio importante para contrastar la veracidad de las declaraciones presentadas de su renta. La pregunta del inspector al contribuyente era clara: ¿cómo es posible que con ese patrimonio que usted tiene, declare una renta tan baja? La respuesta del contribuyente ante la pregunta del inspector era que la investigación patrimonial estaba prohibida por una disposición increíble, aprobada por un Ministro de Hacienda del franquismo, en virtud de la cual el contribuyente alegaba esa ley establecida y despedía al inspector sin más. La regulación prevista en el «Informe» era la de abolir esta increíble situación.

Por otra parte, para la determinación de la renta se utilizaba el procedimiento que antes hemos calificado como *renta gastada* en virtud del cual el signo externo de los gastos del contribuyente permitían también imponer un límite al fraude. En este punto, Franco interrumpió la exposición y preguntó: «¿Qué signos externos son esos de la renta gastada?». Se le contestó con algunos de los que se contaba en España desde que Carner —Ministro de Hacienda durante la II República— había establecido en la ley

que introducía por vez primera la contribución general sobre la renta. Por ejemplo: estancias en grandes hoteles, vehículos o servidumbre utilizados por el contribuyente, etc. Al llegar a este punto, Franco indicó: «¿Por qué no tienen ustedes en cuenta los gastos que éste realiza en grandes cacerías?». La exposición del «Informe» concluyó sin más novedades. Y Franco se pudo marchar a jugar su partida de golf que le esperaba al término de la hora y media que duró la exposición del «Informe».

Cualquiera que hubiese asistido a esta entrevista, llegaría a la conclusión de que las propuestas reformadoras de nuestro sistema tributario no lograrían en esta oportunidad —como ya había ocurrido en otras— su aprobación y vigencia en el Estado autoritario del franquismo.

Efectivamente, la respuesta del único elector fue contundente: varios días después de esta entrevista el Ministro de Hacienda —Alberto Monreal Luque— era cesado como Ministro de Hacienda. Por si las cosas no estaban claras, resultaba evidente que el régimen autoritario del franquismo no aprobaría jamás una reforma como la diseñada en el «Informe».

El 13 de junio de 1973 tomaba posesión el nuevo Ministro de Hacienda y ahí sucedieron algunos hechos adicionales. El cese del Ministro de Hacienda —Alberto Monreal— y «el nombramiento de su sustituto —ha afirmado el profesor Lagares— fue bien acogido por los sectores más inmovilistas de la Administración. Algunos funcionarios se regocijaron por la triste suerte que esperaba a la propuesta de la reforma y, desde luego a sus autores, los miembros del equipo investigador del Instituto de Estudios Fiscales». Los hechos llegaron a más: los pocos ejemplares disponibles del «Informe» fueron castigados en un nuevo auto de fe con el paso por la guillotina aplicada sin piedad.

La historia del «Informe» no terminó ahí porque los españoles tendríamos la fortuna —esperada durante 40 años— de poder participar en unas elecciones generales y libres en la fecha jubilosa del 15 de junio de 1977. A ellas concurrirían los nuevos partidos políticos que aspiraban a obtener representación parlamentaria y a participar en el gobierno de la nueva España democrática. Lo que sucedió en estas elecciones fue sorprendente para muchos y es que esa oferta de reforma fiscal, cuyo contenido se ha expuesto, creó la demanda de reforma fiscal de todos los partidos políticos que obtuvieron representación parlamentaria en las elecciones de junio de 1977. Una peculiar y sorprendente ley de Say (toda oferta crea su propia demanda) pareció imponerse en la realidad de la política española porque lo que sucedió fue que todas las demandas de reforma tributaria fueron coincidentes con la oferta que para su realización se había formulado el «Informe» en 1973. Esa coincidencia que puede contrastarse a través del análisis de los programas de los partidos políticos, con los que concurrieron a las elecciones de junio de 1977, se manifestaba en tres puntos: para *todos* la reforma fiscal era necesaria, existía acuerdo en su *contenido* y se estimaba que el momento político la hacía *inevitable*.

Las demandas de reforma fiscal de la Administración Tributaria, a las que tanto relieve conceden los escritos recientes de hacendistas y politólogos, no discreparon tampoco de la estrategia reformadora antes expuesta. Esta coincidencia fue facilitada por la colaboración que muchos de los hombres de la Administración prestaron a la redacción de los propios informes de la reforma. Podían existir, claro es, demandas de reforma diferentes de la Administración Fiscal que respondieran a preferencias no reveladas, pero éstas no se manifestaron ni se formularon por escrito antes de la elección fiscal de los partidos políticos ante las elecciones de 1977.

Finalmente, la opinión de los contribuyentes, revelada a través de las encuestas de sus opiniones, manifestaba una negación del viejo sistema y la defensa y creencia en los criterios que habían inspirado la oferta de reforma fiscal propuesta en 1973/1976.

Por todo ello, parecía posible, a la vista de las coincidencias de demanda de reforma tributaria de los distintos partidos políticos, pactar la reforma como parte de un programa de política económica frente a la crisis energética que ya dominaba en la economía española; acción aconsejable, pues la obligada gradualidad de la reforma hacía conveniente disponer de un acuerdo sobre sus líneas y un calendario para su realización, beneficiando así al proceso reformador con la fuerza política que se derivaba de un *consenso* general. La historia fiscal había mostrado con reiteración la falta de voluntad que habían padecido los procesos de reforma tributaria cuando tanto necesitan de una firme perseverancia. Ese objetivo se consiguió en los Acuerdos de la Moncloa, firmados en octubre de 1977 por todos los partidos políticos con representación parlamentaria. El programa de reforma fiscal que en ellos se contiene recoge los criterios básicos que figuraban en la estrategia diseñada en 1973: la reforma fiscal se integra con la política del gasto público y la reforma presupuestaria, se acepta el cuadro de la fiscalidad europea propuesto como objetivo con los impuestos básicos y de control y se propugna la gradualidad del proceso reformador.

Se había alcanzado así una situación para realizar la reforma tributaria que España no había registrado a lo largo de toda su historia contemporánea. Construir una reforma fiscal desde el consenso político equivale a disfrutar de una oportunidad tan increíble como irrepetible para la Hacienda de un país. La reforma tributaria iniciada a partir de 1977, interpretada desde el enfoque del mercado político, había logrado ajustar demanda y oferta de cambio fiscal sin dejar fuera ninguna preferencia. Se daban, pues, las condiciones *necesarias* y sobre todo las *suficientes* para reformar el cuadro de la imposición. Y a partir de ese fundamento, comenzó a realizarse el proceso de reforma tributaria.

El proceso reformador de la fiscalidad española a partir de 1977 registraría dos fases claramente diferenciadas: 1.^a) La que se realizó a través de la llamada «Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal». 2.^a) La que afectó a dos de los impuestos considerados fundamentales dentro de los Informes del Instituto de Estudios Fiscales: el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Beneficio de Sociedades.

Las llamadas «Medidas Urgentes de Reforma Fiscal» trataron de aprovechar los primeros momentos del nuevo gobierno que siguió a las elecciones generales del mes de junio y llevar al Boletín Oficial del Estado los puntos que constituían un lugar común para todos los programas electorales de los partidos políticos que concurrieron a las elecciones generales que, como antes se ha expuesto, estaban todos ellos contenidos en los Informes del Instituto de Estudios Fiscales.

El proyecto de esta ley se recibía en las Cortes en agosto de 1977, aunque no se aprobaría hasta el 14 de noviembre, fecha posterior a la firma de los «Pactos de la Moncloa» en los que figuraban como fundamentales las medidas contenidas en esta disposición. Esas medidas actuaban en distintas direcciones fundamentales para lograr un grado mayor de disciplina fiscal. Se introducía el impuesto llamado impropia —pero hábilmente— *extraordinario* sobre el patrimonio, incluido desde luego en los Informes del Instituto de Estudios Fiscales aunque el tributo sufriera en su formulación final tras su discusión en las Cortes cambios más discutibles (admitir para la exigencia del impuesto valoraciones de mercado y tipos relativamente elevados con escala progresiva contra el criterio del «Informe» de establecer un impuesto a valoraciones por el

coste para permitir el adecuado control de la renta y a tipo cero) porque el tributo se estimaba como un medio fundamental para ayudar al cumplimiento de las obligaciones fiscales por el impuesto sobre la renta y no se apreciaba como fuente de recaudación de ingresos. En todo caso, el Impuesto sobre el Patrimonio podría haber tenido un solo tipo convirtiéndose así en proporcional y no en el impuesto progresivo aprobado por las Cortes.

Dos retoques tributarios más se incorporaban en la ley: un recargo especial sobre determinadas retribuciones del trabajo personal y aumentos en el gravamen de ciertos consumos incluidos en el impuesto de lujo. También figuraban determinadas medidas fiscales para el fomento del empleo y las muy importantes de nueva regulación del secreto bancario a efectos fiscales, tipificación del delito fiscal y regulación de situaciones anómalas de los contribuyentes como paso a un nuevo marco de relaciones con la administración fiscal.

Como antes se ha afirmado, la segunda fase del proceso reformador afectaría a los dos impuestos directos fundamentales: el Impuesto Personal sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Beneficio de Sociedades. Estos dos tributos necesitaban apoyarse en el cumplimiento de dos exigencias elementales: de una parte, contar con una base informativa que, contando con un Centro de Proceso de Datos, garantizase la aplicación de la reforma y, de otra parte, disponer de una organización adecuada de los efectivos personales de la Administración Tributaria.

La primera de esas exigencias de contar con un Centro de Proceso de Datos se había analizado por el Instituto de Estudios Fiscales presentando las soluciones aplicadas en otros países para tratar de elegir la propia. Esos análisis llevarían a contar con un Centro de Proceso de Datos en 1977 que admitía un desarrollo ulterior y perfeccionamiento pero que, inicialmente, podía servir de base para apoyar la vigencia del impuesto personal.

En segundo lugar, figuraba como fundamental la reforma de los cuerpos de inspección pues éstos precisaban necesariamente de cambios para aplicarse a un impuesto personal que implicaba la integración de los rendimientos hasta entonces sometidos a gravámenes independientes con inspecciones distintas efectuadas por funcionarios pertenecientes a Cuerpos diversos. Como antes se expuso —y el Informe del Instituto de Estudios Fiscales subrayaba— la regla que la Hacienda española había utilizado para ordenar la inspección, obedecía al principio de «un Impuesto, un Cuerpo; un Cuerpo, una Dirección General». La aplicación de este principio elemental había llevado a una organización corporativa que pugnaba con el principio de unidad a que respondía la tributación sobre la renta de la reforma. Unificar los diversos Cuerpos de inspección constituía la única alternativa para articular la aplicación de un impuesto personal que integraba rendimientos hasta entonces sometidos a gravamen independiente. Esta necesidad reformadora constituyó uno de los extremos de más difícil solución en el proceso reformador que culminaría con la creación de un Cuerpo unificado de inspección a principios de 1977 que creaba el Cuerpo especial de Inspectores Financieros y Tributarios, unificando los Cuerpos de inspección de los tributos.

Con la aprobación de las reformas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Beneficio de Sociedades en 1978, quedaba realizada la tarea reformadora de nuestra fiscalidad, pendiente tan sólo para su fin de la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido que debía sustituir al anticuado tributo que recaía sobre el tráfico de las empresas. Esta reforma se aplazó para tratar de negociar nuestra integración en la Comunidad Europea que, sin duda, nos iba a exigir esta deci-

siva corrección de nuestros tributos. Corrección prevista en los Informes del Instituto de Estudios Fiscales como cambio fundamental de nuestro sistema tributario.

Esas dos leyes reformadoras introducidas en la segunda fase del proceso de reforma tributaria, siguieron las líneas básicas contenidas en los Informes del Instituto de Estudios Fiscales, aunque con algunas diferencias más visibles en el Impuesto sobre Beneficio de Sociedades que en el Impuesto sobre la Renta.

De lo que no cabe duda es de que la Hacienda española contó, a partir de 1978, con un sistema fiscal dotado de una capacidad recaudatoria y de una elasticidad-renta de las que no se disponía con la vieja configuración impositiva. Estas dos características de la nueva tributación que los «Informes» del Instituto de Estudios Fiscales consideran imprescindibles, potenciarían la capacidad recaudatoria de los impuestos españoles y dotarían de una flexibilidad con la que responder a las alteraciones de sus bases. Era evidente, así, que la gran preocupación que estuvo detrás de la programación de la reforma fiscal en el Instituto de Estudios Fiscales: el crecimiento esperado en el gasto público en una democracia y la pobreza del cuadro fiscal para atenderla, había reducido —tras la reforma tributaria— sus enormes diferencias del pasado.

Por otra parte, la configuración dada a la reforma de nuestros tributos mejoraba su cara respecto de la equidad y aproximaba de forma definitiva el sistema tributario español a los sistemas tributarios de Europa a la que la economía española llegaría en la tardía fecha del 12 de junio de 1985.

Estos informes del Instituto de Estudios Fiscales de 1973 y 1976 se publican hoy en el año 2002 rescatando sus textos de la guillotina o del olvido en que habían estado sepultados. Del valor e interés de esos textos de ayer es difícil dudar para entender los problemas de la imposición española y las fuerzas políticas económicas y sociales que la configuraron en esa larga etapa que va de 1973 (fecha del primer “informe”) a 1986, año en el que se cierra el proceso de reforma fiscal con la sustitución del Impuesto del Tráfico de Empresas por el tributo europeo sobre el Valor Añadido.

De entonces a hoy han transcurrido 16 años en los que la sociedad española, su economía y su vida política han evolucionado y cambiado espectacularmente y el sistema tributario ha debido adaptarse a esa nueva realidad en la que operan los impuestos. Una adaptación que concede a la reforma tributaria, el carácter permanente del que deriva su sentido.

La experiencia histórica española prueba que el gran problema de nuestra imposición ha sido la realización de reformas que trataron de actualizar los tributos a la hora que vivía la Hacienda Pública en el mundo occidental en momentos estelares y singulares, reformas históricas que envejecieron pronto por no contar con una voluntad política y social perseverante, capaz de ir corrigiendo, con la diligencia debida los defectos que la experiencia mostraba, lo que fue convirtiendo a las instituciones tributarias, definidas inicialmente con plena vigencia técnica en el mundo tributario de su tiempo, en anacrónica, con grave daño para su eficiencia y su servicio a la justicia tributaria minando así su aceptación social. No repetir esa experiencia histórica de pasividad e inmovilismo en las instituciones fiscales obliga a realizar una labor de ajuste y puesta al día de éstas que debe alimentar un amplio diálogo social sobre la experiencia fiscal disponible.

Esos 16 años transcurridos desde que se cierra la reforma fiscal española inspirada en los informes de 1973 y 1976 del Instituto de Estudios Fiscales han sido por otra parte una etapa fecunda en propuestas reformadoras realizadas por la teoría y la política de la tributación. Probablemente no se registre en el último siglo una etapa semejante de discusión del reparto de los impuestos, de propuestas para inspirar su refor-

ma y de realización práctica de cambios en la realidad fiscal en los distintos países occidentales. Considerar esa experiencia ajena como activo propio y proyectarlas sobre la imposición española para inspirar su reforma constituye una exigencia irrenunciable, porque los cambios en la imposición de los distintos países se realizan en un mundo en el que la competitividad y la interdependencia se han convertido en rasgos dominantes que condicionan las decisiones nacionales en todos los campos de la actividad económica. Competir con ventaja en los mercados nacionales y exteriores constituye un objetivo dominante de la política económica. En la consecución de ese objetivo de mejorar la administración de los recursos económicos y elevar la eficiencia de su asignación, la política tributaria se ha convertido en un arma estratégica de gran importancia cuya utilización no puede olvidarse por ningún país más que al precio de una costosa e inaceptable marginación.

Esa necesidad de adaptación obligada de la reforma tributaria con carácter permanente es la que ha dado lugar a la defensa de la *institucionalización del proceso de la reforma tributaria* que constituye sin duda una preocupación actual y un tema de preocupación creciente de los hacendistas y de la política tributaria. En general, cabe afirmar que la mayoría de los cambios fiscales se han ensayado en los distintos países por la vía de las reformas *ad hoc* entendiéndose los mismos como cambios más o menos amplios del sistema tributario materializados en un esfuerzo legislativo con una fecha culminante: la de la aprobación de las disposiciones que alteran la legalidad fiscal vigente. Los defectos característicos de esta aproximación *ad hoc* a la reforma de la imposición son obvios: Una preparación insuficiente de los proyectos, una desatención de las condiciones previas de la reforma —ambiente social, factores económicos y en particular administrativos— y una articulación descuidada de en muchos puntos de las disposiciones de distinto rango, articulación necesaria para variar el reparto *efectivo* de la carga fiscal. Por otra parte, no es menos cierto que este enfoque tradicional de la reforma ha desaprovechado ocasiones propicias para su realización por falta, en el momento oportuno de los proyectos reformadores. Las lecciones de esta experiencia son las que han dado su sólida base a una corriente de pensamiento actual que del lado de la teoría de la Hacienda Pública, desde la perspectiva de la política tributaria de los distintos países y desde los organismos internacionales, reclama una variación profunda de esa peculiar forma tradicional de entender la reforma tributaria y su proceso de realización.

Es tan evidente como indiscutible que todo cambio fiscal ha de derivar de raíces políticas y sociales y debe contar con una preparación técnica y una instrumentación adecuadas. Sin esos dos apoyos la reforma fiscal no se hará. Es este fundamento de la reforma el que reclama su *institucionalización*. Por *institucionalización* de la reforma tributaria debe entenderse el establecimiento de un sistema que dirija el proceso de cambio fiscal. Y ese cambio fiscal abarca toda la gama de modificaciones que alteran los principios que gobiernan el *reparto* de la imposición: Variaciones técnicas, alteraciones de tipos impositivos, revisión de gastos fiscales, reformas de la administración tributaria, revisiones profundas en fin del sistema impositivo del país. El establecimiento del sistema de reforma para lograr su *institucionalización* requiere: A) la existencia de un órgano o unidad administrativa que tenga exclusivamente atribuida la competencia de estudiar, diseñar, encauzar y dirigir el proceso de cambio fiscal. B) Esa unidad administrativa debe desarrollar esa labor reformadora de manera permanente y continuada. No debe tratarse de una unidad administrativa que se ocupe de las tareas reformadoras de forma episódica o incidental. La unidad administrativa ha de contar con presupuesto y personal propios, los fondos presupuestarios precisos y el per-

sonal necesario no debe detraerse de las otras unidades dedicadas a tareas distintas o del personal ocasionalmente prestado para el momento.

En otros términos: Es indispensable profesionalizar el trabajo de quienes estudian la reforma exigiendo su tiempo completo con este fin y debe atribuirse a esta unidad administrativa ese solo quehacer reformador.

Tratar de reformar los impuestos en horas extraordinarias del personal o como labores superpuestas de una unidad administrativa equivale a negar la existencia de una *institucionalización* del proceso de reforma tributaria. C) Las funciones reformadoras deben quedar aisladas de las presiones políticas. Es preciso distinguir con toda claridad la doble raíz política y técnica de toda reforma. Realizar una reforma tributaria sin apoyo político es imposible, pues todos los esfuerzos reformadores han de tener este complemento esencial. Sin embargo, el componente técnico es fundamental también y nada se gana con mezclar ambos. Proteger y garantizar la independencia de los técnicos que forman la unidad administrativa encargada de articular proyectos, estudiar sus efectos y proponer las modificaciones es una exigencia importante del proceso de *institucionalización* de la reforma tributaria.

La existencia de esa unidad administrativa con las características apuntadas permite desarrollar un proceso reformador, con una serie de ventajas sobre el enfoque tradicional de las llamadas reformas *ad hoc*. Esas ventajas comienzan porque ese trabajo de la unidad administrativa dedicada al proceso reformador permitirá mejorar la calidad de las propuestas de reforma al beneficiarse éstas de las ventajas de la especialización y de la ordenación sistemática de las tareas de la unidad administrativa. La mejora de la calidad de los proyectos también puede verse favorecida por las oportunidades que ofrece el trabajo continuado. Una unidad administrativa que trabaje sobre el conjunto de los proyectos elaborados con anterioridad, que se alimente en sus propuestas de las experiencias pasadas, permite incorporar el método de la prueba y del error y beneficiarlo en favor de su trabajo.

Y en segundo lugar, las tareas de esa unidad administrativa aumentan las oportunidades de que las reformas programadas se conviertan en reforma fiscal efectiva. La existencia de un conjunto de proyectos de reforma tributaria disponibles listos para su promulgación, permite aprovechar cualquier coyuntura favorable sin perturbadoras dilaciones en las que muchas veces se han perdido las posibilidades de reforma fiscal. Por otra parte, es un hecho comprobado, la gravitación propia de todo proyecto de ley a convertirse en prosa legal vigente siempre y cuando ese proyecto haya sido bien estudiado, cuidadosamente articulado y que responda a los exigentes principios de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario. La existencia de una unidad administrativa que trabaje continuamente en el campo de la reforma permite combinar las dos virtudes necesarias en toda disposición fiscal: La precisión de sus preceptos y la intensidad de moderación de los cambios que propone en muchas ocasiones. Debe destacarse la importancia de este argumento porque las normas fiscales como ya advirtiera hace muchos años el economista escandinavo Gunnar Myreal, pequeñas alteraciones de las normas cambian profundamente el sentido de las mismas y de aquí el exquisito cuidado que reclama la redacción de las disposiciones de carácter fiscal.

Son estas ventajas del proceso de *institucionalización* de la reforma tributaria las que ha motivado su defensa por la mayoría de los hacendistas actuales. La reforma tributaria ha de contemplarse hoy como un hecho continuo en la historia tributaria de una sociedad, y no discontinuo según el enfoque tradicional que se seguía de las llamadas reformas *ad hoc*. Frente a esta discontinuidad la *institucionalización* del proceso de reforma tributaria sugiere una programación constante del cambio fiscal que

vaya adecuando la estructura del sistema tributario a las exigencias de los objetivos políticos que los miembros de una sociedad comparten, cambios asimilables en función de la estructura económica y de la organización de los medios con los que cuenta la administración tributaria. De esta manera el proceso de reforma tributaria se convierte así en un proceso de programación del cambio fiscal que exige continuidad, dedicación permanente y fragmentación de las distintas medidas reformadoras para que éstas se asimilen por la sociedad a la que se aconseja y se propone su adopción.

Este cambio radical de orientación del proceso de reforma tributaria desplaza todo el peso de la acción reformadora sobre la conformación que se dé y las funciones que se encomienden a la unidad administrativa que debe interpretarla. Los hacendistas han discutido sobre las características a las que debería responder el programa de trabajo y los principios para la configuración de la unidad administrativa encargada de planificar los cambios fiscales. Si a esos escritos atendemos, parecen válidas algunas conclusiones importantes. En primer lugar, con respecto a las funciones de la unidad administrativa encargada de la reforma, las siguientes resultan fundamentales:

- Redacción de los distintos tipos de normas que pretenden realizar los cambios efectivos del reparto de la carga fiscal (variaciones técnicas, cambios en los tipos de gravamen, alteraciones de los gastos fiscales, reformas de la administración tributaria, revisiones profundas del cuadro de los impuestos vigentes en un país).
- Realización de los estudios previos que motivan las propuestas de cualquier cambio tributario (reparto de la carga tributaria por niveles de renta de la población, por sectores económicos, por regiones de un país, estimación de la evasión y el fraude por contribuyentes e impuestos, conocimiento de la opinión de los distintos contribuyentes sobre el sistema tributario que se aplica para el cumplimiento de las obligaciones fiscales).
- Coordinar la labor de las distintas unidades administrativas a las que les afectan los cambios programados en la imposición.
- Diseñar los programas para la realización en un cambio legal importante.
- Mantener una información suficiente sobre la experiencia tributaria exterior y su legislación comparada.
- Analizar los efectos del sistema existente y evaluar los efectos de las propuestas para la reforma fiscal.
- Facilitar la participación pública en el proceso de reforma tributaria.

Esas funciones fundamentales de la unidad administrativa encargada de programar la reforma fiscal difícilmente podrán desempeñarse si su estructura no se perfila con acierto. A este respecto son claras algunas de las exigencias con las que ésta organización administrativa debe cumplir:

- Primera y fundamental su competencia técnica. No hay reforma tributaria posible sin una competencia técnica elevada. Los mejores profesionales en materia de Hacienda Pública deben formar parte del equipo que integre la unidad administrativa encargada de la planificación fiscal. Esa competencia técnica debe ser interdisciplinaria, esto es, la unidad administrativa exige la incorporación de distintos especialistas en materia financiera a partir de sus propias profesiones. Los economistas especializados en Hacienda Pública, los juristas especializados en Derecho Financiero y los estadísticos especializados en Estadística Financiera, son tres grupos profesionales de indispensable presencia.

- Un requisito importante de esta unidad administrativa es contar con un presupuesto que permita financiar unas retribuciones competitivas a los profesionales que la integran.
- Esa unidad administrativa debe guardar una relación muy estrecha con la administración y gestión diaria de los tributos del país. Nada puede ser más peligroso que quienes trabajan en una unidad de programación de la reforma tributaria desconozcan el detalle concreto, las vicisitudes peculiares con las que la imposición se aplica y los problemas que esa imposición suscita diariamente en la vida económica y financiera. Sin embargo, esa necesaria aproximación de la realidad tributaria del país no puede llevarnos a propugnar una unidad encargada de la reforma como unidad *dependiente* de la administración de la Hacienda Pública. Sin una *independencia* clara de esa entidad se corre el grave riesgo de que la vida diaria de la administración y la política tributaria interfieran el proceso de la reforma fiscal.

La larga exposición anterior sobre el significado y aportaciones de la *institucionalización de la reforma tributaria* responde a mi convicción de que esa idea debe ser conocida y debatida por quienes se dedican desde distintas perspectivas al cultivo de la Hacienda Pública en España. Juzgar las posibilidades de su aplicación, como alternativa a la forma de enfocar la reforma tributaria en nuestro país constituye una necesidad difícilmente discutible. No podemos olvidar el poderoso aval de los mejores hacendistas de nuestro tiempo a esa propuesta de institucionalizar el proceso de reforma tributaria que mejora decisivamente su enfoque tradicional. Personalmente pienso, que al menos esa idea merecería una reflexión seria y la redacción de un informe que se hiciera público sobre las posibilidades de instauración en España de una institucionalización del proceso de reforma tributaria.

Pienso además, que el Instituto de Estudios Fiscales podría encontrar en esa propuesta un objetivo de importancia decisiva para incorporarlo a sus actividades que tanto podrían beneficiar a la Hacienda española y a los contribuyentes.

ENRIQUE FUENTES QUINTANA
Presidente de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas