

¿Hacia dónde va la fiscalidad en el mundo?

Victorio Valle*

En su célebre artículo sobre la crisis del Estado Fiscal escrito en 1918, Joseph Schumpeter estableció con rotundidad la conexión entre el sistema fiscal de un país y la naturaleza y evolución de su sistema económico. El estado fiscal es la contrapartida pública de la economía de competencia, característica del sistema de mercado. Hoy existe en muchos países una tensión reformadora de la fiscalidad que refleja el necesario ajuste de la estructura tributaria a los cambios más o menos profundos que el propio sistema de economía de mercado ha venido experimentando en los últimos años. Como ha puntualizado el Profesor Richard Musgrave, el sector público y el privado son partes interdependientes de un mismo sistema económico. El propio Profesor Musgrave nos señaló, en su obra *Fiscal Systems*, los factores que han condicionado la evolución histórica de los sistemas impositivos: la estructura económica que determina las bases gravables, y los factores políticos y sociales como el ideal de equidad y las ideas de centralización-descentralización, dominantes en cada país.

En los últimos treinta años el sistema de economía de mercado se ha ido ajustando. Ha ido cambiando sin perder sus rasgos fundamentales para adecuarse a nuevas situaciones y nuevos retos. No es por ello sorprendente que exista una correlativa tendencia a ajustar los sistemas fiscales en respuesta a los cambios económicos que, en mi opinión, están teniendo cinco vectores fundamentales:

1. El intenso avance tecnológico experimentado por la humanidad, y especialmente en la tecnología de la información y la comunicación.

Sus efectos sobre los procesos administrativos de la imposición son evidentes, como también lo es el

aumento que los avances tecnológicos comportan en la erosión potencial de las bases de algunos impuestos sobre ventas y consumo. Y obviamente, ha traído también consigo una serie de complejidades en el ámbito de la política y las prácticas tributarias.

2. La globalización económica irreversible, introduce elementos importantes de competencia fiscal entre países a la vez que reduce las posibilidades de gravar con éxito las rentas del capital, en igualdad de condiciones que las del trabajo, ante los riesgos de deslocalización del ahorro, lo que ha llevado a muchos países a la introducción de impuestos duales sobre la renta, por no citar los problemas de estrategia y planificación fiscal de las empresas multinacionales.

3. La tendencia en muchos países, entre ellos España, hacia la descentralización fiscal que obliga a abordar nuevos problemas de reparto de fuentes de ingresos y a buscar las figuras impositivas más adecuadas para colaborar al proceso de descentralización con corresponsabilidad fiscal.

4. La creciente preocupación por la sostenibilidad del crecimiento económico ha dado nacimiento a un área aún moderna, y con claro futuro, de los impuestos medioambientales.

5. El cambio perceptible en la jerarquización de los valores sociales que seguramente está detrás de la creciente preocupación por la eficiencia fiscal y un menor “desasosiego” por la equidad – por utilizar el término acuñado por Hugh Dalton –, sin olvidar la pérdida de prestigio y utilización de los impuestos patrimoniales.

La vuelta a la suficiencia y a la simplificación impositiva, aunque ello tenga coste distributivo mode-

* Director general de FUNCAS.

rado, es otra muestra de la influencia del cambio axiológico sobre los sistemas fiscales.

La preocupación por estos hechos y la búsqueda de los nuevos patrones de comportamiento fiscal que pudieran estar emergiendo, nos llevaron en FUNCAS, con la ayuda en todos los órdenes de Unicaja, a convocar una Conferencia Fiscal internacional que bajo el título "Tax Systems: Whence and Whither" (Recent Evolution, Current Problems and Future Challenges) que reunió en Málaga, durante los días 9, 10 y 11 de septiembre, a más de cuarenta especialistas españoles y extranjeros para reflexionar sobre una cuestión tan relevante como es el futuro de la fiscalidad.

Los profesores Jorge Martínez Vázquez (Georgia State University) y Emilio Albi (Universidad Complutense) diseñaron un programa atractivo de doce ponencias al que se sumaron otras tantas comunicaciones y las intervenciones orientadoras de los presidentes de mesa de cada una de las sesiones.

Sería una vana pretensión por mi parte intentar reunir las ideas de las diferentes intervenciones y coloquios que tuvieron lugar en la Tax Conference de Málaga. Las personas interesadas encontrarán dentro de unos meses estos trabajos recogidos en un número de Papeles de Economía Española y el texto original de las ponencias se puede consultar en:

<http://www.funcas.es/taxconference>

Username: **tax**

Password: **taxconference2009**

Las ponencias presentadas al simposio constituyen una notable aportación al conocimiento de la realidad y evolución de los sistemas fiscales. Sin ánimo de exhaustividad, me referiré a algunas de las ideas expuestas que más me han llamado la atención, ordenándolas en tres apartados:

- A. Consideraciones que afectan a la estructura y evolución de los sistemas fiscales.
- B. Cuestiones generales que afectan o pueden afectar a todo sistema fiscal.
- C. Consideraciones sobre figuras tributarias concretas.

A) Evolución de los Sistemas

Cuatro ponencias se han ocupado especialmente de la estructura y evolución de los sistemas fiscales, aunque con diferentes perspectivas.

El Dr. Tanzi, que fue Director del Departamento de Asuntos Fiscales del FMI, destaca la ralentización del crecimiento de los niveles impositivos a partir del año 2000 y llama la atención sobre las alteraciones que se vienen produciendo en la estructura impositiva. Se observa una pérdida de importancia relativa en los impuestos sobre la renta, en la que además se han venido generando una serie de microcambios que, como las termitas, vienen socavando la base del sistema e introduciendo complejidad. Desde los primeros setenta, el impuesto convencional sobre la renta está en crisis, lo que se evidencia por la negativa actitud frente a la progresividad, el aumento del fraude etc. También las accisas y los impuestos sobre la riqueza han perdido importancia relativa.

Por el contrario, las contribuciones a la Seguridad Social y el IVA han experimentado cierto auge relativo, aunque en este último existe una preocupante tendencia hacia la evasión y el fraude.

El Impuesto de sociedades, cuya existencia sigue discutiéndose, manifiesta una clara tendencia desde 1980 hacia la reducción de su tipo impositivo legal.

Por otra parte, la globalización parece estar generando una creciente convergencia de los sistemas fiscales, al menos en sentido formal.

Finalmente, el Dr. Tanzi cataloga y analiza una serie de problemas que aquejan a los sistemas fiscales en la actualidad: el solapamiento de bases en la descentralización, la creciente competencia fiscal, el aumento del fraude con base internacional y, sobre todo, la complejidad creciente de los sistemas que constituye, en sí misma, una carga adicional y regresiva para los contribuyentes.

La ponencia elaborada por el Profesor Martínez-Vázquez (Universidad de Georgia), en colaboración con Violeta Vulovic y Yongzheng Liu, se concentra en la relación entre impuestos directos e indirectos, analizando un amplio número de países (116) en el periodo 1972 – 2005. Entre sus principales hallazgos destacamos:

- 1) La constatación de avances positivos en la relación entre impuestos directos e indirectos que, en realidad, tiene su origen en el crecimiento de las cuotas de la Seguridad Social en los países avanzados y en la reducción de los impuestos sobre las transacciones internacionales de bienes en los países en desarrollo.
- 2) La ratio impuestos directos – indirectos es más baja en países en desarrollo que en países avanzados, lo que parece mostrar en estos países una preferencia por el crecimiento respecto a otros objetivos y una mayor facilidad administrativa de los impuestos indirectos.

3) El trabajo empírico realizado confirma y precisa en términos generales ciertos efectos significativos. Un aumento de diez puntos porcentuales en la relación entre impuestos directos – indirectos reduce 0,39 puntos la tasa de crecimiento y 0,57 puntos la tasa de la inversión directa extranjera, pero también reduce en 0,15 puntos la volatilidad y en un punto la tasa de desigualdad.

La sugerente ponencia del Profesor Bird (Universidad de Toronto) se orienta básicamente, aunque no de forma exclusiva, hacia los países en desarrollo. Comienza repasando las principales tendencias en el nivel y estructura de la imposición en las tres últimas décadas. Un repaso que muestra la ausencia de grandes cambios aunque si constata el aumento de la diferencia en nivel impositivo entre los países desarrollados y en vías de desarrollo.

La estructura de la fiscalidad que sí ha experimentado cambio depende crucialmente de factores tales como la propia estructura económica, la historia y cultura de cada país, su capacidad administrativa, las instituciones políticas y el contexto internacional en el que el país está inscrito.

El interrogante mas incitante que plantea el Dr. Bird es si existe convergencia entre la investigación científica de naturaleza física y los problemas que interesan a los “policy makers”.

Es cierto que muchos de los principales cambios acaecidos en los sistemas fiscales coinciden con las recomendaciones de los economistas, pero seguramente no son las ideas de estos ni los principios de la imposición optima los que generan los cambios, sino los intereses de las elites dominantes en cada país. Por ello, destaca el Profesor Bird, deberíamos prestar más atención a cómo formular mejor las políticas impositivas para ayudar al crecimiento.

En las reformas fiscales, los estudios se han orientado hacia qué reformar y han descuidado cómo enfocar el cambio. Una buena política impositiva implica a economistas, juristas, funcionarios y una adecuada discusión con los contribuyentes.

Los sistemas fiscales en la realidad son un equilibrio entre las fuerzas políticas e institucionales. Los cambios exigen ideas pero también voluntad política y los economistas deben medir bien sus recomendaciones para seguir el camino correcto, que no siempre es el del juego político en que se toman las decisiones a corto plazo, sino en el juego a largo plazo de construir la capacidad institucional precisa para que el gobierno y la sociedad articulen las ideas relevantes para el cambio.

Por su parte, la ponencia de los profesores Winer (Carleton University), Kenny (Universidad de Florida) y Hettich

(California State University) nos enfrenta con el tema del impacto no despreciable de las instituciones políticas sobre la estructura impositiva, que analiza utilizando técnicas de simulación. Realizan la primera investigación empírica sobre el efecto que el número de agentes con capacidad de veto tiene sobre la estructura impositiva de equilibrio.

Aspectos tales como el grado de democracia o que el sistema democrático tenga una formulación proporcional o mayoritaria demuestran que tienen influencia en la estructura de los sistemas impositivos.

La capacidad de algunos grupos de interés, políticos o burocráticos para bloquear o retrasar las decisiones políticas, eleva los costes de transacción para la implantación o reforma de algunos impuestos.

Los cambios en la media, la varianza y la asimetría en la distribución de la renta interactúan con la distribución de preferencias por los bienes públicos, y puede originar diferencias en la estructura de ingresos públicos entre países o en un mismo país, a lo largo del tiempo.

La inclusión de factores políticos e institucionales en el análisis de la estructura impositiva mejora la explicación de los sistemas actuales y permite hacer predicciones más ajustadas.

B) Cuestiones generales

El segundo ámbito de cuestiones al que haré referencia es el relativo a la descentralización hoy presente en muchos sistemas fiscales y al tema común a todos los sistemas de la adecuada administración fiscal.

La ponencia del Profesor Bahl (Georgia State University) destaca la diversidad de formulas de descentralización utilizadas, que van desde la pura descentralización administrativa hasta la corresponsabilidad fiscal. La mayor parte de los países menos desarrollados prefieren modelos en que los tipos y bases de los principales impuestos se determinan centralmente. Nadie parece negar la conveniencia de la corresponsabilidad con un sistema de compensación interterritorial adecuado.

Los principios básicos para una buena descentralización parecen respetarse con bastante generalidad. El impuesto sobre la renta se utiliza por las haciendas subcentrales en la mitad de los países de la OCDE, conforme a lo que dice la teoría aunque algunos autores bien reconocidos no suscriben la idea de su transferencia a los gobiernos subcentrales. Los impuestos de sociedades y el IVA son inadecuados a

efectos de descentralización. Las accisas y los impuestos sobre la propiedad aportan algo, aunque no demasiado, a las haciendas subcentrales.

Teniendo en cuenta que la presión fiscal global no va a crecer demasiado en el futuro, el avance de las haciendas subcentrales a costa de las haciendas centrales, tienen el lógico límite de la capacidad recaudatoria del impuesto sobre la renta.

El trabajo del Profesor Hasseldine (Universidad de Nottingham) se orienta hacia un tema común a los sistemas fiscales. La dimensión administrativa es el "Prius lógico" de cualquier cambio impositivo y sus aspectos básicos no deben minusvalorarse por los estudiosos ni por los políticos.

El grado de éxito de la Administración Tributaria está condicionado por el propio diseño y complejidad de los impuestos.

El futuro de la administración tributaria reclama una mayor transparencia, más medios, y una amplia coordinación de las agencias tributarias tanto fuera como dentro de cada país. Hasseldine destaca que la complejidad de los sistemas fiscales puede hacer productiva una línea de estrategia de cumplimiento basada en la cooperación (cooperative compliance).

Algunas acciones son claves de cara al futuro: mejores técnicas, mayor profesionalización, avances en la eficiencia, mejoras en el conocimiento de los contribuyentes y del personal de las agencias tributarias, y abrir un proceso de evaluación permanente del servicio.

C) Figuras tributarias concretas

Entremos finalmente en el terreno más concreto del cuadro impositivo.

El Profesor Boadway (Queen's University de Canadá) nos plantea un rango de opciones para la imposición personal sobre la renta. Leyendo su ponencia se me ocurre pensar que hace no más de 20 años, alguien que hubiera defendiendo un impuesto sobre la renta que se apartara de la definición canónica de Shanz – Haig – Simons, hubiera sido abucheado.

Hoy se nos presentan tres opciones: el impuesto sobre la renta global, el dual y sobre el gasto personal, y se nos hace ver las ventajas e imperfecciones prácticas de todos ellos. La difícil cuantificación de la renta comprensiva ajustada a su definición económica estricta, así como los cam-

bios significativos en el ámbito en que operan los sistemas impositivos, otorgan una opción razonable a otras formulas de la imposición personal, tal vez menos precisa pero más factible en la hacienda real.

Así, el equilibrio realista entre criterios de equidad, eficiencia y factibilidad administrativa otorga cierta dignidad al impuesto dual pese a su apariencia inicial de falta de equidad; lo convierten en una alternativa viable.

En el impuesto sobre la renta de sociedades, tal vez lo más llamativo sea su propia supervivencia, a la luz de sus problemas clásicos de solapamiento con el impuesto sobre la renta, su creciente evasión, que la globalización ha venido a ampliar, y la continuidad de lo que en 1963 Richard Slitor denominó con fortuna "el enigma de la incidencia del impuesto de sociedades".

El Dr. Albi (Universidad Complutense) repasando con precisión sus problemas, nos recuerda que la pervivencia del impuesto tiene mucho que ver con su capacidad recaudatoria y con su utilidad como plataforma para instrumentar determinadas políticas de estímulo y de retenciones por parte de la administración, y nos predice reducciones adicionales de los tipos impositivos, junto con una ampliación de la base. Destaca la posible evolución del impuesto hacia fórmulas más equilibradas, como la exclusión del interés nominal imputado al capital propio (ACE) o alguna modalidad de gravamen del flujo de fondos. Aunque manifestó su creencia en la continuidad del actual diseño, en la difícil y generalizada situación presupuestaria. Señala la necesidad de avances futuros en la coordinación internacional para paliar algunos problemas tópicos en un mundo global, como son los originados por la influencia del impuesto sobre la localización de las empresas y la transferencia de beneficio a las filiales.

El punto de partida de la ponencia de los doctores Cremer (Toulouse School of Economics) y Pestieau (Universidad de Lieja) es radical. Nos enfrentan con un interrogante clave: ¿Necesitamos en el sistema fiscal la imposición patrimonial?

El impuesto ordinario anual sobre el patrimonio puede ser redundante con el Impuesto sobre la Renta si ésta incluye las rentas de capital en forma adecuada.

La oportunidad de la imposición sobre la transmisión de riqueza pende crucialmente de los motivos de la decisión para hacer legados y donaciones. La filosofía básica es tratar con mayor dureza fiscal las transmisiones de riqueza conforme mayor sea su contenido accidental, no deliberado.

En todo caso, los impuestos patrimoniales, que tienen problemas conceptuales, se están viendo erosionados por la evasión, impopularidad e injusta instrumentación práctica ante las dificultades en la detección y valoración de los activos transmitidos, y por estar constituyendo un campo prioritario para la competencia fiscal, merecerían una reflexión profunda de cara a su futura revitalización en los sistemas fiscales, teniendo en cuenta la inconveniencia de su descentralización

El Profesor Mikel Keen (Fondo Monetario Internacional) explora el diseño del IVA desde una perspectiva global, identificándolo como el “amigo aburrido” al que acudimos cuando las finanzas públicas están en apuros. En su presentación se resalta que el IVA es un impuesto que, desde una perspectiva comparada internacionalmente, presenta una gran diversidad tanto de tipos impositivos como de exenciones. Se señala también que existe espacio para introducir mejoras de eficiencia en su aplicación. No obstante, el Profesor Keen destaca que cierta diversidad en los tipos aplicables en este impuesto puede ser óptima cuando existen preocupaciones por cuestiones distributivas. En este sentido, se llega a apuntar la potencial posibilidad de personalizar, en un futuro no muy lejano, los tipos impositivos aprovechando los avances tecnológicos. Finalmente, Keen llamó la atención sobre la oportunidad de discriminar los tipos impositivos que recaen sobre las operaciones B2B de las B2C.

El Profesor Cnossen (Universidad de Maastricht y Erasmus de Rotterdam) se ocupa con profundidad en su ponencia de los impuestos selectivos sobre bienes y servicios. Llama la atención sobre la falta de interés académico hasta fecha reciente por estos impuestos, pese a su larga trayectoria histórica.

El Doctor Cnossen destaca un renacimiento del interés por estos impuestos derivado de la intensificación de la preocupación social por los efectos sobre la salud del consumo de ciertos bienes, como el alcohol y el tabaco, aparte de la dimensión medioambiental de otros.

Por otra parte, parece estar resurgiendo la idea de una posible utilización de estos impuestos para contribuir a la equidad mediante el gravamen más intenso de bienes y servicios de lujo.

En ausencia de un impuesto sobre la renta óptimo, las accisas pueden contribuir a obtener eficazmente recursos, a mejorar la eficiencia, a internalizar externalidades y a desanimar consumos nocivos.

El trabajo del Dr. Cnossen se orienta luego hacia un estudio más específico de la imposición y la regulación sobre

el alcohol, el tabaco y los juegos de azar en la Unión Europea, a la luz de los principios de la teoría. Se destaca el escaso avance en la armonización de los impuestos sobre el tabaco, ni siquiera para alcanzar unos acuerdos de imposición mínima. El gravamen del consumo de alcohol, según la evidencia empírica disponible, no cubre ni de lejos los costes externos que produce. El coste administrativo de los impuestos sobre los juegos de azar es elevado. Todo ello conduce a la idea de que alguna forma de regulación debe coexistir con la dimensión impositiva en el consumo de estos bienes.

El Dr. Sandmo (Norwegian School of Economics and Business Administration) nos muestra cómo los impuestos medioambientales han arraigado en las últimas décadas en los sistemas fiscales de los países avanzados, con gran diversidad de modalidad y peso, como modo práctico de aproximarse a la imposición *pigouviana* para resolver o paliar las divergencias entre utilidad marginal social y costes marginales privados. El principal argumento a su favor es el denominado doble dividendo: incentivan la adquisición de bienes no contaminantes y tienen efectos recaudatorios positivos que pueden dedicarse, sin variación de la presión fiscal total, a reducir otros impuestos con efectos negativos sobre un rango amplio de objetivos de la política fiscal (mejorar la eficiencia, reducir la cuña fiscal sobre el trabajo mejorando la ocupación, etc). Hay que ampliar los estudios empíricos sobre este tema.

El Dr. Sandmo destaca la necesidad de intensificar los esfuerzos para que la imposición medioambiental – una forma impositiva inventada por los economistas – sea mejor entendida por el público obviando su rechazo inicial.

El diseño práctico de impuestos medioambientales tiene problemas que obligan a un análisis pormenorizado y deben contemplarse como un medio más dentro de las políticas de esta naturaleza que pueden utilizar otros instrumentos regulatorios.

La posibilidad de uso de estos impuestos a nivel mundial para atajar el cambio climático parece hoy una idea lejana.

X X X

Todos estos hechos y consideraciones demuestran el cambio profundo experimentado por la fiscalidad en los últimos 30 años. No sólo en las figuras concretas que integran un sistema sino incluso en los principios que lo forman.

Adam Smith atinó, en la Riqueza de las Naciones, a transmitir los principios impositivos que Antonio Genovesi

(1765) y Pietro Verri (1771) habrían construido años antes y cifró en cuatro principios básicos los que debían orientar la imposición de todo país: economicidad, certeza, comodidad y justicia.

La tradición germánica, desde Adolfo Wagner (1890) hasta Fritz Neumark (1970), fué enriqueciendo el análisis, ampliando los principios tradicionales en cuatro líneas distintas: principios fiscales presupuestarios (suficiencia y flexibilidad); principios político-sociales (justicia en la distribución de la carga tributaria y contribución a la redistribución de la renta y la riqueza); principios político-económicos (defensa del sistema económico e instrumentación de la política económica) y principios técnico-tributarios relativos a su sistematización, transparencia, factibilidad, economicidad y comodidad. Principios que el Profesor Musgrave en su magistral obra Hacienda Pública supo conectar con las exigencias derivadas de su teoría de la determinación múltiple del presupuesto.

Tras la experiencia y tendencias observadas, cabe decir que no se han mantenido en su integridad estos principios. Sin afán dogmático, dejaré constancia de algunos de los principales cambios que se aprecian:

1. Auge del criterio de eficiencia. Los impuestos deben minimizar el exceso de gravamen y entorpecer lo menos posible las decisiones del mercado.

2. Interpretación restrictiva de la equidad, en el sentido de defender la generalidad de los tributos, la equidad horizontal, la moderación de la progresividad y la cesión de buena parte de la tarea redistributiva al lado del gasto presupuestario.

3. Se está produciendo un reforzamiento del principio de suficiencia de la finalidad financiera de la imposición, cimentada en una multiplicidad tributaria.

4. Se concede la máxima atención a la necesidad de simplificación de las normas tributarias desde la convicción

de que tal proceder reduce los incentivos para defraudar y minimiza la presión fiscal indirecta.

5. Se detecta una creciente insatisfacción por los escasos logros obtenidos en la necesaria coordinación fiscal internacional.

Concluimos aquí nuestra excursión por los Sistemas Fiscales, de donde venimos y a donde vamos. La universalidad del conocimiento nos ha permitido apreciar la proximidad de los problemas fiscales en la mayoría de los países de nuestro entorno, lo que refuerza la utilidad de estas reflexiones en común.

Referencias

- DALTON, H.: *Principles of Public Finances*, Routledge and Kegan Paul, Londres, 1922. versión española con el título *Principios de Finanzas Públicas*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1948.
- GENOVESI, A.: *Corso de Commercio ed Economia Civile*, Nápoles, 1765.
- MUSGRAVE, R.: *The Theory of Public Finance*, Mc.Graw, 1959, versión castellana con el título *Teoría de la Hacienda Pública*, Editorial Aguilar, Madrid, 1967.
- MUSGRAVE, R.: *Fiscal System* Yale University Press, 1970, edición castellana en Aguilar, Madrid, 1973.
- NEUMARK, F.: *Grundsätze gereckter und Ökonomisch rationaler Steuerverpolitik*, J.C.BMor, Tübingen 1970, versión castellana del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.
- SCHUMPETER, J. A.: "Die Krise des Steuerstats", *Zeitfragen ans dem Gebiete der Soziologie*, 1918, versión castellana en Hacienda Pública Española, 1970, nº 2 con el título "La crisis del Estado Fiscal".
- SLITOR, R.: "The Enigma of Corporate Tax Incidence", *Public Finances*, vol. XVIII, 1963.
- SMITH, A.: *La riqueza de las naciones*, primera edición en inglés 1776, edición castellana de F.C.E, México, 1958.
- VERRI, P.: *Meditazioni Sull'Economia Politica*, 1771.
- WAGNER, A.: "Finanzwissenschaft", Leipzig, 1890.