

### SISTEMAS FISCALES: ¿HACIA DÓNDE VAMOS?

**E**n el estudio del funcionamiento de las economías, la fiscalidad siempre ha generado un gran interés. Sin duda, uno de los motivos para recibir tan amplia atención se encuentra en que todo ciudadano, sin excepción, debe afrontar, más tarde o más temprano, sus obligaciones tributarias. A este amplio interés suscitado por los temas tributarios debe añadirse el más técnico y analítico dispensado por gobernantes y economistas. Desde los trabajos de autores clásicos, como Adam Smith o David Ricardo, pasando por la publicación del Informe Carter, aparecido en 1966 en Canadá, o los *Principios de la imposición* de Neumark, publicado en 1970, hasta los informes detallados que emitieron a finales de los años setenta los profesores James Meade, para la realidad británica, y David Bradford, para la norteamericana, la fiscalidad y su impacto en la economía ha sido un tema de interés y estudio recurrente. Estos informes —*Meade y Bradford*— fueron el sustento intelectual de buena parte de las reformas llevadas a cabo a mediados de los años ochenta por Margaret Thatcher en Gran Bretaña y por Ronald Reagan en Estados Unidos; reformas que actuaron, a su vez, como espoleta para generalizar en el resto de economías desarrolladas los cambios impositivos que se produjeron en los tres últimos lustros del siglo pasado. Fue precisamente en 1987 cuando, imbuida por el interés suscitado por la cuestión impositiva, FUNCAS —por aquel entonces FIES— dedicó su número 30-31 de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA al estudio de las *Opciones Fiscales de los 80*. En aquel entonces se acababan de cumplir los diez años desde que, tras la implantación de la democracia, entrase en vigor el proceso de reforma de la estructura fiscal que aún hoy predomina en España.

## UN TEMA CON SOLERA

En la actualidad, el interés por la fiscalidad sigue vigente con igual fuerza y determinación. Este interés ha seguido dando origen a profundos estudios sobre la fiscalidad y su influencia en el funcionamiento de la Economía y en el comportamiento de los agentes económicos. Así, en noviembre de 2005, se publicó el estudio *Simple, Fair and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System*, que fue un encargo del entonces presidente de los Estados Unidos, George W. Bush, a un panel de asesores creado al efecto con el objetivo de cosechar propuestas encaminadas, como el propio nombre del informe sugiere, a hacer el sistema fiscal norteamericano más simple, más justo y más comprometido con el crecimiento económico. En este sentido, otro trabajo de mucha mayor enjundia y profundidad que el que acabamos de mencionar es el que ha publicado recientemente el Instituto de Estudios Fiscales británico. Efectivamente, después de los más de treinta años transcurridos desde que el Instituto de Estudios Fiscales londinense publicase *The Structure and Reform of Direct Taxation*, verdadero nombre del informe dirigido por el premio Nobel profesor James Meade, la misma institución ha liderado otro extenso estudio dedicado al análisis de los problemas y peculiaridades del sistema fiscal actual: *Dimensions of Tax Design*, dirigido en esta ocasión por otro premio Nobel, Sir James Mirrlees (\*). Así como el trabajo de Meade concentró su atención sobre la imposición directa británica del momento, el trabajo que ha dirigido Sir James Mirrlees examina el sistema impositivo desde una perspectiva más amplia, tanto por los temas tratados como por el ámbito territorial analizado. En concreto, la investigación capitaneada por Sir James Mirrlees no sólo analiza pormenorizadamente los impuestos directos, sino que también explora la imposición indirecta, los impuestos medioambientales, el gravamen de la riqueza y su transmisión, los aspectos administrativos y de cumplimiento asociados al pago de impuestos y, por supuesto, la economía política de la política fiscal. Todo ello, desde el rigor académico y el conocimiento de la experiencia profesional de sus autores.

## UNA LARGA GESTACIÓN

En buena medida, esta interesante obra y sus trabajos preparatorios, que se vertieron con anticipación a su publicación final en la página web del Instituto de Estudios Fiscales de Londres, fueron la semilla que despertó la curiosidad y el interés de quienes, desde FUNCAS, centran su atención sobre los temas fiscales y presupuestarios, decidiendo que se alentara, una vez más, un estudio español en el que se dieran respuestas a los múltiples interrogantes existentes sobre cómo debía ser el sistema fiscal ideal para afrontar el siglo XXI. Para ello, se pensó que un procedimiento adecuado para tener un balance de las principales ideas imperantes en la actualidad en materia fiscal sería reunir a los más destacados expertos para que emitieran sus fundadas opiniones y fueran sometidas éstas a debate en el adecuado ambiente de reflexión serena y rigurosa.

No era tarea fácil conseguir la participación de primeras figuras mundiales en una reunión de esta naturaleza. Afortunadamente, la generosidad de UNICAJA, que acogió el proyecto dentro del conjunto de actividades desarrolladas con motivo del 125 aniversario de su fundación, permitió iniciar la compleja organización de los actos en que había de concretarse la conferencia. Han sido muchas las personas de FUNCAS y UNICAJA que pusieron su mejor empeño en estas tareas.

Los profesores Medel (por Unicaja) y Valle (por FUNCAS) asumieron la responsabilidad del proyecto. Los profesores Albi (U.C.M) y Martínez-Vázquez (Universidad Estatal de Georgia, en Atlanta) recibieron el encargo, fielmente cumplido, de diseñar el esquema del curso y contactar con los potenciales intervinientes.

Existe una amplia deuda de gratitud con el profesor José M. Domínguez Martínez (Universidad de Málaga y Unicaja), que dispuso y gestionó admirablemente los recursos necesarios para el encuentro.

Los profesores José A. Antón, José Félix Sanz y Desiderio Romero, por parte de FUNCAS; Rafael López del Paso y Sergio Corral, por parte de Unicaja, y Reyes Navarro y Francisco Paniagua de la UNED cubrieron la multitud de facetas que la organización de un acto de esta naturaleza comporta y han sido parte decisiva a la hora de traspasar las ponencias y comentarios al texto del volumen de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA que el lector tiene en sus manos.

Por último, el coloquio fue ordenado por quienes presidieron las distintas sesiones de trabajo. Los profesores José Ramón Álvarez Rendueles, Manuel Lagares Calvo, Alejandro Pedrós Abelló (†) y José Manuel González-Páramo, y el conseller de Economía de la Generalitat de Cataluña, Antoni Castells, honraron el simposio con su participación y su activa intervención en los coloquios. Los actos fueron clausurados por Carlos Ocaña, Secretario de Estado de Hacienda.

De este modo se desarrolló el importante encuentro internacional sobre fiscalidad que, bajo el título *Tax Systems: Whence and Whither (Recent Evolution, Current Problems and Future Challenges)*, se celebró en Málaga los días 9, 10 y 11 de septiembre de 2009.

El contenido de este número doble de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA incorpora la importante documentación resultado de tres días de trabajo que son el reflejo de muchas horas de reflexión sobre la fiscalidad de un conjunto de expertos que cabe calificar de la máxima categoría internacional.

## TENDENCIAS GLOBALES

En el primer conjunto de artículos de este número se analizan las tendencias en reforma fiscal observadas a lo largo y ancho del planeta, tanto en países desarrollados como en vías de desarrollo, durante las últimas décadas. El primer artículo es el de **Vito Tanzi**, presidente honorario del Instituto Internacional de Hacienda Pública, que estudia en su trabajo la evolución experimentada por los sistemas fiscales de los países de la OCDE desde los años sesenta hasta la actualidad. El trabajo se concentra en el análisis de tres cuestiones esenciales: 1) las diferencias observadas en el peso relativo de las distintas figuras impositivas; 2) el proceso de convergencia gradual de dichas estructuras impositivas, y 3) el creciente grado de complejidad tributaria. Tanzi comienza su artículo centrando la atención en las cifras de presión fiscal, resaltando que el nivel medio agregado más alto de las últimas cuatro décadas se alcanzó a finales de los años noventa, cuando la ratio se situó en el 36,1 por 100. Las reformas económicas destinadas a reducir el papel del Estado han ido minorando esos altos niveles de presión fiscal en la mayoría de países. Esa tendencia, señala Tanzi, ha estado acompañada desde los años setenta por cambios en el *mix* fiscal, al reducirse el peso del IRPF, así como de los impuestos especiales y de la propiedad, al tiempo que se ha producido un fuerte aumento de las cotizaciones a la Seguridad Social y de los impuestos generales sobre el consumo. A juicio de Tanzi, esta tendencia tuvo como palanca la reforma fiscal norteamericana de 1986, que apostó de forma decidida por la rebaja en los tipos marginales máximos del IRPF, la reducción del tipo estatutario del Impuesto de Sociedades y la eliminación de incentivos fiscales en tales figuras tributarias. Este tipo de cambios se extendió en los años y décadas siguientes al resto del mundo, dentro de un proceso de convergencia tanto en lo que respecta a niveles de presión fiscal como a la composición de las estructuras fiscales. Para concluir, Tanzi argumenta que uno de los aspectos más negativos de este proceso de cambios es el creciente incremento de la complejidad de los sistemas tributarios. Cita como ejemplo a Estados Unidos, donde el código tributario tenía 400 páginas en 1913 y más de 66.000 en 2006. En opinión de Tanzi, este fenómeno se debe, en buena medida, a las dificultades, esencialmente de tipo técnico, para definir con precisión las bases imponibles de los impuestos, aunque tampoco deben pasarse por alto las barreras encontradas por los gobiernos para abordar la simplificación de los sistemas tributarios.

El comentario de **José M. Domínguez**, de la Universidad de Málaga, ofrece detalles adicionales de las citadas tendencias de reforma fiscal. Su artículo puede dividirse en tres grandes bloques. En el primero de ellos, se presenta una revisión de la evolución de los sistemas impositivos de los países de la OCDE, prestando una especial atención tanto a los aspectos metodológicos como a los condicionantes de la estructura y el nivel de presión fiscal. En el segundo bloque, se repasan

las cuestiones relativas al diseño de las principales figuras impositivas, como por ejemplo las dificultades para implementar los impuestos, los efectos económicos que generan o los problemas para su coordinación internacional. En la última parte del trabajo, se describe la evolución experimentada por la presión fiscal en España desde los años sesenta. El comentario concluye planteando un conjunto de preguntas abiertas sobre el horizonte futuro de la fiscalidad.

Siguiendo con esta línea argumental, el profesor **Richard M. Bird**, de la Universidad de Toronto, dedica su artículo a analizar específicamente las tendencias de reforma fiscal en los países en vías de desarrollo. En el texto se resalta que el nivel y ritmo de crecimiento de la presión fiscal ha sido sustancialmente mayor en los países desarrollados que en los países en vías de desarrollo. Prueba de ello es que en 1970 las ratios de presión fiscal para esos dos grupos de países eran respectivamente del 30,1 por 100 y del 16,2 por 100. Y tres décadas después las ratios habían pasado a ser del 33,4 por 100 y del 17,0 por 100. En este contexto, en el trabajo se discuten las causas por las que los países en vías de desarrollo utilizan con mucha más intensidad los impuestos que gravan el consumo y los aranceles que los países desarrollados, en tanto que estos últimos hacen un mayor uso de los impuestos sobre la renta. Bird analiza los factores que afectan conjuntamente a estas diferencias: estructura económica, historia, capacidad administrativa e instituciones políticas de cada país. El profesor Bird concluye su trabajo señalando que las teorías persuasivas de los economistas y la evidencia empírica encontrada han tenido muy poca relevancia en los cambios fiscales adoptados, al contrario del papel desempeñado por el juego político a corto plazo.

Como complemento al trabajo de Bird, **Juan José Rubio Guerrero**, de la Universidad de Castilla-La Mancha, analiza en su comentario la evolución del sistema fiscal español y su grado de adecuación a esas tendencias de reformas fiscales. Esta revisión se utiliza como soporte para ofrecer un conjunto de recomendaciones de política tributaria para el caso español, entre las que se encuentran la creación de un entorno atractivo a la inversión internacional, la mejora de los incentivos a la participación en el mercado de trabajo —reduciendo la brecha fiscal entre el salario neto y el coste salarial total— la mejora del tratamiento de la familia, la incorporación de la fiscalidad ambiental y la mejora de los medios al servicio de la Administración tributaria.

Para completar esta primera ronda de trabajos, que describen la evolución y la estructura de los cuadros tributarios, **Jorge Martínez-Vázquez**, **Violeta Vulovic** y **Yongzheng Liu**, todos ellos de la Georgia State University, analizan la relación entre impuestos directos e indirectos para un total de 116 países desarrollados y en vías de desarrollo du-

rante el período 1972 a 2005. Esta investigación añade evidencia al viejo debate existente sobre el tamaño óptimo de la ratio impuestos directos/indirectos, en la medida en que ambas formas de tributación afectan de forma diferente a los objetivos de eficiencia y equidad; y, consecuentemente, de manera directa, a los efectos sobre el crecimiento económico, así como al papel de los impuestos como estabilizadores automáticos. Los datos recogidos y discutidos en el artículo reflejan que la citada ratio ha crecido en los países desarrollados desde un valor de 1,5 a principios de los setenta a situarse ligeramente por encima de 2 desde el año 2000. En los países en desarrollo, sin embargo, la ratio se situó en la banda del 0,6 a 0,8 desde principios de los años setenta. El análisis econométrico de tales datos refleja que un incremento de 10 puntos en la ratio impuestos directos/indirectos reduciría, en media, el crecimiento y la entrada de inversión extranjera en un 0,39 y un 0,57 por 100, respectivamente. Paralelamente, se reduciría la volatilidad económica en un 0,15 por 100 y la desigualdad de la renta disminuiría en un 1 por 100 aproximadamente. Los autores concluyen su artículo señalando que los resultados obtenidos son consistentes con la sabiduría convencional, según la cual los sistemas impositivos tienen un reducido impacto sobre la desigualdad de la renta.

En su comentario, **Jesús Ruiz-Huerta**, de la Universidad Rey Juan Carlos, resalta la relevancia de los resultados del estudio anterior, aunque destacando que el proceso causal entre la ratio impuestos directos/indirectos y el crecimiento podría no resultar del todo claro. Como alternativa, señala la posibilidad de analizar el efecto que algunos impuestos, como los de consumo, tendrían sobre dicho crecimiento. Asimismo, Ruiz-Huerta señala que los resultados invitan a reflexionar sobre el papel del federalismo fiscal en estas cuestiones, especialmente en países como España o los países nórdicos, donde se ha alcanzado un notable grado de autonomía. Ruiz-Huerta concluye su artículo señalando que sería deseable abordar un trabajo de esta naturaleza, en el cual se analizase el impacto de los ingresos y de los gastos públicos en la capacidad redistributiva del sector público de los países en vías de desarrollo.

## EL CUADRO BÁSICO DEL SISTEMA IMPOSITIVO

El segundo núcleo de este número está formado por seis artículos, y sus correspondientes comentarios, que someten a estudio los impuestos que gravan la renta personal, la renta societaria, la riqueza, el consumo, los impuestos especiales y la imposición ambiental. En ellos se pasa revista a una amplia variedad de cuestiones, entre las que se encuentran la importancia recaudatoria de tales tributos, el diseño de bases alternativas, sus efectos económicos sobre equidad y eficiencia o los problemas de coordinación internacional. El primer trabajo es el del profesor **Robin Boadway**, de la Queen University en Canadá, que ofrece una revisión detallada de los diferentes elementos que componen la estructura del Impuesto sobre la Renta. El trabajo del profesor Boad-

way se puede dividir en cuatro partes. La primera de ellas ofrece nuevos elementos de discusión al viejo debate existente acerca de cuál es la base imponible más adecuada para el impuesto. En este sentido, a lo largo del texto se analizan las ventajas e inconvenientes de la renta extensiva de Schanz, Haig y Simmons frente a la base consumo. Se pasa revista al impacto que la escala impositiva tiene sobre la progresividad efectiva del impuesto. Sobre este aspecto Boadway señala que la progresividad del Impuesto sobre la Renta es una cuestión multidimensional, al depender no sólo de la escala, en la que se ha centrado la mayoría de la literatura disponible, sino también de la composición de la base imponible. En la tercera parte del artículo se discute una amplia variedad de cuestiones como la relación entre IRPF e Impuesto de Sociedades, el papel de las haciendas subcentrales, el tratamiento de las pensiones y del capital humano y el tratamiento de los hijos. El profesor Boadway dedica la última parte de su trabajo a analizar las ventajas e inconvenientes de un Impuesto sobre la Renta dual en el que las rentas del trabajo y del capital se gravan a tipos distintos. Sobre esta cuestión, se señala que las grandes ventajas de los impuestos duales es la posibilidad de establecer tipos bajos sobre un factor de alta movilidad como es el capital. Boadway concluye su artículo admitiendo que esta estructura cédular, junto a la flexibilidad y la sencillez administrativa, convierten al impuesto dual en el candidato más sólido para la imposición sobre la renta personal.

En el comentario de **José M. Durán**, de la Universidad de Barcelona, se ofrece una revisión de los elementos esenciales para diseñar un Impuesto sobre la Renta Personal prestando especial atención a las bases imponibles aplicables. En el artículo se ofrece una discusión sobre los pasos que deben darse para que el Impuesto sobre la Renta existente en España se transforme en un impuesto genuinamente dual —como, por ejemplo, modificar el modo de tributación de los rendimientos de las actividades económicas. El artículo concluye señalando que un Impuesto sobre la Renta cuasi-dual, lo que Durán identifica como el ser y no estar de la imposición dual, ofrece numerosas oportunidades de planificación fiscal a las rentas del capital.

El profesor **Emilio Albi**, de la Universidad Complutense de Madrid, analiza el papel de la imposición societaria en un contexto de globalización económica. En la primera parte del trabajo, se discuten diferentes alternativas al Impuesto de Sociedades tradicional, en el que se someten a gravamen los rendimientos de los recursos propios. A juicio del profesor Albi, estas alternativas pueden clasificarse en dos grupos: las que aplican el impuesto sólo sobre las rentas económicas, como el impuesto sobre el *cash-flow*, y aquellas otras que gravan todos los rendimientos del capital, con independencia de la fuente de financiación. En el texto se pone de relieve que la aplicación práctica

de estas experiencias ha sido, hasta la fecha, escasa. En la segunda parte, se analiza la creciente competencia fiscal y se ofrecen posibles explicaciones a lo que se ha dado en llamar la paradoja tipo-recaudación: la relación entre aumento en la recaudación del impuesto y rebaja de tipos de gravamen. Seguidamente, el profesor Albi analiza el problema de la doble imposición, el tratamiento fiscal de las PYME y el estado de la cuestión en la coordinación internacional del impuesto. El trabajo finaliza ofreciendo una discusión sobre los principales retos a los que se enfrentará el impuesto en economías abiertas en los próximos años: tratamiento de fondos propios y ajenos, la relación entre el Impuesto sobre la Renta Personal y el de Sociedades, los efectos sobre la localización empresarial o la coordinación internacional.

**José Félix Sanz Sanz**, de la Universidad Complutense de Madrid y de FUNCAS, realiza tres comentarios al artículo del profesor Albi. En primer lugar, cuestiona la existencia de la citada paradoja tipo-recaudación. Utilizando la metodología de los tipos marginales efectivos de King-Fullerton, Sanz argumenta que una caída del tipo nominal no es incompatible con un mantenimiento, e incluso una elevación, de la recaudación, puesto que ésta depende no sólo del tipo estatutario, sino también de otros elementos del impuesto. Haciendo uso de esta misma metodología, en la segunda parte del comentario, Sanz discute acerca de la neutralidad del Impuesto de Sociedades, argumentando que no puede conseguirse sin evaluar el impacto del Impuesto sobre la Renta Personal que recae sobre los financiadores de los proyectos de inversión empresarial. En la tercera parte, se someten a crítica algunas propuestas de reforma, como la adopción de un impuesto sobre los flujos de caja. El artículo concluye planteando algunos interrogantes, como el modo en que deberían ser tratadas en el futuro las bases imponibles negativas o la posible aplicación de una deducción sobre los fondos propios.

**Helmuth Cremer y Pierre Pestieau**, de la Toulouse School of Economics y de la University of Liège respectivamente, analizan desde un punto de vista teórico las cuestiones de eficiencia y equidad implícitas en los impuestos que gravan tanto la posesión de riqueza como su transmisión. Los autores resaltan que estos impuestos resultan especialmente impopulares y controvertidos por los efectos desincentivo que generan sobre el ahorro y la inversión de las familias. Como consecuencia, cada vez es menor el número de países que cuentan con este tipo de impuestos en sus sistemas tributarios. Por un lado, explican los autores, la mayoría de países de la Unión Europea no tiene un impuesto anual sobre el patrimonio neto (recientemente ha sido eliminado en Luxemburgo, Grecia, Finlandia, Suecia y España). Esta situación, señalan Cremer y Pestieau, es coherente con la teoría que sostiene la redundancia de estos impuestos con los que gravan el capital. Por otro, la existencia de un impuesto que grave la transmisión de riqueza de-

pendará de los motivos que subyacen a la decisión de legar. Para analizar estas cuestiones, en el artículo se pasa revista en primer lugar a los diferentes motivos que justifican la acumulación de capital por las familias (preferencia por la riqueza, altruismo, legado paternalista, etc.). Seguidamente, los autores discuten la amplia literatura teórica disponible sobre imposición de la riqueza teniendo en cuenta los distintos motivos para ahorrar. Los autores concluyen su trabajo señalando que, aparte de las cuestiones de eficiencia y equidad, hay dos razones no normativas que se utilizan habitualmente para justificar el abandono de cualquier forma de imposición sobre la riqueza: evasión y elusión fiscal, y competencia fiscal.

Tomando como referencia la discusión teórica de Cremer y Piesteau, **Laura de Pablos**, de la Universidad Complutense de Madrid, describe el estado actual de la imposición sobre la riqueza en España. En su artículo explica las claves de la reciente eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio Neto de nuestro cuadro tributario: el papel recaudatorio del impuesto, su complejidad y el rechazo general de la sociedad. Como alternativa a la eliminación del impuesto, la profesora de Pablos discute posibles alternativas futuras a este tributo ya derogado, como por ejemplo la aplicación de un impuesto a las grandes fortunas similar al existente en Francia. Asimismo, somete a revisión el Impuesto de Sucesiones vigente en España, centrando su atención en su diseño en términos de equidad horizontal y en la elevada disparidad de normativas autonómicas.

**Jorge Martínez-Vázquez** y **Richard M. Bird**, de la Georgia State University y de la Universidad de Toronto respectivamente, ofrecen en su trabajo una detallada revisión de los argumentos a favor y en contra de la utilización del Impuesto sobre el valor Añadido (IVA) como pilar básico de los cuadros tributarios. Los autores afirman en su artículo que, dada la necesidad que tienen los países de contar con un impuesto general sobre el consumo, el IVA se postula como el mejor candidato. A fin de cuentas, señalan, el IVA se ha extendido prácticamente a todas partes del mundo, aunque con alguna notable excepción como Estados Unidos; de hecho, en 2008 había sido introducido en 136 países. En este sentido, en el texto se discuten los argumentos que justifican esta idea, tales como su menor impacto sobre el crecimiento económico, las posibilidades de ser utilizado por las haciendas sub-centrales y las ventajas de ser administrado más fácilmente que otros impuestos generales sobre el consumo. También se discute el papel que el fraude fiscal, los tipos reducidos de IVA o los regímenes simplificados tienen en la eficiencia recaudatoria del impuesto. El trabajo ofrece además nueva evidencia sobre el impacto que la introducción del IVA ha tenido sobre la recaudación. En este sentido, los resultados muestran que los países que cuentan con un IVA en su cuadro tributario tienen

una ratio de ingresos totales sobre PIB mayor que la de los países que no tienen IVA (doce puntos porcentuales de diferencia).

**Francisco Castellano**, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia y de la Confederación Española de Cajas de Ahorros, ofrece una revisión de los problemas y retos del IVA comunitario. De modo específico, en el artículo se analizan los problemas de la aplicación del IVA en el sistema financiero, así como los derivados de la prestación de servicios de asistencia social por instituciones como las fundaciones. En lo que respecta al sistema financiero, el autor ofrece una detallada discusión de los problemas existentes para delimitar correctamente las operaciones financieras y la aplicación de exenciones en dicho sector. En cuanto a la aplicación del IVA a las fundaciones, Castellano ofrece un repaso a los problemas que está habiendo a este respecto, resaltando las cuestiones relativas a la transposición de la normativa comunitaria a las leyes españolas.

En el artículo de **Sijbren Cnossen**, del CBP Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, se ofrece un análisis detallado de los efectos económicos que llevan aparejados los impuestos que gravan consumos específicos como carburantes, tabaco o bebidas alcohólicas. Como punto de partida, Cnossen comienza su artículo recordando el conocido resultado de Atkinson y Stiglitz de 1976, según el cual los impuestos especiales están plenamente justificados siempre que el Impuesto sobre la Renta sea no óptimo. En este caso, los impuestos especiales, o acisas, son fuentes de ingresos relativamente eficientes que permiten introducir costes a los consumidores por las externalidades negativas que generan al utilizar gasolina como carburante o consumir alcohol. El trabajo de Cnossen tiene dos partes claramente diferenciadas. En la primera de ellas, se ofrece una discusión detallada sobre cuáles deberían ser los tipos impositivos óptimos para gravar el consumo de determinados bienes y sus implicaciones en términos de progresividad impositiva. En la segunda parte, se analizan los diferentes instrumentos de la imposición especial, prestando atención a las diferencias que mantiene con impuestos generales sobre el consumo como el Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Alejandro Esteller-Moré**, de la Universidad de Barcelona, analiza en su comentario la estructura de los impuestos específicos en España. El autor señala que la utilización de estos impuestos se remonta en España a más allá de la Edad Media. Asimismo, se destaca que el peso relativo de estos impuestos es similar al existente en el resto de países europeos. Por último, Esteller discute en el texto las implicaciones de diseño tributario que se derivan de la existencia de una sensibilidad en el consumo de tabaco e hidrocarburos respecto a la variación en los tipos de gravamen, mayor que la correspondiente al consumo de alcohol.

El profesor **Agnar Sandmo**, de la Norwegian School of Economics and Business Administration, presenta en su artículo una revisión del papel que los impuestos ambientales tienen en la corrección de externalidades negativas. Señala Sandmo que el peso de estos impuestos en el cuadro tributario es muy reducido ya que representan, en media, una proporción del PIB inferior al 2 por 100 en los países desarrollados. Uno de los argumentos fundamentales para justificar este tipo de impuestos es el conocido como “doble dividendo”, según el cual estos tributos permiten obtener ingresos al tiempo que reducen las externalidades negativas generadas por el consumo de ciertos bienes nocivos para la salud. Es el doble dividendo el que justifica las llamadas reformas fiscales verdes, que promueven el aumento de impuestos ambientales y, paralelamente, la reducción de impuestos generadores de ineficiencias como el IRPF o el IVA. El profesor Sandmo se muestra escéptico sobre la existencia del doble dividendo, señalando que depende tanto del estado inicial del sistema impositivo como de la estructura de la demanda, especialmente en lo que se refiere a los efectos de precios cruzados entre los mercados de bienes limpios y bienes sucios; por ejemplo, la elasticidad precio-cruzada del transporte público y privado. Sandmo concluye que un obstáculo muy importante para reducir el problema del calentamiento global es la dificultad para establecer instrumentos, bien sean impuestos o regulación, en un contexto donde los beneficios generados son de ámbito global, mientras que los costes son fundamentalmente locales.

## Impuestos y medio ambiente

El comentario de **Xavier Labandeira**, de la Universidad de Vigo, se divide en dos partes. La primera se dedica a discutir algunas de las cuestiones abordadas en el anterior trabajo. Concretamente, resalta, entre otras cuestiones, la necesidad de incluir en el análisis de los problemas ambientales las restricciones para gravar con tipos óptimos las actividades generadoras de externalidades, las dificultades para medir las elasticidades precio de los consumidores finales y la necesidad de obtener una mayor evidencia sobre la existencia del doble dividendo, así como de los efectos distributivos de la imposición ambiental. La segunda parte del trabajo la dedica a ofrecer algunas reflexiones acerca de la utilización de impuestos ambientales por gobiernos subcentrales, y la relación con otros mecanismos de corrección, como la regulación o la posible introducción de nuevos impuestos ambientales que graven, por ejemplo, el uso de los vehículos en lugar de la matriculación o su propiedad.

En el tercer grupo de colaboraciones de este número, **Roy Bahl**, de la Georgia State University, discute los argumentos a favor de que las haciendas subcentrales asuman competencias de gasto, así como sobre los impuestos que deberían utilizarse para su financiación. Las estadísticas reflejan que los impuestos de los gobiernos subcentrales representan, en media, en la OCDE aproximadamente el 8 por 100 del PIB

## LAS HACIENDAS SUBCENTRALES A EXAMEN

y la cuarta parte de la recaudación total de impuestos. Sin embargo, al margen del dato agregado, Bahl muestra en su artículo que existen grandes diferencias entre países. Concretamente, algunos países, como Alemania, Dinamarca o Canadá, han ido muy lejos en cuanto a descentralización de impuestos, mientras que en otros, como Irlanda, los impuestos de los gobiernos subcentrales solo suponen el 2 por 100. En su exposición, Bahl explica con detalle las razones que justifican que el Impuesto sobre la Renta Personal, los impuestos sobre el consumo o los que gravan la propiedad inmobiliaria hayan sido, en mayor o menor medida, descentralizados en los países desarrollados. Para concluir, el profesor Bahl señala que la tendencia hacia la descentralización de los impuestos en los países desarrollados mostrada en décadas anteriores parece haberse estancado. Asimismo, se señala que los gobiernos subcentrales de los países en desarrollo o en transición siguen mostrando una fuerte dependencia de las transferencias de los gobiernos centrales.

**Ignacio Zubiri**, de la Universidad del País Vasco, ofrece en su comentario una visión de la descentralización de impuestos que, en esencia, resulta muy acorde con los argumentos desarrollados por Bahl. El artículo comienza haciendo un repaso a las condiciones que deben darse para que los gobiernos subcentrales consigan niveles eficientes y equitativos de provisión de bienes y servicios. Seguidamente, el profesor Zubiri discute los impuestos que pueden descentralizarse, señalando que cualquier impuesto, excepto el Impuesto de Sociedades, es susceptible de ser asignado a los gobiernos subcentrales. Finalmente, Zubiri discute las ventajas e inconvenientes de la descentralización de la Administración tributaria.

## GESTIÓN TRIBUTARIA

En la cuarta parte de este sumario, **John Hasseldine**, de la Universidad de Nottingham, repasa la literatura reciente sobre gestión de la Administración fiscal y buenas prácticas tributarias. En cuanto a la gestión y administración fiscal, Hasseldine analiza en primer lugar las diferentes tareas de gestión tributaria: planificación de estrategias, supervisión y evaluación, coordinación, gestión de personal, relaciones externas y anticorrupción. Seguidamente, se presta atención a las tareas operativas, en especial en lo que respecta al cumplimiento tributario. En segundo lugar, se revisa la experiencia internacional sobre buenas prácticas tributarias, dedicando una buena parte del texto a resaltar los esfuerzos realizados por organizaciones como la OCDE para impulsar el contacto entre administraciones tributarias para intercambiar experiencias. En este sentido, Hasseldine concluye que, a pesar de que hay una importante escasez de literatura académica sobre buenas prácticas, se esperan avances como consecuencia de una mejora de la cultura de intercambio del conocimiento entre agencias tributarias.

**Jorge Onrubia**, de la Universidad Complutense de Madrid, reflexiona en su comentario sobre la complejidad de los sistemas fiscales y el consiguiente grado de eficacia de la Administración tributaria. En el artículo, se señala que dicha complejidad viene determinada por la casuística de tratamientos diferenciados que incorporan los códigos tributarios, que a su vez son potenciales generadores de estrategias de planificación fiscal. En cuanto a la eficacia en el cumplimiento tributario, este comentario ofrece algunas alternativas distintas al mero aumento de multas y sanciones orientado hacia aproximaciones conductuales dentro de la denominada *tax morale*. Onrubia concluye resaltando que en países como España, donde las haciendas subcentrales tienen competencias en administración tributaria, se complica enormemente el diseño de una organización eficiente.

Para concluir, en el último bloque de este número, **Stanley L. Winer**, **Lawrence W. Kenny** y **Walter Hettich**, de las universidades de Carleton, Florida y California respectivamente, efectúan una revisión del papel que las instituciones juegan en el diseño de los sistemas fiscales. Como también fue discutido en algunos artículos precedentes, los sistemas tributarios presentan una amplia variedad de estructuras y formas, pese a que desde finales de los ochenta se observa una creciente convergencia en la composición de los cuadros tributarios. En su artículo, Winer, Kenny y Hettich ofrecen pruebas de que el grado de democracia de los países tiene un efecto directo sobre la estructura fiscal. Por tanto, la estructura impositiva en los sistemas políticos competitivos es consecuencia tanto del equilibrio económico como del político. En este sentido, los datos reflejan que en las democracias avanzadas los ingresos procedentes de impuestos personales sobre la renta, cotizaciones e impuestos sobre las nóminas son alrededor de 2,5 veces superiores a los existentes en los países no desarrollados. Los resultados obtenidos en el trabajo, con técnicas econométricas, reflejan que en las democracias avanzadas los países con un sistema electoral proporcional hacen mayor uso de cotizaciones, impuestos sobre nóminas e impuestos sobre comercio exterior que los países con sistema mayoritario. Justo al contrario de lo que sucede con el Impuesto sobre la Renta, aunque en el artículo se afirma que hasta la fecha no existe una explicación clara a este fenómeno. Los autores concluyen señalando que las propuestas de reforma que no tengan en cuenta el contexto institucional tendrían efectos colaterales significativos e imprevistos en otras partes del sistema fiscal.

**Julio López Laborda**, de la Universidad de Zaragoza, ofrece algunas reflexiones sobre la evidencia empírica encontrada por Winer, Kenny y Hettich. En primer lugar, argumenta que el mayor uso del impuesto sobre la renta personal en países desarrollados puede ser consecuencia de un mayor consentimiento, aunque resaltando que éste podría ser

## LOS CONDICIONANTES INSTITUCIONALES DE LA IMPOSICIÓN

decreciente con el tiempo. En segundo lugar, López Laborda ofrece explicaciones alternativas al hecho de que los países con sistemas electorales mayoritarios hagan mayor uso del Impuesto sobre la Renta Personal. Finalmente, en el artículo se presenta una breve discusión sobre el modo en que se ha efectuado la reciente reforma de la financiación autonómica en España y la eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio.

**NOTA**

(\*) Junto a *Dimensions of Tax Design*, este profundo estudio se acompaña de otro volumen titulado *Tax by Design*.