

SISTEMAS FISCALES E INVESTIGACIÓN FISCAL: ¿HAY PRUEBAS DE CONVERGENCIA? (*)

Richard M. BIRD

Universidad de Toronto

Resumen

Tanto en los países de la OCDE como en los países en desarrollo, los dos cambios más importantes que se han producido en los sistemas fiscales en las últimas décadas han sido la introducción del IVA y la reducción de los tipos legales del Impuesto sobre la Renta, así como el aplanamiento de sus tarifas. La mayoría de los países, sin embargo, no han hecho estos cambios porque los economistas hayan producido teorías persuasivas o por la evidencia empírica encontrada, sino por sus propias razones. Este trabajo concluye que si a los expertos en fiscalidad les interesa mejorar la política, deberían centrarse no en el juego político a corto plazo, sino más bien en el juego a largo plazo, articulando las ideas más importantes para el cambio, recogiendo y analizando los datos relevantes y evaluando y criticando los efectos de tales cambios tal y como se han realizado.

Palabras clave: política fiscal; investigación fiscal; países en desarrollo; administración, economía política.

Abstract

Both in the OECD and in the developing countries, the two most important changes that have taken place in the tax systems in recent times have been the introduction of VAT and the reduction of legal Income Tax rates and their levelling-off. Most of the countries, however, have not made these changes because economists have produced persuasive theories or because of empirical evidence found, but for reasons of their own. This article concludes that if taxation experts are interested in improving politics, they should focus their attention not on short-term but on long-term strategies, putting forward important ideas for change, collecting and analysing significant data, and assessing and criticizing the effects of such changes and how they are brought about.

Key words: fiscal policy, fiscal investigation, developing countries, administration, political economy.

JEL classification: H20, H25.

I. EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL E IMPACTO DE LA INVESTIGACIÓN FISCAL

AS tres décadas comprendidas entre el final de la Segunda Guerra Mundial y la primera crisis del petróleo de mediados de 1970 se han llamado a veces *les trentes glorieuses*, los treinta años gloriosos (años en los que, al menos visto desde la nostalgia optimista de la retrospectiva, hubo crecimiento y creciente prosperidad para todos). En realidad, el período de 1945 a 1975 fue más matizado y diferenciado de lo que sugiere el citado calificativo, e indudablemente distó bastante de ser «glorioso» para muchos, y en absoluto para el sumamente heterogéneo grupo de países (en desarrollo) no pertenecientes a la OCDE en los que se centra este trabajo. No es ninguna sorpresa que las tres décadas posteriores produjesen resultados contradictorios, también en el plano fiscal.

Por supuesto que lo que siempre vemos depende no sólo de dónde nos situemos, sino también exactamente de hacia dónde (y cuándo) miremos, así como de lo que pretendamos con ello. Con este trabajo lo que pretendo es, en esencia, dejar constancia de cómo la investigación fiscal ha influido en la política fiscal actual. O, expuesto de otra manera, ¿qué evidencia existe de que los in-

vestigadores fiscales se han estado ocupando de los problemas que realmente configuran la política fiscal?

La mayor parte de la investigación fiscal se realiza en los países de la OCDE, que constituyen el principal objeto de este volumen, y evidentemente las cuestiones que aquí se analizan son relevantes para esos países. Sin embargo, en este trabajo me centro, en su mayor parte, en los países en desarrollo (no pertenecientes a la OCDE). Lo hago así por tres razones. La primera es que, dado que en la era de la globalización todos nos encontramos realmente en el mismo barco, puede ser útil, incluso para aquellos cuyas preocupaciones se dirigen principalmente hacia un determinado país desarrollado, reflexionar en términos más generales sobre cómo surgen y cómo se abordan los problemas fiscales en el mundo. La segunda es que, puesto que los problemas fiscales y las preocupaciones sobre la relevancia de gran parte de la investigación económica sobre la imposición son más pronunciados en los países en desarrollo, la cuestión planteada previamente es más peliaguda en este contexto (1). Finalmente, el dominio de los economistas del «primer mundo», tanto en la configuración de la investigación fiscal como en la transmisión de consejos de política fiscal a los paí-

ses en desarrollo, sugiere que la experiencia en el mundo no perteneciente a la OCDE puede constituir un *test* particularmente clarificador respecto a si esos consejos tienen sentido. ¿Hemos estado dando buenos consejos? ¿Nos ha escuchado alguien? Si deseamos que la investigación fiscal contribuya en mayor medida a la mejora del sistema fiscal, ¿hay cuestiones importantes a las que debemos prestar mayor atención? ¿Cómo pueden los investigadores fiscales de cualquier país de la OCDE o en desarrollo tener más éxito del que la experiencia sugiere que han tenido hasta la fecha no sólo en lo concerniente a «contarle la verdad al poder» (Wildavsky, 1979), sino también a la hora de ser escuchados?

II. TENDENCIAS EN LA IMPOSICIÓN

Como ha afirmado recientemente Heady (2009), con precisión, respecto a los países de la OCDE, y Norregaard y Khan (2007) han analizado desde una perspectiva más amplia, la forma en que los distintos países se someten a imposición cambia continuamente. El mundo cambia, y los impuestos también. Las modernas investigaciones pueden cambiar asimismo nuestras concepciones e ideas acerca de lo que constituye un buen sistema fiscal.

A primera vista, puede pues sorprender saber que ni los niveles de imposición ni (desde una perspectiva amplia) las estructuras impositivas de los países en desarrollo tienen visos muy diferentes a los que tenían hace 30 años. Esta conclusión parece particularmente extraña porque la mayoría de los países en vías de desarrollo se enfrentan a retos fiscales importantes, tanto desde sus entornos cambiantes como, en muchos casos, desde los países desarrollados, que constantemente les envían mensajes, a menudo contradictorios, de que gasten más, gasten mejor, graven más y graven mejor. Una valoración reciente del FMI (IMF, 2005), por ejemplo, establece una ratio de ingresos públicos-PIB del 15 por 100 al 20 por 100 como umbral mínimo razonable para los países en desarrollo (2). De forma análoga, el Proyecto Milenio de las Naciones Unidas (UN Millenium Project, 2005) informaba a los países en desarrollo que, como media, necesitaban movilizar un 4 por 100 adicional del PIB en ingresos impositivos para conseguir los objetivos mínimos establecidos por el proyecto (los Objetivos de Desarrollo del Milenio); es decir, incrementar su nivel de imposición medio actual del 17 por 100-18 por 100 hasta, aproximadamente, el 22 por 100.

1. Niveles de imposición

Como muestra el cuadro n.º 1, en las últimas décadas el nivel de imposición (excluida la seguridad social) aumentó en los países desarrollados (OCDE), en promedio, de un 30 por 100 a un 35 por 100 (3). En los países en desarrollo, en cambio, lo hizo solo ligeramente: desde la década de 1980 sus niveles de imposición han sido efectivamente casi constantes (4). En contraste, un estudio anterior halló que la ratio impositiva media de los gobiernos centrales de (una muestra más pequeña de) los países en desarrollo había crecido en torno a un 24 por 100 respecto a las dos décadas anteriores, lo que indicaba que la «convergencia» de los niveles de imposición entre los países desarrollados y en desarrollo parecía ir por buen camino (Chelliah, 1971). Las últimas décadas han cambiado el panorama. En rigor, al principio de este siglo, la ratio impositiva en los países desarrollados era aproximadamente el doble que en los países en desarrollo, diferencia muy superior a la existente en la década de 1970 (5).

Como Easterly (2009) nos ha recordado recientemente, siempre ha habido expertos externos que han urgido a los países en desarrollo a dar un «gran impulso» para escapar de la trampa de la pobreza. Esta observación es totalmente cierta respecto a la imposición. A principios de la década de 1960, por ejemplo, Nicholas Kaldor (1963), reciente aún la exposición del sistema impositivo de la India, decía que para que un país pudiera desarrollarse necesitaría recaudar ingresos impositivos del orden del 25 por 100 al 30 por 100 de su PIB (6). Ni los objetivos más actuales y modestos previamente mencionados parecen tan ambiciosos en términos de récord histórico. Unos pocos países asiáticos que están creciendo con enorme rapidez, como es el caso de India, han intentado alcanzar, e incluso superar, el incremento del 4 por 100 del PIB en la ratio impositiva recomen-

CUADRO N.º 1

INGRESOS IMPOSITIVOS COMO PORCENTAJE DEL PIB (a)

Grupos de países	1970	1980	1990	2000 (b)
Industrializados.....	30,1	33,7	35,5	33,4
En desarrollo.....	16,2	17,3	17,0	17,0
Total (c).....	19,8	21,6	22,6	21,8

Notas: (a) Medias de la década.

(b) Sólo se dispone de algunos datos.

(c) El total incluye a países «en transición» no considerados en ninguno de los otros dos grupos.

Fuente: Bahl (2006).

dado por la ONU a principios de este siglo, pero no está claro en absoluto que estos niveles sean sostenibles (7). En general, más que el crecimiento de los ingresos impositivos, lo que parece prevalecer es la inercia fiscal, al permanecer aún muchos países durante períodos de tiempo relativamente grandes en aproximadamente los mismos niveles de impuestos-PIB (8).

Por supuesto que dentro del variado grupo de los países en desarrollo existen considerables diferencias (9). Aunque éste no es el foro adecuado para entrar en detalles, un análisis reciente de los factores determinantes de las ratios impositivas indica, entre otras cosas: *a*) que los países en desarrollo que elevaron los impuestos lo hicieron, en gran medida, en respuesta a un incremento del PIB per cápita, y *b*) que el argumento de que corrupción e imposición son sustitutivos cuenta al menos con cierto apoyo (Bahl, 2006) (10). Pese a que existen algunas llamativas excepciones en lo que respecta a los niveles de imposición de los países en desarrollo —como es el caso de Nicaragua, sobre el que se hablará posteriormente—, en conjunto ha ocurrido menos de lo que puede resultar evidente para esos ojos deslumbrados, al parecer, por los cambios interminables en los tipos impositivos y la legislación fiscal habidos en muchos países. Parafraseando una cita de Galbraith (1964), después de que se han producido, pocas de las irreversibles transformaciones tan a menudo anunciadas como fruto de ésta o aquella reforma fiscal parecen haber ocurrido. Como de costumbre, «negocio» es mejor descripción de la realidad fiscal de muchos países que «reforma fiscal».

Aunque la presión fiscal varía por niveles de renta, incluso los países más pobres, si bien evidentemente de forma más limitada que los más ricos, tienen una considerable discrecionalidad sobre la cuantía de la recaudación impositiva. Tanto la oportunidad como la elección afectan a los niveles de imposición. Por ejemplo, los países que tienen acceso a ingresos procedentes de ricos recursos naturales, como Venezuela y Azerbaiján, tienden a presentar una presión fiscal superior a la de países en situación comparable, pese a que estos ingresos pueden también resultar muy volátiles en respuesta a los cambios en los precios de tales bienes. Otros múltiples factores distintos al nivel del PIB per cápita afectan a las ratios impositivas.

Con sentido práctico, Tridimas y Winer (2004) dividen los posibles factores explicativos en factores de la demanda, factores de la oferta y lo que ellos denominan factores «políticos», que influyen en la

forma en que los cambios en las variables de la oferta y la demanda se integran en, y configuran, las decisiones políticas. También diseñan un interesante modelo integrador que incorpora todos los grupos de factores. Con menos ambición, Bird, Martínez-Vázquez y Torgler (2006) analizan numerosos estudios empíricos precedentes sobre las variables («asideros fiscales») tradicionales por el lado de la oferta, y posteriormente realizan nuevas estimaciones cuyos resultados son bastante similares a los de la mayoría de los estudios anteriores de la misma línea: el PIB per cápita y la porción no agrícola del PIB parecen ser los principales factores explicativos de la magnitud de los ingresos públicos en diferentes países. Como Baunsgaard y Keen (2005), Bird, Martínez-Vázquez y Torgler (2006) llegan a la conclusión de que la apertura al exterior ya no es factor explicativo tan significativo como en la mayoría de los estudios precedentes, presumiblemente como resultado de la importante liberalización comercial que se ha producido en los últimos años.

Difícilmente sorprende saber que la disponibilidad de un sector petrolífero es un factor importante para explicar el ritmo de crecimiento de los ingresos públicos en un país. Sin embargo, decir que un país desea elevar su presión fiscal para encontrar petróleo no es de gran utilidad. Los estudios por el lado de la oferta hacen que el problema que afrontan los países en desarrollo parezca mucho más un dilema que un desafío: 1) Los países pobres gravan menos porque tienen menos que gravar. 2) Para desarrollar sus economías (y bases imponibles), los países pobres tienen que gastar más en infraestructura pública, educación, etcétera. 3) Por consiguiente, necesitan gravar más.

Una de las salidas a este dilema es argumentar (como hizo Kaldor en 1963) que la verdadera razón por la que los países no aumentan la presión fiscal no es tanto que la naturaleza lo impide, sino que a quienes dominan sus instituciones políticas no les interesa incrementarla, ni siquiera hasta el límite que permita la «naturaleza» (y la economía mundial). Si esta fuera la historia, a los economistas (que como colectivo parecen profesionalmente algo reacios a saltar a las barricadas revolucionarias) podría resultarles difícil sugerir una solución alternativa.

Bird, Martínez-Vázquez y Torgler (2006) ofrecen una versión de esta historia algo más esperanzadora. Utilizando algunas variables nuevas por «el lado de la demanda» (tales como la calidad de la gobernación, la desigualdad, la dimensión del sector no formal y la moral fiscal), sus estimaciones sugieren que, en una

medida significativa, los niveles de imposición reflejan la percepción que tiene la gente de la calidad y la sensibilidad del Estado. Kaldor (1963) tenía pues razón en el importante sentido de que los países que desean incrementar su presión fiscal han de asegurarse de que sus instituciones de gobierno facilitan la consecución de este objetivo. Hacerlo por los medios ya apuntados, como son la mejora del principio de legalidad, la reducción de la corrupción y la economía sumergida, y la mejora de la moral impositiva, no es ni fácil ni sencillo. No obstante, progresar por estas vías parece más factible que intentarlo, como ya se hizo, por las de las ganancias fiscales de «ingeniería» alterando la participación relativa del sector no agrícola en la economía o el peso de las importaciones y las exportaciones en el PIB (11).

2. Estructuras fiscales

La manera en que los distintos países recaudan sus impuestos difiere tanto como las sumas recaudadas. El modelo impositivo de un país depende de la estructura económica, la historia, las estructuras fiscales de los países vecinos, la capacidad administrativa y las instituciones políticas. Como ilustración, el diseño fiscal, por ejemplo, está altamente influenciado por la estructura económica. Muchos países en desarrollo cuentan con un gran sector agrícola tradicional que no es fácil de gravar. Muchos de ellos poseen también una economía informal significativa que escapa ampliamente a los límites de la estructura fiscal formal. Consiguientemente, la base imponible potencialmente gravable suele constituir una porción de la actividad económica total más pequeña que en los países desarrollados.

Como muestra el cuadro n.º 2, los impuestos sobre el consumo son mucho más importantes en los países en desarrollo. Por otro lado, los impuestos sobre la renta son mucho más importantes en los países desarrollados. Para el conjunto de la muestra analizada por Fox y Gurley (2005), los impuestos sobre la renta personal eran algo más importantes que los impuestos societarios (incluidos los impuestos sobre extracciones) y el IVA ascendía a cerca del 40 por 100 de los impuestos sobre el consumo, siendo las accisas casi tan importantes. En los países en desarrollo, sin embargo, el impuesto sobre la renta personal juega un papel muy limitado (Bird y Zolt, 2005). Estos países han temido ir demasiado lejos a la hora de gravar el trabajo en el sector formal, y el trabajo en el sector informal está bastante fuera del alcance de la autoridad fiscal. El resultado es que, aunque en los países desarrollados los ingresos proce-

CUADRO N.º 2

CATEGORÍAS IMPOSITIVAS COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPUESTOS (a)

	1970	1980	1990	2000 (b)
Impuestos sobre la renta				
Industrializados.....	35,5	37,8	38,6	53,8
En desarrollo.....	29,6	28,6	27,6	28,3
Total (c)	30,7	30,2	29,7	28,5
Impuestos al consumo				
Industrializados.....	27,2	29,4	30,5	19,8
En desarrollo.....	25,2	29,3	34,9	40,1
Total (c)	25,3	28,9	34,2	39,0
Impuestos comerciales				
Industrializados.....	4,6	2,8	1,0	1,0
En desarrollo.....	32,4	30,7	25,6	19,0
Total (c)	25,2	23,8	18,2	14,1

Fuente y notas: ver cuadro n.º 1.

dentes del impuesto sobre la renta personal suelen representar de tres a cuatro veces los del impuesto de sociedades, en los países en desarrollo estos últimos ingresos suelen exceder a los primeros, a veces en cantidades significativas (Tanzi y Zee, 2000). Los impuestos de sociedades han mostrado también un escaso crecimiento en muchos países en desarrollo, como consecuencia, en parte, del recurso persistente, e incluso creciente, a los incentivos fiscales como instrumento de política de crecimiento (Keen y Simona, 2004) (12). Una razón obvia del porqué la mayoría de los países en desarrollo obtienen pocos ingresos con los impuestos sobre la renta o la propiedad es su permanente incapacidad para administrar dichos impuestos de forma efectiva.

Las diferencias en el uso relativo de los impuestos sobre la renta son aún más pronunciadas cuando se analizan a escala regional. Por ejemplo, los impuestos sobre la renta personal ascienden a solo el 1 por 100 del PIB en América Latina, mientras que en África suponen (casi) el 3 por 100 (Fox y Gurley, 2005). Las variaciones internacionales dentro de regiones concretas son incluso mayores. En los pequeños países isleños, como, por ejemplo, Barbados, los impuestos sobre el comercio internacional pueden cumplir un papel inusualmente importante. Los impuestos sobre el comercio tienden, en general, a ser más importantes en los países pobres, donde ascienden al 24 por 100 de los ingresos fiscales, mientras que en los países ricos representan solo el 1 por 100. Los impuestos sobre el comercio (principalmente los derechos de aduanas) descienden pronunciadamente a medida que los países se desarrollan (13). Son los países más pobres los que se han enfrentado al

mayor desafío, al tener que sustituir estos ingresos en los últimos años a causa de la liberalización del comercio. Como confirman Baunsgaard y Keen (2005), muchos de estos países no han sido capaces de superar este reto.

Por otro lado, cuanto más alta es la renta per cápita, más son los países que tienden a confiar en los impuestos directos (sobre todo en los que recaen sobre la renta personal), tanto por las diferencias en la estructura económica como por las diferencias en la capacidad recaudatoria. Los países de baja renta obtienen la mayor parte de sus ingresos en frontera, donde hay relativamente pocos puntos de recaudación que controlar. Por la misma razón, probablemente estos países tienden más a confiar en las accisas, tales como las del tabaco y el alcohol, para obtener una parte importante de sus ingresos. El IVA, al igual que los impuestos directos, suele requerir no sólo una Administración fiscal más eficaz, sino también contribuyentes más sofisticados (dos condiciones que suelen darse en los países más desarrollados). No obstante, es indudable que la tendencia más impactante en el mundo en los últimos años ha sido el incremento de la proporción de ingresos generados por los impuestos sobre consumo interior. En particular, hay que destacar la amplia difusión de la adopción del IVA de base amplia (Bird y Gendron, 2007).

Pese a todo, el cambio en la composición de los impuestos sobre el consumo puede resultar menos significativo de lo que parece en principio, por dos razones. En primer lugar, porque, aunque la forma de recaudar los impuestos sobre el consumo ha cambiado, su importancia relativa no. En el conjunto de los países en desarrollo, el aumento del IVA se ha compensado exactamente con la caída de los impuestos sobre el comercio exterior, mientras que los impuestos sobre consumos específicos han mantenido más o menos su posición. En segundo lugar, porque en muchos países en desarrollo se sigue recaudando en las aduanas un elevado porcentaje de los ingresos del IVA (Keen, 2007), y porque la composición de los impuestos sobre el consumo tampoco ha cambiado tanto.

La forma en que los países estructuran sus sistemas fiscales depende también de factores tales como la necesidad y el deseo de mayores servicios públicos y la capacidad de aplicar impuestos de manera efectiva, así como del alcance de las preferencias por objetivos de política pública, como son el logro de la distribución deseada de la renta y el patrimonio y el aumento de la tasa de crecimiento. En un estudio reciente, basado en observaciones realizadas en 100

países durante el período 1975-1992, Kenny y Winer (2006) han comprobado que los países tienden a utilizar más *todas* las bases impositivas (incluidas algunas que normalmente no se tienen en cuenta en los estudios sobre la «ratio impositiva», como es el derecho de *señoreaje*) a medida que aumenta el nivel de imposición. Como ilustración, si comparamos a los países de la OCDE con los países latinoamericanos, éstos obtienen de cada fuente impositiva menos ingresos como porcentaje del PIB (Barreix y Roca, 2006). Y, lo que es más interesante, Kenny y Winer (2006) también han constatado que el grado de confianza en las diferentes bases impositivas a lo largo del tiempo aumenta más en aquellas que devienen relativamente más importantes. Por ejemplo, a medida que aumentan los precios y la producción de petróleo, los países petrolíferos obtienen más ingresos de esta fuente (14). Además, como se ha argumentado reiteradamente en el enfoque tradicional de los «asideros fiscales» (Musgrave, 1969), los impuestos sobre bases específicas tienden a aumentar a medida que sus costes administrativos descienden. Asimismo, al aumentar los niveles educativos, el coste de los impuestos sobre la renta personal desciende, asociándoseles por tanto una mayor confianza en tales impuestos. Finalmente, Kenny y Winer (2006) señalan que un factor crítico que influye en las elecciones de estructuras fiscales es el grado en que la confianza en fuentes impositivas específicas puede traducirse en una oposición política eficaz. A modo de ejemplo, como precisa Pritchard (2009) respecto a Ghana, una resistencia fuerte y organizada del colectivo de taxistas y camioneros puede dar al traste con los impuestos sobre combustibles. Tal y como concluyen Kenny y Winer (2006: 209), parece evidente que «...a los reformadores fiscales debería incumbirles... justificar por qué el *mix* impositivo de cualquier país debería alterarse sustancialmente en relación con el equilibrio político existente». Volveré sobre este importante punto más adelante.

Los países en desarrollo se enfrentan obviamente a desafíos especialmente difíciles a la hora de diseñar y poner en práctica sistemas fiscales deseables. Muchos países cuentan con grandes sectores agrícolas tradicionales cuya tributación es difícil para cualquiera (Bird, 1974). Otros componentes significativos de la base imponible potencial se ocultan en otros sectores de la economía también «difícilmente gravables», que van desde pequeños negocios y la economía informal a inversiones interfronterizas (Bird y Wallace, 2004). No obstante, los ingresos impositivos deberían aumentar a la vez que lo hicieran las rentas y la apertura, porque el crecimiento eco-

nómico se ve impulsado por, y trae como consecuencia, una mayor implicación en la economía internacional. A medida que los países se desarrollan y se abren al exterior, las actividades de consumo y de producción masivas modernas en expansión sobre las que se asientan los sistemas fiscales de los países desarrollados —los impuestos sobre las rentas salariales y la renta personal, sobre los beneficios societarios, sobre el valor añadido— han de capturar-se en la base imponible sin sobretensionar la capacidad administrativa ni desalentar la expansión de tales actividades. Ésta es una sutil línea que ha de trazarse, y que puede no estar al alcance de algunos países, aunque sólo sea porque la globalización puede también exacerbar los problemas fiscales. La senda que conduce al crecimiento —el desarrollo orientado hacia el exterior— también puede convertirse muy fácilmente en el talón de Aquiles del sistema fiscal, en la medida en que cada vez es más y más difícil gravar de forma efectiva las rentas del capital sin exacerbar potencialmente las desigualdades internas y las presiones políticas sobre el sistema fiscal. De igual modo, aunque en el pasado los países en desarrollo han confiado a menudo excesivamente en los impuestos en aduanas sobre el comercio internacional, esta base imponible es cada vez más difícil de explotar a la vista de las presiones a favor de la liberalización del comercio. La vida no es fácil para quienes se preocupan por los problemas fiscales en los países en desarrollo.

Durante los últimos cincuenta años, la investigación académica y las instituciones internacionales han formulado muchas prescripciones políticas en pro del crecimiento económico (Easterly, 2002). En un orden cronológico aproximado, entre los consejos que se han dado figuran el aumento de la inversión de capital, mejoras en la educación, control de la población, liberalización del comercio y del mercado y reducción de los controles gubernamentales sobre las actividades de mercado. Cada una de estas medidas ha sido, a su vez, comercializada por algunos como la «bala de plata» con la que se conseguiría mejorar el funcionamiento de la economía. Desafortunadamente, ninguno de estos remedios ha funcionado como se anunciaba. Tampoco existe ninguna estrategia fiscal mágica para estimular el crecimiento económico.

En general, los estudios empíricos realizados sobre el impacto de los *niveles* de imposición sobre el crecimiento en los países en desarrollo no han podido llegar a conclusiones firmes. Ni siquiera los modelos de crecimiento endógeno que consideran los efectos de la política fiscal sobre el crecimiento dan

una respuesta consensuada sobre si un aumento de la presión fiscal podría generar mayores tasas de crecimiento económico (Mintz, 2003). Es difícil separar los efectos del nivel de los impuestos de los del nivel de los gastos y el saldo presupuestario. No es ninguna sorpresa que diferentes especificaciones de un modelo produzcan diferentes resultados. El efecto de la *estructura* fiscal sobre el crecimiento sigue siendo una cuestión sin resolver. En teoría, desde luego, las no neutralidades de la estructura fiscal suponen una rémora para la economía. Con el concurso de modelos de equilibrio general computables, se ha estimado que el coste de bienestar de ciertos impuestos en algunos países en desarrollo excede del 100 por 100 de sus respectivas recaudaciones (Rutherford, Light y Barrera, 2005). Otros apuntan a los efectos incentivo de las reducciones impositivas. La evidencia a este respecto tampoco es concluyente. Ivanova, Keen y Klemm (2005), por ejemplo, no encuentran ninguna evidencia de que la reducción de la tarifa y la adopción de un impuesto lineal sobre la renta en Rusia haya tenido algún efecto por el lado de la oferta, al contrario que Martínez-Vázquez, Rider y Wallace (2008) (15). Como confirma Lindert (2003) en un contexto histórico, los efectos de los impuestos en determinados grupos de países dependen, en muchas ocasiones, de características muy concretas de la práctica y del diseño impositivo que no captan fácilmente los modelos econométricos.

Algunos países con elevadas cargas impositivas presentan elevadas tasas de crecimiento. Otros países con cargas impositivas bajas cuentan con bajas tasas de crecimiento. Si se observa la relación existente entre las tasas de crecimiento y los tipos impositivos en Estados Unidos durante los últimos cincuenta años, por ejemplo, se comprueba que este país ha tenido sus períodos de mayor crecimiento económico durante los años en los que los tipos han sido más elevados (Slemrod y Bakija, 1996). Esto tampoco significa que los tipos de gravamen sean la clave del crecimiento económico: las tasas de crecimiento podrían haber sido incluso superiores en los años con tipos impositivos elevados si éstos hubieran sido inferiores. Pero esto es una indicación más de que aún queda mucho por comprender de la relación entre impuestos y crecimiento. Ciertamente, con independencia de cómo se manejen los datos, para cualquier país, ya sea de la OCDE o de un país en desarrollo, normalmente será difícil detectar una relación económicamente significativa entre las variaciones en el tiempo tanto de los niveles de imposición como de las estructuras impositivas y las tasas de crecimiento.

3. Sistemas fiscales

Por descontado que muchos aspectos importantes de los sistemas fiscales no son directamente observables en las cifras registradas de ingresos públicos. Las leyes fiscales derivan de un proceso político, y generan ingresos sólo cuando se aplican. Lo que se *puede* hacer determina en gran medida lo que *realmente se hace* en cualquier país. En muchos países en desarrollo, como ya se ha comentado, existe un poderoso sector agrícola tradicional que no es fácil de someter a imposición (16). En muchas ocasiones existe también una importante economía (sumergida) informal que se sitúa bastante al margen de la estructura fiscal formal (Alm, Martínez-Vázquez y Wallace, 2004). En cierta medida, la dimensión de esta economía «no gravada» podría ser, *per se*, una función del diseño y la práctica del sistema fiscal. Por ejemplo, en algunos países, las elevadas cotizaciones a la seguridad social pueden inducir a los empleadores a no informar con veracidad sobre el volumen de empleo, a declarar niveles salariales inferiores a los reales y a potenciar el desarrollo de la economía informal. Si el descenso resultante de los ingresos por impuestos llevase a los gobiernos a elevar aún más los tipos impositivos, los incentivos a la evasión fiscal se exacerbarían. Estos problemas son difíciles de resolver cuando, como sucede en la mayoría de los países de renta baja, la capacidad administrativa de un país es limitada.

La importancia de disponer de una buena Administración ha sido desde hace tiempo tan evidente para quienes se han preocupado por las políticas fiscales en los países en desarrollo como su ausencia en la práctica. El sistema fiscal real al que responden las personas y los negocios no refleja simplemente la normativa fiscal, sino también cómo se aplica ésta en la práctica. La forma en que se administra un sistema fiscal afecta a su rendimiento, a su incidencia y a su eficiencia (Tanzi, 1991). La Administración fiscal es demasiado importante para los resultados políticos como para que la subestimen los reformadores de la política fiscal (17). Desafortunadamente, la administración fiscal es una tarea difícil hasta en el mejor de los momentos y el mejor de los lugares, y en pocos países en desarrollo se dan las condiciones para que se cumplan estas especificaciones. Además, la administración es inherentemente específica para cada país y sorprendentemente difícil de poder cuantificar en términos de *outputs* y de *inputs*. La mejor Administración fiscal no es simplemente la que más ingresos recauda; facilitar el cumplimiento impositivo no es simplemente una cuestión de penalizar adecuadamente el incumpli-

miento; la administración fiscal depende tanto o más de las actuaciones (y reacciones) privadas que de las públicas, y existe una compleja interacción entre diversos factores contextuales, las especificidades de la normativa fiscal substantiva y procedimental, y el resultado de un esfuerzo administrativo dado. Todo ello hace que la administración fiscal sea un tema complejo.

En cualquier caso, en un sentido muy realista, la «administración fiscal es política fiscal» (Casaneira de Jantscher, 1990: 179). El *cómo* se recaudan los impuestos —el efecto del esfuerzo de la generación de ingresos sobre la equidad, las fortunas políticas del gobierno y el nivel de bienestar económico— puede llegar a ser tan (o más) importante que *cuánto* se recauda. Hay que tener en cuenta los costes públicos y privados de la administración fiscal. Hay que prestar atención al grado en que los ingresos son atribuibles a la ejecución (la intervención activa de la Administración) más bien que al cumplimiento (la función más bien pasiva de la Administración como receptora de los ingresos generados por otros rasgos del sistema) (18). No es tarea nada fácil evaluar la relación entre el esfuerzo administrativo y el resultado en términos de ingresos públicos. El trabajo sobre esta materia apenas ha comenzado en los países desarrollados (OCDE, 2009), y, pese a algunos intentos pioneros (Gallagher, 2004), no sabemos casi nada acerca de esta dimensión crítica de la imposición en los países en desarrollo (19).

Otro tanto de lo mismo puede decirse de un factor incluso más determinante del cambio en el sistema fiscal: la economía política de la imposición. Los que diseñan y ponen en práctica los sistemas fiscales, al igual que aquellos que intentan evadirlos, se consideran a sí mismos en su mayor parte personas eminentemente «prácticas» que responden al mundo que les rodea tal como lo ven. Keynes (1936: 384-385) dijo una vez que «los hombres prácticos, que se creen libres de influencias intelectuales, suelen ser los esclavos de algún economista difunto... más tarde o más temprano, son las ideas, no los intereses creados, las que son peligrosas para el bien y para el mal». Esta afirmación halaga indebidamente a los economistas a la vez que concede poca importancia a los intereses y otros factores. La política fiscal está configurada no sólo por ideas e intereses creados, sino también por condiciones económicas cambiantes, por restricciones administrativas y posibilidades tecnológicas y, sobre todo, por las instituciones políticas dentro de las cuales estos factores afectan a las decisiones políticas (20).

Los países en desarrollo no son diferentes de otros: las ideas, los intereses y las instituciones determinan la política fiscal. El mejor sistema fiscal para un país es el que refleja presumiblemente su estructura económica, su capacidad para administrar impuestos, sus necesidades de servicios públicos y su acceso a otras fuentes de ingresos tales como las ayudas o el petróleo. Además, debe tener en cuenta todos esos factores nebulosos pero importantes, como son la «moral fiscal», la «cultura fiscal» y, quizás por encima de todo, el nivel de «confianza» existente entre las personas y su gobierno (21). Las decisiones de política fiscal no se toman en el vacío. Ni tampoco los sistemas fiscales se llevan así a la práctica. Los impuestos que se adoptan en un país y la forma en que se administran son siempre, y en cualquier lugar, interdependientes, y reflejan el resultado de complicadas interacciones sociales y políticas entre los diferentes grupos de la sociedad, en un contexto institucional determinado por la historia, y la capacidad administrativa del Estado. Como ocurre con la administración fiscal, las políticas fiscales merecen por tanto una estrecha atención por parte de los interesados en mejorar la política fiscal.

III. TENDENCIAS EN LA INVESTIGACIÓN FISCAL

Hasta hace muy poco tiempo, el análisis de las dimensiones administrativas o políticas de la imposición han recibido poca atención de los economistas. Comprensiblemente, en su lugar, las investigaciones sobre la imposición han estado tradicionalmente dirigidas hacia las cuestiones económicas más convencionales. En este contexto, ¿qué enseñanzas ha sugerido en las últimas décadas este impresionante cuerpo de investigación a quienes pretenden mejorar la política fiscal en cualquier país?

1. Renta versus consumo

Como señala Auerbach (2009), la visión académica aceptada de una buena política fiscal, en torno a 1970, era aproximadamente la siguiente:

1) El impuesto ideal era el impuesto sobre la renta de base amplia y tipos progresivos.

2) Las ganancias del capital se gravaban adecuadamente con este impuesto. No obstante, en la práctica, las ganancias sólo podrían gravarse sobre una base de realización, mitigándose a menudo los efectos de inmovilización resultantes mediante un tipo de gravamen reducido.

3) La integración de los impuestos sobre la renta personal y de sociedades se contemplaba como una forma de hacer más neutrales tanto la decisión de constituirse en empresa como la elección acciones-endeudamiento. Con pragmatismo, la desgravación de los dividendos también atenuaba la distorsión generada por los tipos impositivos más bajos sobre las ganancias del capital.

4) El procedimiento dominante en la imposición de los flujos de renta interfronterizos era la neutralidad en la exportación de capitales, aunque también se podría haber defendido, en cierta medida, la neutralidad en la importación de capitales.

A mi entender, este breve resumen cuenta la historia de la década de los sesenta: todo tenía que ver con el impuesto sobre la renta, por lo menos en los países de habla inglesa. Ciertamente, en su momento, Harberger (1968) calificó al informe de la Canadian Royal Commission de 1966 de «hito en los anales de la imposición», precisamente porque se consideró como el intento más detallado de convertir estas ideas en recomendaciones políticas prácticas.

Durante las últimas décadas, no obstante, muchas de las verdades políticas arriba mencionadas han sido rebatidas (22). De la investigación fiscal han surgido nuevas y diferentes directrices para los políticos. Y, lo que es más importante, la imposición sobre el consumo se ha convertido en algo intelectualmente respetable. Realmente, para muchos de los economistas contemporáneos (aunque para pocos políticos) un buen sistema fiscal será probablemente aquel que se base en la imposición sobre el consumo. De hecho, durante las décadas de 1980 y 1990 gran parte de la literatura teórica (principalmente norteamericana) sobre esta materia se centraba en cómo diseñar y aplicar un impuesto progresivo «óptimo» sobre el consumo que sustituyera al impuesto sobre la renta, aunque nadie lo haya llevado aún a la práctica en ningún sitio (23). En la actualidad, el pretérito entusiasmo por esa sustitución fiscal al por mayor parece haberse apagado incluso en los círculos teóricos. Aun así, sigue quedando un efecto residual importante: en este momento son pocos los economistas partidarios de gravar las rentas del capital, si acaso, a tipos elevados.

De la investigación fiscal contemporánea destacan dos resultados relevantes para la política fiscal. Ante todo, la expansión a escala mundial del IVA, probablemente beneficiada hasta cierto punto por la eliminación de (la mayoría de) los economistas

profesionales de la lista de oponentes a la imposición sobre el consumo en general. Curiosamente, el principal resultado práctico del prolongado debate teórico habido sobre las «nuevas» formas de impuestos directos progresivos sobre el consumo puede haber sido el de fomentar un mejor, aunque aún no muy progresivo (si algo), impuesto indirecto sobre el consumo (24). En segundo lugar, para un número creciente de economistas, cada vez es más difícil esgrimir un buen argumento (distinto al de la dificultad práctica de distinguir unas de otras) a favor de una imposición idéntica de las rentas del trabajo y de las del capital.

¿Qué significa esto para los países en desarrollo? En estos países la sustitución de los impuestos sobre la renta por la imposición progresiva sobre el consumo nunca fue, como demostraron muchos años atrás los esfuerzos inspirados por Kaldor en la India y en lo que entonces era Ceilán y ahora Sri Lanka (Goode, 1961), una posibilidad real. A la postre, además de hacer del IVA un impuesto más aceptable, en la práctica el principal impacto de todo este embrollo de las nuevas formas potenciales de impuestos directos sobre el consumo puede llegar a ser la revitalización de los impuestos sobre la renta en los países en desarrollo, mediante su conversión en algo más parecido a impuestos duales, con tipos medianamente progresivos sobre las rentas salariales, pero básicamente lineales sobre las del capital (Bird y Zolt, 2009).

Una conclusión adicional importante de la investigación contemporánea es que, como ha aclarado Auerbach (2009), los países ya no pueden seguir tratando la dimensión «internacional» de la política fiscal como una suerte de simple «apéndice» de sus políticas fiscales nacionales. Con los mercados de capitales más abiertos de las últimas décadas, todos los países compiten, en cierta medida, por el capital, y necesitan proyectar esta realidad sobre sus sistemas de imposición sobre la renta. Desafortunadamente, como señala Auerbach (2009: 22), la investigación fiscal no ha producido hasta ahora «...normas simples que nos digan cómo debería ser un sistema impositivo internacional». Aunque éste no es un tema en el que podamos profundizar aquí, parece improbable que las respuestas a los problemas irresolubles a los que se enfrentan los diseñadores fiscales internacionales se encuentren en los principios tradicionales de la residencia o la fuente (Bird y Wilkie, 2000), o en nuevos «principios» como el de «neutralidad de la propiedad del capital» (Desai y Hines, 2003). Algunos (Tanzi, 1995) han sugerido que lo que el mundo puede necesitar para

intentar resolver los problemas fiscales de la globalización es algún tipo de «Organización Fiscal Internacional» formal, con ciertos poderes de ejecución como mínimo. No obstante, esto parece estar algunos pasos gigantescos más cerca del «gobierno mundial» de los que probablemente nadie vaya a dar en un futuro próximo (o quizá no debería dar en absoluto). En su lugar, lo que deberían hacer quienes buscan soluciones al dilema fiscal internacional es, probablemente, prestar más atención en el contexto internacional al marco institucional del que, si somos persistentes, pueden surgir eventualmente soluciones razonables; es decir, aceptables (Bird y Mintz, 2003). Cuando el principio no ofrece ninguna respuesta, la práctica lo hará eventualmente de una u otra forma. Como apuntan Babcock y Loewenstein (1997: 122): «...hay muchos problemas que las personas no pueden resolver en abstracto, pero que sí lo pueden hacer si se sitúan en el contexto del mundo real». La imposición internacional puede ser uno de estos problemas.

2. Teoría de la imposición óptima

Una característica adicional del panorama fiscal de la década de 1970, señalada por Auerbach (2009), es que la teoría del *second best* dificultaba la decisión acerca de si se podrían o deberían corregir ciertas distorsiones o realizar reformas parciales. Afortunadamente, los desconcertados pronto vieron la salvación, o al menos eso parecía, con la aparición de la teoría de la imposición óptima (TO). Un estudio reciente de Mankiw, Weinzierl y Yagan (2009) destaca con acierto numerosas lecciones que los políticos pueden extraer de la TO, entre las que figuran las siguientes:

- 1) Los tipos marginales sobre las rentas más elevadas deberían reducirse.
- 2) Una escala de tipo de gravamen más lineal (más proporcional) podría ser lo mejor.
- 3) Los impuestos deberían variar con las características personales y con la renta.
- 4) Sólo se deberían gravar los bienes finales, y por lo general de forma uniforme.
- 5) No se deberían gravar las rentas del capital, al menos *ex ante*.

Mankiw, Weinzierl y Yagan (2009) concluyen que los políticos de los países de la OCDE parecen haber

oído al menos parte de la llamada de sirena TO. Respecto al impuesto sobre la renta personal, por ejemplo, aunque tanto la teoría como la evidencia sobre los beneficios de su aplicación siguen siendo ambiguas, muchos países, desarrollados y en desarrollo, han reducido los tipos marginales establecidos sobre los receptores de rentas altas. En el caso de Latinoamérica, sin ir más lejos, el tipo medio más elevado del impuesto sobre la renta personal descendió del 51 por 100 en 1985 al 28 por 100 en 2003, y el tipo medio del impuesto de sociedades del 41 por 100 al 28 por 100 (Lora y Cárdenas, 2006).

Los tipos impositivos marginales (TIM) inducen claramente múltiples cambios en el comportamiento de los contribuyentes, con sus consiguientes costes económicos. Entre estos cambios inducidos por la imposición pueden incluirse cambios en las horas trabajadas y en la participación de fuerza de trabajo, la sustitución del consumo no gravable por el gravable, cambios en el momento de realización de la renta, cambios en las formas de las retribuciones (incluida la constitución de sociedades), el uso de la retribución diferida y otros refugios fiscales, y un aumento de la evasión fiscal (25).

Estas afirmaciones pueden no ser controvertidas para los economistas. Desafortunadamente, tampoco son de gran utilidad para los políticos. La TO deja bien claro que un TIM elevado es mucho más costoso cuando se aplica a una base imponible más sensible a los tipos marginales (cuando, por ejemplo, los contribuyentes afectados pueden sustituir fácilmente trabajo remunerado por atención familiar no remunerada, o un empleo convencional por actividades en el sector informal menos gravadas, o incluso pueden desplazarse a otro país). Estas respuestas de comportamiento a la imposición pueden resumirse de forma clarificadora en la «elasticidad de la renta imponible» (Feldstein, 1995): la reducción media porcentual de la renta imponible de un contribuyente debida a todas las respuestas de comportamiento cuando la cuota marginal del contribuyente (uno menos el tipo impositivo marginal) desciende en un 1 por 100. Al analizar los resultados de la reforma fiscal estadounidense de 1986 en una muestra de contribuyentes, Feldstein (1995) estimó una elasticidad de la renta imponible muy elevada, oscilando las estimaciones preferidas entre un 1,0 por 100 y un 1,5 por 100. Para dar perspectiva a estas estimaciones, nótese que la elasticidad unitaria implica que los ingresos públicos alcanzarían su nivel máximo a un tipo impositivo del 50 por 100; incrementos adicionales en los tipos reducirían realmente los ingresos. Este enfoque es una forma útil

de tratar de dar más sentido a los antiguos argumentos de eficiencia y de hacerlos más atractivos para los políticos. Como afirman Mankiw, Weinzierl y Yagan (2009), «aunque la literatura sobre imposición óptima no ha dado una respuesta concluyente a la cuestión de cuán lejos de la linealidad se encuentra la política fiscal óptima, los políticos parecen haber decidido que cuanto más linealidad mejor». Aun así, pese a que los tipos del impuesto sobre la renta han descendido en todo el mundo, Mankiw, Weinzierl y Yagan (2009) concluyen que hay pocas pruebas de que la estructura de los TIM concuerde con lo que el análisis sugiere.

Además, aunque la mayoría de los países de la OCDE han modificado sus programas fiscales (incluidas las transferencias relacionadas directamente con la renta, así como los créditos de impuesto reembolsables), que tienen en cuenta de algún modo características distintas a la de la renta, entre ellas la edad, el parentesco y la incapacidad, muchos de ellos han sido reacios a continuar con estos «añadidos». Mankiw, Weinzierl y Yagan (2009) sugieren que una de las razones que explican esta reticencia es quizá que se han considerado relevantes otros criterios distintos al de «capacidad», como son los beneficios recibidos y la equidad horizontal. Estos criterios no sólo son probablemente correctos, sino que, además, como se verá más adelante, los políticos también actúan correctamente al tenerlos en cuenta, con independencia de si se ajustan con precisión a la estructura TO. La incapacidad de los investigadores fiscales para facilitar criterios claros respecto a cuestiones básicas del diseño del impuesto sobre la renta, como, por ejemplo, la unidad contribuyente apropiada (Auerbach, 2009), es sólo un ejemplo de las limitaciones del enfoque TO como guía de una buena política fiscal. Como dijo Shakespeare, «hay más cosas en el cielo y en la tierra, Horacio, de las que tu filosofía imagina».

Volviendo a la imposición sobre el consumo, no es extraño que los autores que han cultivado diligentemente el viñedo de la TO sostengan que «...la gran y creciente importancia de los impuestos sobre el valor añadido indica que los políticos han internalizado ciertas lecciones de la teoría de la imposición óptima respecto a la imposición de los bienes y servicios. (Mankiw, Weinzierl y Yagan, 2009: 20)». No obstante, quizá sea más plausible afirmar que el IVA se ha llevado todos los premios por una serie de razones que tienen poco o nada que ver con la «internalización» de las lecciones de la TO. En lo que ahora es la Unión Europea, por ejemplo, las razones por las que se adoptó el IVA fueron, en principio, tratar de resol-

ver los engorrosos problemas comerciales interfronterizos. En la mayor parte del resto del mundo, las razones fueron, en parte, sus reputadas ventajas administrativas en comparación con otras formas de impuestos sobre las ventas, en parte el deseo del FMI y otros asesores externos de incrementar la elasticidad-renta de los impuestos sobre el consumo, y, más recientemente, la necesidad de adaptarse a la liberalización del comercio asociada a la Organización Mundial del Comercio.

De modo similar, aunque Mankiw, Weinzierl y Yagan (2009: 22) parezcan un poco desilusionados al llegar a la conclusión, respecto a los países de la OCDE, de que «tanto los tipos nominales sobre el capital como los tipos efectivos estimados siguen situándose muy lejos de cero, el nivel recomendado por los modelos de imposición óptima», algunas páginas más adelante afirman con más entusiasmo que «...ciertas tendencias de la política fiscal dejan entrever victorias, al menos parciales, de la teoría de la imposición óptima. Quizá la más importante de ellas sea la tendencia mundial a la reducción de los impuestos sobre las rentas del capital... (p. 25)». Nuevamente, puede surgir la duda de hasta qué punto se puede atribuir esta tendencia a la lenta inoculación de la TO en las mentes de los políticos. Un factor mucho más importante, por ejemplo, ha sido seguramente la tan debatida «globalización» de los mercados internacionales de capital, y la consiguiente competencia internacional y regional por el capital que tan destacado papel tuvo en la política fiscal anterior a la crisis actual.

Hace algunos años, en un estudio de Newbery y Stern (1987), el primer intento importante para aplicar la TO a la imposición de los países en desarrollo, McLure (1990: 431) apuntaba que «...los estudiantes universitarios, claramente incapaces de distinguir el bosque de la realidad en tanto que rodeados por los elevados árboles de la teoría económica, ...deberían ser conscientes de que en el análisis de la imposición de los países en desarrollo hay mucho más de lo que la teoría económica más sofisticada ha desarrollado en este impresionante volumen». Mankiw, Weinzierl y Yagan (2009: 2) reconocen con acierto que «mientras sigan existiendo grandes vacíos entre teoría y política, la...cuestión va a seguir siendo si los políticos tendrían que aprender más de los teóricos, o viceversa». En lo que se refiere a los países en desarrollo, la elección parece obvia: los investigadores fiscales necesitan comprender los objetivos y las restricciones reales a los que se enfrentan los políticos antes de ofrecerles soluciones prefabricadas a lo que creen que son sus pro-

blemas. Como argumentaban Slemrod (1990) y otros, por ejemplo, es crucial incorporar las limitaciones administrativas al análisis de la TO. Más aún, como han sostenido Moore (2007) y otros, también debemos tener en cuenta explícitamente el grado en que factores tales como la equidad horizontal pueden reflejar, y afectar a, la función básica de «construcción del Estado» de la imposición en los países en desarrollo.

Este punto resulta particularmente convincente ante la cada vez más sofisticada teoría TO desarrollada recientemente en un marco analítico dinámico y estocástico. El trabajo en esta línea es complicado y, como exponen Mankiw, Weinzierl y Yagan (2009), hasta ahora ha proporcionado pocos mensajes claros a los políticos. Tampoco parece probable que vaya a hacerlo en un futuro próximo, por no decir nunca, a los políticos de los países en desarrollo. Estos países están poblados no sólo por el *homo oeconomicus* de la economía neoclásica dominante —graduados de la «MaxU» (la Facultad de Maximización de la Utilidad), si existiera—, sino también por gente muy diferente, a la que Cullis, Jones y Lewis (2009) llama *homo realitus*. Este ser, objeto de gran parte de los estudios actuales sobre economía del comportamiento, se satisface dentro de una racionalidad limitada y es sensible a los efectos de su estado, puntos de referencia, interdependencia de preferencias y otras características molestas para una perspectiva MaxU (26). Para complicar más la historia, los países en desarrollo viven supuestamente con la esperanza de que, escondido en algún lugar, pueda haber algún espécimen de la criatura recién redescubierta que Bronk (2009) denomina *homo romanticus* (el agente de cambio empresarial e imaginativo central en el modelo de desarrollo de Schumpeter, 1934, 1942) (27). No es que sólo sea complejo el mundo en el que se toman las decisiones políticas; también lo es la gente que toma, y reacciona ante, tales decisiones.

IV. ¿QUÉ HEMOS APRENDIDO?

En las últimas décadas, los dos cambios más importantes que se han producido en los sistemas fiscales han sido la introducción del IVA y la tendencia al aplanamiento de las tarifas del impuesto sobre la renta. La investigación económica ha contribuido, indudablemente, de forma muy significativa a estos dos importantes cambios de la imposición. Sin embargo, los países no los han hecho porque los economistas hubiesen producido teorías convincentes o evidencia empírica de que iban a beneficiarles. Por

el contrario, la historia de la fiscalidad sugiere que gran parte de la investigación fiscal se realiza porque los países cambian sus políticas fiscales por razones propias (28). Con frecuencia, lo que hacen los investigadores fiscales no es tanto dirigir al elefante de las reformas como limpiarlo por detrás. El IVA, por ejemplo, se desarrolló en Francia y luego se adoptó en Europa como la mejor forma de administrar el impuesto general sobre el consumo, particularmente en relación con el comercio interfronterizo. Los países redujeron e hicieron más proporcionales sus impuestos sobre la renta tanto porque aumentó el número de personas que ascendieron a tramos de renta antes ocupados, en todo caso, por unas cuantas personas ricas como por la percibida competencia internacional por el capital y, hasta cierto punto, por trabajadores altamente cualificados (29). Los economistas vinieron después, y ordenaron y racionalizaron en términos de desarrollos teóricos aceptados lo que, en cierta medida, ya había sucedido en el mundo real.

Incluso cuando los políticos compran los argumentos económicos y la evidencia empírica, casi siempre lo hacen por razones propias, no porque los doctores en economía les digan que les beneficiarían. Para ilustrar lo poco que tienen que ver, normalmente, las investigaciones con la política, considérese, por ejemplo, el caso de los impuestos sobre la propiedad en EE.UU. En este país, la investigación sobre esta figura impositiva ha sido siempre una industria importante (30). No obstante, es difícil detectar efectos, si alguno, sobre la política fiscal actual que sean fruto de dicha investigación. Ninguno de los numerosos, y en ocasiones importantísimos, cambios que se han producido en la política de la imposición sobre la propiedad en los últimos años parece reflejar una gran preocupación, si alguna, por los descubrimientos de los investigadores. Por ejemplo, es imposible encontrar algún respaldo de la literatura a la política cada vez más extendida de imponer topes y límites arbitrarios a los impuestos sobre la propiedad. La investigación acerca del impuesto sobre la propiedad y de la política fiscal en relación con este impuesto parece consistir en actividades desempeñadas por diferentes personas en diferentes despachos no bien comunicados.

Los impuestos sobre consumos específicos son vetustas figuras impositivas que siguen generando ingresos importantes en muchos países. Los estudios que han considerado los efectos de eficiencia de los impuestos sobre las bebidas alcohólicas y el tabaco son innumerables. Una vez más, sin embargo, estos estudios apenas han tenido repercusión

perceptible sobre el nivel o la estructura de estos impuestos (31). Y lo mismo sucede con los impuestos sobre vehículos y combustibles, a pesar de la abundante literatura económica que sugiere diseños alternativos para estos gravámenes sobre la base de la eficiencia. Los efectos percibidos sobre la equidad y la política casi siempre prevalecen sobre los del análisis de eficiencia, incluso cuando, inusualmente, este último se presenta a los políticos en un idioma y un contexto con los que pueden relacionarse.

¿Significa esta evaluación, bastante negativa, de los efectos de la investigación sobre la política fiscal que nos debemos rendir? Por supuesto que no. En primer lugar, es fundamental, parafraseando a Harberger (1971), que los economistas sigan portando con orgullo la bandera de la eficiencia mientras se libra la batalla. Si no lo hacemos, probablemente nadie lo hará por nosotros, y la eficiencia es algo que realmente importa... «mucho», pese a que, como se ha señalado anteriormente, debería haberse hecho mucho más por expandir la perspectiva normativa, tal y como ha sugerido parte de la literatura sobre la economía del comportamiento (Congdon, Kling y Mullainathan, 2009), así como, en algunos aspectos, la perspectiva positiva; por ejemplo, en términos del probablemente mucho más elevado coste marginal de los fondos públicos (CMFP) en el contexto de los países en desarrollo que en el de los desarrollados (Estache y Wren-Lewis, 2009). En segundo lugar, el vaso de la investigación está por lo menos medio lleno desde la perspectiva política. La presión a la baja sobre los tipos de gravamen de los impuestos sobre la renta personal y de las sociedades ha venido apoyada, si no iniciada, por la creciente investigación sobre la medición de las distorsiones generadas por los elevados tipos marginales. De igual modo, la extendida adopción del IVA se debe probablemente, al menos en parte, a la aceptación del argumento económico de que esta forma de impuesto sobre las ventas es económicamente menos distorsionante (32). Sin embargo, los economistas no deberían hacerse demasiadas ilusiones; estudios económicos igualmente convincentes (no convincentes) sobre los perjuicios ocasionados por unos impuestos sobre la renta de sociedades, los consumos específicos, la propiedad y las nóminas salariales pobremente diseñados no han encontrado una audiencia tan receptiva.

Los misioneros fiscales del FMI y de otras instituciones comercializaron ampliamente el modelo de impuesto sobre la renta con tipos bajos y base amplia (TBBA), y el IVA en calidad de impuesto superior sobre las ventas y la mejor forma de sustituir los impuestos sobre el comercio exterior (33). No obs-

tante, no todo lo que estos misioneros tenían en venta encontró un mercado receptivo. El relativo éxito de los dos «grandes» cambios mencionados puede basarse perfectamente, al menos hasta cierto punto, en el hecho de que, razonablemente, coinciden con los intereses de la élite. Por definición, las élites pagan la mayor parte de los impuestos sobre la renta en los países en desarrollo. Consiguientemente, se benefician directamente de impuestos sobre la renta más reducidos y proporcionales. Las élites no pagan la mayor parte del IVA. Sin embargo, controlan a las empresas que actúan como agentes de recaudación de este impuesto, y generalmente les interesa ampliar lo más posible la base imponible para poder meter en la red impositiva cuantos más puedan de sus competidores en el «sector informal».

1. Consideraciones distributivas

De la amplia experiencia acumulada desde la posguerra pueden extraerse algunas lecciones menos frías. Una de ellas es que los economistas fiscales que deseen influir en la política pública deberán prestar mayor atención a las cuestiones que motivan a quienes toman las decisiones políticas —políticos y funcionarios— y, más generalmente, a la gente, aun cuando ello signifique prestar algo menos de atención a la producción de trabajos académicos publicables. Esto no es pedir que se «enmudezca» al análisis político. Por el contrario, es abogar por su adecentamiento.

Como ilustración, los análisis que suponen que las consideraciones distributivas no son importantes o pueden adaptarse con facilidad mediante ajustes (normalmente sin especificar) en algún otro punto del sistema de transferencias-impuestos, simplemente no tienen repercusión en el contexto político de los países en desarrollo. Los aspectos distributivos importan en política fiscal. Es más, suelen predominar en las mentes de quienes diseñan la política. Pese a ello, es improbable que la principal preocupación sea un objetivo del tipo del de alivio general de la pobreza, perseguido por numerosos escritores académicos sobre desarrollo. Los políticos pueden hablar sobre el alivio de la pobreza y una distribución más igualitaria de la renta, pero, en realidad, sus preocupaciones se centran generalmente mucho más en los resultados políticos. ¿Cómo se verá afectada esta región o localidad en relación con esta otra? ¿Saldrán beneficiados o perjudicados los propietarios residenciales? ¿Cómo afectará a los niños? ¿Y a los ancianos? ¿Cuáles serán los efectos sobre los agricultores y el sector rural? ¿Mejorará o empeorará la industria?

Estas cuestiones rara vez se consideran en las principales líneas de investigación académica, pero con frecuencia son la esencia y el meollo de las decisiones políticas actuales. Para que tenga repercusión en los círculos políticos, la investigación tiene que hablar de estas cuestiones, se adapten fácilmente o nada en absoluto al modelo de investigación disciplinaria aceptado. Como muestra la fascinante historia de la desaparición (transitoria) de los impuestos sucesorios en EE.UU. hace algunos años, una buena historia, aunque sea falsa, puede superar a 100 estudios econométricos eminentes (Graetz y Shapiro, 2005). Si los economistas quieren que sus investigaciones se tomen en serio, también tienen que ser capaces de contar buenas historias que tengan que ver con las preocupaciones de la gente, independientemente de que estas preocupaciones se consideren primordiales, o al menos aceptables, en los círculos académicos.

La justicia es siempre una cuestión clave en el diseño de cualquier régimen fiscal. Por supuesto que lo que una persona considera equitativo o justo puede diferir de lo que consideren otras. Algunos, por ejemplo, pueden poner mayor énfasis en la equidad horizontal que en la vertical, como, según la OCDE, ocurre cada vez más en los países desarrollados y como Boylan (1996) y Bergman (2003) también han observado en el caso de Latinoamérica. Otros pueden inclinar la balanza al otro lado, como han hecho durante mucho tiempo los pensadores «progresistas». En sentido amplio, la *equidad horizontal* exige que aquellos que se encuentren en circunstancias similares paguen los mismos impuestos, mientras que la *equidad vertical* exige diferencias apropiadas entre contribuyentes en diferentes circunstancias económicas. Quienes tienen la misma capacidad de pago deberían tener las mismas responsabilidades fiscales. Del mismo modo, la justicia exigiría aparentemente que los contribuyentes con mayor capacidad de pago pagasen relativamente más impuestos. Ambos conceptos tienen un considerable atractivo. Desafortunadamente, ninguno de los dos es de gran utilidad para construir en la práctica un sistema fiscal.

Chu, Davoodi y Gupta (2000) analizaron treinta y seis estudios sobre incidencia impositiva de diecinueve países en desarrollo diferentes: trece de ellos consideraban progresivos sus sistemas fiscales y otros dos grupos de siete, proporcional y regresivo; los restantes presentaban resultados contradictorios o efectos insignificantes. La mayor parte de la progresividad manifestada procedía de los impuestos sobre la renta. Hasta cierto punto, los impuestos sobre la renta

suelen ser progresivos en la mayoría de los países en desarrollo. Ciertamente, mientras los impuestos sobre la renta no afecten a las personas más pobres (las situadas al margen del sector del mercado), seguramente serán progresivos. Dentro del sector gravado incluso, tipos progresivos significan que el impacto del impuesto es progresivo, al menos en el grupo de los que han de pagar el impuesto con la mayor parte de su renta; por ejemplo, porque la reciben de una empresa del sector público en forma de salarios. No obstante, en la mayoría de los países en desarrollo se recaudan pocos impuestos, si alguno, sobre la renta del capital o la renta (mixta) de los trabajadores autónomos, y es improbable que esta escasa recaudación se distribuya de forma progresiva.

¿Es importante la progresividad impositiva para la política distributiva? Harberger (2006) sostiene que no mucho: en tanto en cuanto la política gubernamental afecte a la distribución de la renta y el patrimonio, proporcionar educación (aunque se financie con impuestos regresivos) es mucho más eficaz que gravar a los ricos. Ni siquiera en un país relativamente avanzado como Chile, que cuenta con una Administración fiscal relativamente efectiva y excepcionalmente bien desarrollada, la progresividad del impuesto sobre la renta tiene alguna influencia significativa sobre los resultados distributivos (Engel, Galetovic y Raddatz, 1999). Aunque pueda argumentarse que los impuestos progresivos reparten la carga del gobierno de forma más justa, hay pocos países pobres en los que incluso los impuestos más progresivos sobre el rico puedan, hasta ignorando los efectos de incentivo, establecer grandes diferencias con el pobre. No fue gravando a los ricos, sino a la creciente clase media, como los países desarrollados «alcanzaron la mayoría de edad» como grandes estados (Lindert 2003). En Latinoamérica, donde las desigualdades son tan evidentes, los impuestos sobre la renta sólo empezaron a ser relativamente eficientes y fuente de ingresos efectivas cuando los países (algunos) comenzaron a hincarle el diente a la clase media, combinando fundamentalmente la reducción de los tipos más altos con el descenso del nivel al que estos tipos rebajados se aplicaban (Lora y Cárdenas, 2006).

El fracaso generalizado de los economistas fiscales a la hora de decir algo sobre cuestiones distributivas que los políticos consideren útil los ha relegado, con frecuencia, a un segundo plano en el debate político. Los estudios distributivos están algo pasados de moda en los círculos académicos. Estos estudios son casi siempre conceptual y empíricamente difíciles, y se ajustan a un modelo muy específico.

En cualquier caso, como la equidad sigue estando en el centro de la economía pública, a menos que los economistas puedan llegar a tratar este tema de forma más explícita y satisfactoria, y hasta que no lo hagan, parece improbable que su récord de éxito en cuanto a influencia sobre la política fiscal vaya a mejorar mucho (34).

Además, si se pretende influir en la política, hay que escribir de una forma, y en un foro, que llegue a los políticos. Algunos estudiosos de la economía no han dudado en comprometerse en el debate público sobre las cuestiones claves de la política, intentando convencer a grandes audiencias de la validez e importancia del análisis económico de la imposición. No obstante, esta incursión en la política está normalmente fuera de los límites de quienes aspiran a integrarse en un departamento universitario de economía. Aun así, los economistas preocupados por la persistencia de «malas» políticas no respaldadas por un razonamiento coherente, o por evidencia empírica consistente, deberían comunicarse con los políticos y comprometerse con el (pequeño) público informado con el que éstos interactúan.

La política fiscal no es sólo economía, sino también política. Para comprender cómo se percibe el análisis económico de los problemas fiscales en cualquier país y cómo afectará a los resultados políticos, han de comprenderse los factores políticos y económicos que dan forma a las decisiones y los resultados políticos en ese país. El nivel y la estructura de la imposición en cualquier país reflejan los factores institucionales plenamente asentados que, en ausencia de *shocks*, no cambian con rapidez. Las decisiones de política fiscal no se toman en el vacío. Tampoco las toma un gobierno de beneficencia. Reflejan el resultado de complejas interacciones sociales y políticas entre diferentes grupos de la sociedad en un contexto institucional establecido por la historia y la capacidad administrativa del Estado. La imposición no es sólo un medio de financiación del gobierno, es también un componente sumamente visible del contrato social que subyace al Estado. Es más probable que los ciudadanos cumplan las leyes fiscales si aceptan al Estado como legítimo y creíble y, hasta cierto punto, por tanto, si están dispuestos a apoyarlo y a temerlo más de lo que ocurriría de otro modo. Los cambios en la política fiscal dependen consiguientemente, en gran medida, de cómo perciban los diferentes grupos políticos los cambios propuestos y de cómo reaccionen ante estas percepciones. En palabras de Lledo, Schneider y Moore (2003), cualquier reforma fiscal importante es así, siempre y en todas partes, «un ejercicio de le-

gitimación política». Aquellos que tengan que pagar más, tendrán que estar convencidos de que a cambio obtendrán algo que merece la pena. Aquellos que no quieran pagar más no deberán poder bloquear la reforma y, a la postre, deberán estar dispuestos a permanecer en el país o a abandonarlo (35). Aquellos que, dentro del gobierno y en el sector privado, tengan que realizar la reforma, tendrán que apoyarla o, por lo menos, no sabotearla de forma activa. Y, por supuesto, los políticos tendrán que sentir suficiente apoyo como para garantizar que la reforma no sólo se incluya en la agenda, sino que además se ponga en marcha.

Los politólogos han redescubierto recientemente que los impuestos importan, y que en los países en desarrollo se están realizando algunos de los más interesantes y prometedores trabajos sobre política fiscal (36). Los economistas también deben prestar mayor atención a la cuestión de cómo se formula (y podría formularse) la política fiscal en regímenes democráticos y no democráticos, así como a la de si los políticos de los países en desarrollo deben hacer mejor uso de la experiencia para desarrollar y aplicar la política fiscal.

2. Responsabilidad y visibilidad

Como ejemplo de la importancia de adoptar la política tributaria correcta, considérese una cuestión aparentemente menor sobre el IVA. ¿Debería de presentarse el IVA por separado de los precios? Esta cuestión no tiene una respuesta fácil (37).

Los impuestos sobre la venta al por menor (IVM), al igual que la mayor parte de los que se aplican en EE.UU., se presentan invariablemente de forma separada, como gravamen girado sobre el precio notificado cuando el consumidor llega a la caja registradora de cobro. Aunque este proceso es engorroso y desagradable —nadie tiene nunca el cambio preciso!— el mismo hecho de resultar molesto puede considerarse positivo para la democracia si se piensa que los ciudadanos deberían conocer el coste de sus gobiernos. Sin embargo, esta transparencia también hace más difícil subir los impuestos, porque cualquiera se entera al instante de los incrementos impositivos. En contraste, en la mayoría de los países el IVA se incluye en los precios notificados, y por tanto no es obvio inmediatamente para el consumidor en el punto de venta (aunque se le puede indicar de forma explícita en el recibo o factura de la caja registradora). Visible o invisible: ¿importa?

Aunque se han realizado pocos estudios sobre esta cuestión (38), es perfectamente plausible pensar que sería más fácil introducir (o incrementar) un impuesto si no se recordase lamentablemente a las personas que los impuestos existen añadiéndolos por separado al precio indicado en el producto cada vez que compran algo (39). Además, si el IVA es relativamente invisible, puede ser más fácil disponer de una base imponible mejor y más amplia, gravándose un abanico más amplio de servicios. Una base imponible más amplia es indudablemente más deseable, tanto en el terreno administrativo como en el económico, que otra erosionada por la resistencia popular a los impuestos sobre los alimentos, las medicinas, los libros escolares y demás. Por otra parte, si las personas supiesen qué es lo que están pagando por lo que obtienen del Gobierno, entonces, aunque el precio de una mayor transparencia fuese un IVA menos perfecto, podrían considerar que vale la pena pagar el precio (40). A la vista de estos argumentos en conflicto, llama la atención el que casi todos los países con IVA hayan optado por ocultar el impuesto al público (41). Este resultado es plenamente comprensible desde el punto de vista de quienes toman las decisiones. Pero ocultar el impuesto no parece, aparentemente, una forma muy atractiva de construir un consenso democrático sostenible que apoye el equilibrio fiscal.

Estas cuestiones han de tenerse en cuenta con cuidado al formularse la política fiscal. Asuntos de *marketing*. Los que desean una reforma seria de la política o la administración fiscal en cualquier país no sólo han de comprender los detalles de la teoría y la práctica fiscal, sino también el oscuro arte de la estrategia política. Esta advertencia deben tomarla especialmente en serio aquellos que se preocupan no sólo de cómo los ingresos impositivos pueden cimentar la construcción de un Estado más sostenible, sino también de cómo la forma de recaudación de estos ingresos puede contribuir, u oponerse, al desarrollo a largo plazo de la legitimidad del Estado.

¿Es la «ilusión fiscal» una vía para alcanzar la sostenibilidad? Consideremos la afectación de ingresos y lo que Breton (1996) denomina la «conexión wickselliana» entre los dos lados del Presupuesto. Establecer este vínculo en las mentes de las personas es crucial para toda la cuestión de la legitimación del Estado (42). La afectación de ingresos (la vinculación de determinadas fuentes de ingresos a determinados gastos) ha existido desde las primeras prácticas fiscales registradas (Webber y Wildavsky, 1986). Los políticos y los contribuyentes consideran con frecuencia a la afectación como una forma atractiva y

factible de financiar la seguridad social, los trabajos en carreteras, los programas medioambientales y otras cosas buenas. A los políticos les gusta la afectación como forma de reducir la resistencia del contribuyente a los incrementos impositivos. A los contribuyentes les gusta la mayor responsabilidad que perciben respecto a cómo se gastan sus pagos impositivos. Los economistas, sin embargo, se han incorporado hace poco tiempo al cuadro en lo que se refiere a comprender y analizar esta práctica fiscal corriente (43).

Quienes se preocupan de la presupuestación coinciden, casi de manera unánime, en que la afectación de ingresos es algo malo; a menudo, al parecer, suponiendo implícitamente que, en su ausencia, las decisiones presupuestarias las tomaría algún dictador benevolente cuyo único objetivo sería maximizar el bienestar social. En términos más prácticos, los expertos presupuestarios, a la vista de la confusión que la afectación desenfrenada ha originado en algunos países, tienden comprensiblemente a afirmar que no es concebible ningún proceso presupuestario racional a menos que se prohíba esta práctica (44). Este planteamiento gladstoniano fue prácticamente indiscutible en teoría hasta que Buchanan (1963) revitalizara un importante argumento de eficiencia (planteado antes por Wicksell) a favor del establecimiento de un vínculo lo más estrecho posible entre la imposición y las decisiones de gasto (45). En este enfoque, la afectación no es simplemente una forma de asegurar el acuerdo público respecto a un incremento impositivo. Puede ser realmente la *mejor* forma disponible de abordar el problema normativo fundamental de la economía pública: cómo proporcionar a las personas los servicios públicos que realmente desean; donde «desean» se interpreta en el único sentido económico relevante de lo que ellas (de forma colectiva, esto es, según se determine a través de sus instituciones políticas) están dispuestas a pagar.

Como todas las instituciones fiscales, la afectación presenta múltiples variantes. El argumento económico a favor de la afectación es más consistente cuando existe un estrecho vínculo entre impuestos y gasto en términos de beneficio, y los ingresos recibidos se gastan en el servicio en cuestión. La afectación relacionada con los beneficios (como las tasas sobre los usuarios), siempre que se diseñe y se lleve a la práctica de forma apropiada, revela las preferencias de los contribuyentes por los servicios públicos y envía una nítida señal de demanda al sector público acerca de la cantidad de servicio que se debería proveer. Dado que los ingresos recibidos (y sólo estos ingresos) se gastan

en el servicio en cuestión, la oferta se ajusta automáticamente a la demanda, y se logra la eficiencia económica. Esta afectación puede considerarse también equitativa en el sentido de que nadie recibe un servicio sin pagar por ello, ni paga sin recibir el servicio. En la medida en que el servicio público así financiado puede equipararse a un servicio ofrecido por el sector privado, en el sentido de que tanto el consumo individual del servicio como el coste marginal de provisión pueden estimarse de forma satisfactoria, la mayoría de las personas consideraría, probablemente, que tales exacciones son justas en general (46). Como los contribuyentes saben que los fondos procedentes de los pagos que se les exigen se utilizarán en la financiación de ciertos gastos, presumiblemente aprobarán los impuestos o gastos si, y sólo si, apoyan también la expansión de la oferta de los servicios públicos a los que se han destinado los ingresos afectados. En consecuencia, las decisiones de ingresos impositivos y de gastos pueden adoptarse de forma más racional que mediante financiación con cargo a fondos generales (47).

En la práctica, esta perfección rara vez parece haberse logrado. Las experiencias de afectación relativamente decepcionantes en muchos países reflejan muchos factores: el coste y la dificultad de controlar por separado muchos fondos presupuestados (Fullerton, 1996), lo inadecuado de muchos vínculos establecidos por razones políticas entre determinados gastos e impuestos (McCleary, 1991), y la comprensible resistencia de los ciudadanos a los intentos de gravarlos adecuadamente por unos servicios inicialmente provistos de forma «gratuita» o a precios altamente subvencionados (Bird y Tsiopoulos, 1997). Gran parte de los ejemplos de afectación que se encuentran en el mundo tienen poco sentido económico. En muchos casos, no sólo no existe ninguna relación lógica entre el gravamen establecido y el gasto al que se ha destinado, sino que tampoco existe ningún vínculo presupuestario sólido. La suma recaudada con la fuente elegida y la suma gastada en la actividad elegida se deciden de forma independiente. ¿Cuál es la racionalidad de esta ilógica falta de vínculos? ¿Afecta a los resultados presupuestarios? Estas cuestiones no son triviales. Muchos países tienen ingresos afectados y todos los días se crean otros nuevos (o al menos se sugieren), y no sólo en el terreno medioambiental.

Otro argumento importante en pro de la afectación de ingresos impositivos para financiar alguna actividad popular es simplemente el del aumento de los ingresos públicos. Los políticos justifican el establecimiento de un nuevo gravamen capitalizando el presunto «efecto halo» de algo popular como la edu-

cación, la salud o «el medio ambiente». En algunos casos, la afectación puede estar motivada por un comportamiento de búsqueda de ingresos. Por ejemplo, un incremento de los impuestos sobre el tabaco y la afectación de sus ingresos a un aumento del gasto en salud puede recibir apoyo desde todos los frentes: desde el de los no fumadores, porque no pagarían el impuesto, pero desean un mayor gasto sanitario; desde el de los fumadores, que se sienten culpables por fumar y les preocupan sus consecuencias, y, por supuesto, desde el elevado número de personas relacionadas con el negocio sanitario y que (presumiblemente) no sólo creen que es positivo aumentar los impuestos sobre tabaco e invertir más en salud, sino que también se percatan de que serían los verdaderos ganadores porque el gasto en salud se incrementaría en consecuencia, aunque esta consecuencia no necesariamente se produce. Algunos estudios (Cnossen y Smart, 2005) sugieren que los impuestos sobre el tabaco son altamente regresivos, y en muchos países ya más elevados de lo que pudiera racionalizarse con cualquier argumento de externalidades. Así pues, ¿cómo pueden resistirse los políticos a esta combinación ganadora para todos? (48).

Aunque las personas, o las élites relevantes, se sientan en general excesivamente gravadas o sean reacias a los incrementos impositivos, a veces puede darse la bienvenida a nuevas iniciativas de afectación por razones como las ya expuestas. Si la afectación tiene sentido, entonces estas iniciativas pueden ser económicamente sensibles. No obstante, salvo que exista una clara racionalidad en términos de beneficio, para un economista es difícil defender cualquier forma de afectación no basada en el beneficio que realmente altere los gastos (en el sentido de que en cualquier actividad el nivel de gasto se determina en el margen por la cuantía de los ingresos recaudados mediante cualquier impuesto o tasa concretos). ¿Pero es necesariamente mala la afectación no económicamente sensible? Quienes piensan que se necesitan más impuestos con buenos propósitos (esté o no la gente de acuerdo), de modo que los ingresos obtenidos por arte de magia fiscal son mejor que nada, no estarán de acuerdo. Quienes están de acuerdo con Musgrave (2000: 101) «... en que la sociedad es capaz de resolver sus preocupaciones habituales de forma democrática, justa y eficiente» pueden esperar, como dijo una vez Abraham Lincoln, que si no se puede engañar permanentemente a todo el mundo es improbable que puedan mantenerse durante mucho tiempo ingresos superiores a los aceptables en otras circunstancias manipulando ilusiones fiscales con afectaciones simbólicas (49).

Un corolario de este argumento sobre la afectación es que las tasas o impuestos sensibles relacionados con el beneficio deberían aplicarse cuando fuera factible, y sus ingresos deberían afectarse de forma apropiada. Desafortunadamente, esta propuesta rara vez se satisface en la realidad. Los derechos, las tasas y los precios públicos que se encuentran en la mayoría de los países casi nunca son sensibles. Ciertamente, una cuestión importante que requiere más estudio es por qué la impresionante evidencia económica que abona el argumento del precio igual al coste marginal ha tenido tan poco impacto en la política. En muchos países los presupuestos están repletos de derechos, tasas y pequeños impuestos que podrían abolirse sin apenas pérdidas de ingresos y con alguna ganancia de eficiencia. Incluso las escasas exacciones afectadas y basadas en el beneficio que, en principio, pudieran tener alguna racionalidad económica potencial precisan indefectiblemente una revisión sustancial para propiciar el uso eficiente de los recursos.

Las razones que subyacen a este lamentable estado de la cuestión son numerosas. Por ejemplo, curiosamente, incluso en las mejores circunstancias es difícil diseñar y poner en práctica buenas tasas sobre los usuarios, y por norma hasta las buenas tasas son impopulares entre los políticos y entre los ciudadanos (Bird y Tsiopoulos 1997). Más aún, es sorprendente la poca atención que se ha prestado a estas cuestiones. Se puede hacer mucho más para mejorar los sistemas de ingresos públicos en la mayor parte de los países en desarrollo a este respecto. Quienes ven en los impuestos «verdes» fuentes potenciales de ingresos futuros deberían estar especialmente preocupados por profundizar en estas cuestiones. Hay mucho que ganar en términos de eficiencia (aunque no siempre en términos de ingresos) mejorando nuestro conocimiento sobre presupuestación «extra-presupuestaria», afectación de ingresos, tasas sobre los usuarios y similares. Estos temas suelen considerarse periféricos a los intereses vitales de la economía pública. Es un error: con frecuencia estas áreas «periféricas» no son sólo capitales para mejorar los resultados de la política fiscal y de otras políticas en muchos países, sino que además queda mucho que aprender ahondando en ellas con detenimiento.

V. EL JUEGO CORRECTO

Al fin y al cabo, si la investigación fiscal ha de tener un impacto más efectivo sobre la política fiscal, los investigadores han de jugar correctamente. Los

cambios importantes en la imposición exigen generalmente cambios importantes en la realidad política de un país o en sus circunstancias económicas. En tiempos normales, una «buena» reforma fiscal —una con la que se pretenda recaudar más impuestos de forma más equitativa y eficiente— puede equipararse a una «buena» ley del cinturón de seguridad: de permanecer todo lo demás igual, se salvarán vidas (la ratio impositiva aumentará). Pero las cosas no siguen siendo las mismas: algunas personas conducen más deprisa cuando llevan cinturón (los esfuerzos administrativos se relajan, las concesiones a los grupos favorecidos se multiplican), con el resultado de que la tasa de siniestralidad (las ratios impositivas) experimentan pocos cambios. Los países parecen alcanzar una especie de posición de equilibrio respecto al tamaño y la naturaleza de sus sistemas fiscales que refleja el equilibrio de las fuerzas e instituciones políticas, y luego permanecen ahí fluctuando alrededor de alguna ratio estable hasta que «impactan con» un nuevo equilibrio (Bird, 2003). Dos explicaciones alternativas pueden estar detrás de este proceso. O bien —algo improbable— que los factores de «oferta» (capacidad) pueden cambiar con el paso del tiempo de tal forma que compensen todos los intentos de incrementar las ratios impositivas; o, lo que es más convincente, que las ideas en cuanto al nivel de imposición «apropiado» —factores de la «demanda»— pueden cambiar con el tiempo, o las instituciones políticas pueden articularlas de manera diferente.

Como he dicho con anterioridad, el mundo de la política fiscal es ahora muy diferente en muchos aspectos de lo que era hace 50, e incluso 20, años. El entorno económico y el intelectual han cambiado. Las ideas importan. Como dijo Blyth (2002: 274), «...ni los recursos materiales ni los intereses propios de los agentes pueden dictar...objetivos ni decirles a los agentes el futuro que deben construir. Las ideas son las que deben hacerlo». Naturalmente, las instituciones y los intereses también son importantes en la configuración de la política fiscal. Para comprender el juego de la política fiscal, han de considerarse todos estos aspectos.

Un ejemplo puede ayudar a clarificar este extremo. Hace algunos años, un análisis de la política fiscal centroamericana indicaba que, en principio, los cambios en la estructura del nivel de imposición (como el grado de énfasis en la imposición sobre la renta) reflejaban fundamentalmente el cambio de equilibrio de poder entre terratenientes, capitalistas, trabajadores y campesinos (Best, 1976). Poco más tarde de la aparición de este artículo, un régimen ex-

plícitamente «izquierdista» (los sandinistas) se hizo con el poder en Nicaragua. ¿Qué ocurrió con los impuestos? Tres cosas:

1) Como Best (1976) podría haber vaticinado probablemente, la presión fiscal creció rápidamente, del 18 por 100 al 32 por 100 del PIB en los cinco primeros años del régimen sandinista.

2) Sin embargo, casi todo este aumento de los ingresos impositivos procedía (probablemente) de impuestos indirectos regresivos, y no de impuestos progresivos sobre la renta (al menos nominalmente).

3) Lo que es más interesante en muchos aspectos, una vez aumentada la presión fiscal en Nicaragua, se mantuvo ahí durante una década (y tres gobiernos sucesivos) después de la derrota de los sandinistas (50).

Como sugiere este ejemplo, definitivamente las ideas políticas importan en la imposición, pero no la dominan necesariamente. Las realidades económicas y administrativas también son importantes. En el mundo real, pocas estructuras impositivas se han diseñado con algún objetivo determinado en mente. A menudo, han venido determinadas tanto por el entorno local cambiante como por el contexto externo cambiante. En el caso de EE.UU., por ejemplo, durante el período de 1860 a 1920, «las crisis económicas y las guerras contribuyeron a crear un consenso en torno a un impuesto sobre la renta que recayese más pronunciadamente sobre los contribuyentes más acaudalados (Weisman, 2002: 366)». El prolongado debate habido durante ese período sobre la imposición no versó realmente sobre los impuestos, sino más bien sobre la clase de sociedad que deseaban los norteamericanos. Lo mismo puede decirse de otros países.

Las ideas sobre el equilibrio relevante entre impuestos y sociedad que se fraguó a lo largo de la primera mitad del siglo XX han cambiado en los últimos años, como atestigua, por ejemplo, la defunción del impuesto de sucesiones en los países desarrollados (51) y el limitado éxito de los países en desarrollo en la consecución de los elevados niveles de imposición sobre la renta a los que muchos de ellos aspiraban en el período poscolonial (Bird y Zolt, 2005). No obstante, y como se ha señalado anteriormente, tanto los niveles como la distribución de las cargas impositivas han cambiado menos de lo que lo han hecho las ideas sobre la naturaleza de un buen sistema fiscal. La cuestión antes planteada acerca de cuál es la mejor forma de dar operatividad a la «conexión wickselliana» no es simplemente

te que la investigación fiscal no ha dado aún respuesta: realmente hasta ahora ni siquiera se ha planteado. Está claro, sin embargo, que el grado en que se toman buenas decisiones (es decir, decisiones que reflejan las preferencias reales del público con tanta fidelidad como sea factible en la práctica) por cualquiera de los lados del Presupuesto no puede separarse de la cuestión de la estructura institucional dentro de la que se adoptan y expresan las decisiones políticas.

Al final, según parece, para la investigación fiscal contribuir a que los políticos tomen las decisiones *correctas* es garantizar que éstos (así como, idealmente, todos los afectados) estén lo más informados posible sobre todas las consecuencias relevantes. Si un país va a tener un mejor sistema fiscal —mejor en el sentido de dar a la gente lo que quiere (y está dispuesta a pagar por ello)—, ha de tener primero un sistema político mejor que convierta las preferencias de los ciudadanos en decisiones políticas tan eficientes como sea posible. «La democracia», dijo una vez Churchill, «es la peor forma de gobierno, si se exceptúan todas esas otras formas que se han probado de vez en cuando» (52). Bahl y Bird (2008b) señalan que «la representación sin imposición» no es la forma de producir buenos resultados en los países descentralizados. Análogamente, «la imposición sin representación» no es la forma de crear un sistema fiscal que probablemente sea económica o políticamente sostenible a largo plazo.

La imposición es siempre, y en todas partes, un concepto controvertido. Algunos pagan y otros no. Algunos pagan más que otros. Algunos reciben servicios compensatorios, otros no. Estos temas se resuelven en los países democráticos sólo a través de los canales políticos. De hecho, la historia sugiere que la necesidad de garantizar un grado adecuado de consenso entre los contribuyentes es una de las principales formas en que las instituciones democráticas se han propagado a lo largo de los siglos (Sokoloff y Zolt, 2005). En esta era de la información y la movilidad ningún gobierno no dictatorial puede mantenerse largo tiempo en el poder sin asegurarse cierto grado de adhesión del pueblo, naturalmente también en el área de la imposición. La legitimación del Estado descansa así, en gran medida, en el «cumplimiento cuasi-voluntario» de los ciudadanos con sus obligaciones fiscales (Levi, 1988). Para garantizar este cumplimiento de forma sostenible, los sistemas fiscales deben, a lo largo del tiempo, representar en algún sentido real los valores básicos de al menos una coalición mínima de la población que los apoya (53).

El problema central en muchos países latinoamericanos, por ejemplo, es claramente la desigualdad (De Ferranti *et al.*, 2004) (54). Relacionado con él, el problema clave de gobernación de la mayoría de estos países es la falta de responsabilidad. Un sistema fiscal mejor es crucial para solucionar los dos problemas. Las reformas que estrechan los vínculos entre los impuestos y los beneficios, tales como la descentralización y una mayor confianza en las tasas sobre los usuarios, pueden fomentar la responsabilidad (aunque no necesariamente contribuir a la reducción de la desigualdad) (55). Por otro lado, las reformas que sustituyen las altamente regresivas e inelásticas accisas por un IVA menos regresivo y más elástico pueden reducir la desigualdad; sobre todo, por supuesto, si los incrementos impositivos se invierten en actividades que faciliten el crecimiento, como son la educación y las infraestructuras (56). Desde la perspectiva del desarrollo, la función clave de los impuestos en los países emergentes es proporcionar financiación (no inflacionista) a programas de gasto pro pobres y pro crecimiento, particularmente de desarrollo del capital humano. La mejor forma de conseguir este objetivo en la mayoría de los países es, probablemente, como se reconoce desde hace tiempo (Heady, 2004), mediante un impuesto sobre el consumo no distorsionante de base amplia, como es el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con todo, lo que los países hacen realmente viene determinado siempre, e inevitablemente, en primera instancia, por cálculos políticos, no económicos (57). Los países varían enormemente en cuanto a la efectividad y naturaleza de sus sistemas políticos. Algunos pueden aproximarse más a «estados fracasados» en los que las instituciones son tan ineficaces que no importa mucho lo que pretendan hacer: no funcionarán. Otros pueden ser más «desarrollistas» y desear utilizar sus sistemas fiscales como parte de una política relativamente intervencionista. Otros, incluso, pueden tener mayor predisposición al *laissez-faire*. Unos pueden ser más populistas, otros más elitistas, otros más depredadores.

Las *ideas* políticas dominantes en cualquier país (acerca de la equidad y la justicia, la eficiencia y el crecimiento), al igual que los *intereses* económicos y sociales dominantes (capital, trabajo, regionales, étnicos, ricos, pobres) y las *instituciones* claves, tanto políticas (democracia, descentralización, presupuestaria) como económicas (proteccionismo, política macroeconómica, estructura de mercado), interactúan en la formulación y ejecución de la política fiscal (y presupuestaria). No es probable que

de este caldero, siempre en ebullición, con diferentes mezclas de ingredientes en cada país, se obtengan resultados uniformes. El cambiante intercambio de ideas, intereses e instituciones afecta al nivel de imposición tanto como a su estructura. Ciertamente, como puso de relieve Schumpeter (1954) hace mucho tiempo, la imposición es uno de los escenarios más claros en los que puede presenciarse el funcionamiento de estas complejas fuerzas.

Visto desde una perspectiva a largo plazo, pocos países en desarrollo parecen haber completado siquiera las primeras fases del largo ciclo recorrido por los estados fiscales (más o menos) redistributivos y (más o menos) promotores del crecimiento que pueden encontrarse ahora en la mayoría de los países desarrollados (el largo período preparatorio en el que la idea de la deseabilidad, e incluso necesidad, de un estado más grande y un sistema fiscal más o menos progresivo ha podido asentarse en mayor o menor medida en los diferentes países) (58). Podría decirse, por ejemplo, que algunos países de Latinoamérica han progresado más desde la mala distribución de la tierra de la época colonial a la moderna desigualdad basada en una mala distribución del capital (59).

Muchos gobiernos de los países en desarrollo (no sólo los de Latinoamérica) se encuentran en situaciones desesperadas. Incluso los países que han llegado políticamente a puertos relativamente seguros, alcanzando un cierto grado de legitimidad y estabilidad, casi siempre sienten (muchas veces con razón) que se hallan en una situación económica precaria. El Presupuesto es limitado política y económicamente. La vida es difícil. No se puede hacer nada. Todo esto puede ser verdad hasta cierto punto, pero también es tanto un consejo demasiado desesperanzador como un modo demasiado fácil de evadirse. Hasta en las situaciones más desesperadas, normalmente, puede hacerse algo para mejorar. Indudablemente, en la mayoría de los países seguirá habiendo una considerable polémica en torno a qué debería hacerse para mejorar los sistemas impositivos. A menos que, y hasta que no, se consiga un adecuado grado de consenso político respecto a lo que debería hacerse para mejorar los sistemas impositivos, probablemente no se harán cambios fiscales significativos. En resumen, en gran medida, el principal reto al que se enfrentan muchos países en desarrollo es simplemente que hasta ahora no existe implícitamente ningún «... contrato social entre los gobiernos y la población en general del tipo del que existe en la imposición y los principios y las prácticas impositivos de los lugares políticamente más estables del mundo» (Lledo, Schneider y Moore, 2004: 39).

Las Historia nos dice que estos principios no se incorporan ni indolora ni rápidamente. Las sugerencias específicas de peso que Lledo, Schneider y Moore (2004) hacen para mejorar las cosas (como es una mejor administración de un IVA con una base más amplia) son el argumento de innumerables estudios disponibles. Estoy de acuerdo. La mayoría de los países deberían hacer todo (o casi todo) lo bueno que los expertos les aconsejan. Pero la verdadera cuestión es: ¿Por qué tantos han hecho tan poco? Lledo, Schneider y Moore (2004: 40) sugieren, quizá con algo de melancolía, que si los países latinoamericanos desean mejorar sus sistemas fiscales deberían «... mejorar las instituciones políticas por las vías de ampliar y profundizar los contratos sociales. Por ejemplo, crear partidos políticos más sensibles y menos clientelistas, sistemas políticos más cohesivos y menos polarizados y una sociedad civil más capacitada para supervisar al Gobierno y participar en los debates fiscales». En otras palabras, lo que dicen es que no puede haber una buena fiscalidad sin una buena representación. Tienen razón. Pero ¿qué utilidad tiene aconsejar a los países que deberían ser algo distintos a lo que son?

La reforma de la imposición en cualquier país es siempre una operación única, en el sentido de que se produce en las circunstancias únicas de ese lugar y ese momento (60). La mayor parte de los estudios sobre reforma fiscal se centran en la *esencia* de lo que debería de considerarse. No obstante, una cuestión más importante que la referente a qué es lo que debería tenerse en cuenta en el desarrollo de una propuesta de reforma fiscal es, más bien, cómo deberían abordarse las cuestiones, cualesquiera que fuesen éstas. McIntyre y Oldman (1975), por ejemplo, sostienen que una atención más amplia y minuciosa a los acuerdos institucionales de la reforma fiscal no sólo mejorará la calidad de las propuestas de reforma, sino que también aumentará las probabilidades de su adopción y del éxito en su ejecución. Para ser exitosas, las reformas han de ser comprensibles y adaptables a las instituciones existentes, entre otras cosas. En ausencia de una estrategia coherente, un apoyo continuo de las altas instancias y un nivel aceptable en la Administración, ni siquiera el mejor sistema de estudio y desarrollo de las propuestas de reforma podrá jamás originar por sí solo buenos cambios políticos (61). Una buena formulación política nunca es suficiente, pero presumiblemente es siempre mejor que su ausencia, o que lo contrario.

Ciertos países han tratado de refinar el sistema nombrando algún tipo de comisión especial de reforma fiscal, ya sea extranjera, nacional o mixta. El

historial de estos esfuerzos no es bueno. Nombrar un grupo externo es simplemente una forma de posponer el tratamiento del problema. Al margen de lo bueno que pueda ser el *output* final de tales esfuerzos, los resultados rara vez los «poseen» quienes han de venderlos primero y aplicarlos después. La posesión importa. También el liderazgo. Y una estrategia coherente, y, desde luego, unos recursos adecuados. La planificación de una buena política fiscal implica a economistas, abogados, gestores y, lo que es más importante, un adecuado debate con los contribuyentes y «terceras partes» recaudadoras, como son los bancos y las empresas. Una reforma fiscal exitosa implica todo esto más un apoyo continuo y firme y un seguimiento administrativo apropiado. Lo que no es fácil en ningún sitio. Pero puede hacerse.

Una formulación política y una planificación buenas se centran en lo que importa y en lo que puede hacerse, y prestan gran atención al detalle y a la ejecución (Gillis, 1989; Thirsk, 1997). En particular, la construcción de una adecuada capacidad institucional en el terreno fiscal, dentro y fuera del Gobierno, es crucial para poder adaptar las políticas a las necesidades y circunstancias cambiantes, asegurando con ello cierto grado de robustez y flexibilidad. El papel de los agentes externos en este proceso, tales como agencias de ayuda o académicos, es más de apoyo, una vez que los países han decidido acometer la reforma de sus sistemas, que de decirles cuándo y cómo han de hacerlo. Probablemente, la contribución más importante a largo plazo que los agentes externos han hecho para mejorar la política fiscal por medio de la investigación en muchos países ha consistido en promover, e incluso financiar, «grupos de expertos no gubernamentales» informados y estudios universitarios en campos relevantes (incluida la formación a cargo de extranjeros), así como fomentar la recogida y el análisis de datos dentro y fuera del Gobierno. Estas actividades no son atractivas, y excepcionalmente producen beneficios claros a corto plazo. No obstante, son decisivas para crear instituciones capaces, a lo largo del tiempo, de proporcionar información e ideas que puedan informar (y quizás articular más) los intereses que configuran los sistemas fiscales.

En definitiva, si un país necesita o desea una mejor administración o política fiscales, las puede tener: la respuesta la tiene en gran medida en sus propias manos. Aun así, incluso aquellos que quieren hacer lo correcto, pueden pedir normalmente ayuda para saber qué es lo correcto y cómo poder llevarlo a cabo mejor. Dar consejos a quienes intentan

participar en el juego siempre es fácil, aunque rara vez efectivo, para quienes no participan en él. En general, sin embargo, los investigadores académicos y las agencias externas interesadas en promover mejores sistemas fiscales sostenibles en los países en desarrollo emplearán con mayor utilidad sus esfuerzos y recursos si participan en el juego correcto. Cincuenta años de experiencia nos dicen que el juego correcto para los investigadores fiscales no es el juego político a corto plazo en el que se toman las decisiones políticas. Lo es, por el contrario, el juego a largo plazo de construir una capacidad institucional, dentro y fuera de los gobiernos, que articule las ideas relevantes para el cambio, recoja y analice los datos relevantes y, por supuesto, evalúe y critique los efectos de esos cambios conforme se han realizado. Los investigadores fiscales pueden y deben desempeñar un papel activo en todas estas actividades. Actividades de «construcción de instituciones» a largo plazo que casi nunca tienen una recompensa inmediata. Para las agencias internacionales de desarrollo parecen estar pasadas de moda. Al parecer, es mucho más atractivo e inmediatamente productivo establecer puntos de referencia de realizaciones para el éxito, apoyar esta particular reforma organizativa (autoridad fiscal) aquí y esa nueva tecnología (informatización) allí, en la aparente creencia de que estos simples modelos «de talla única» pueden aportar soluciones rápidas (¡y sostenibles!) a los numerosos y complicados problemas inherentes a la reforma política en entornos difíciles. Puede resultar atractivo. Pero es erróneo.

NOTAS

(*) Versión revisada de un trabajo presentado originalmente en la conferencia sobre *Tax Systems: Whence and Whither (Recent Evolution, Current Problems and Future Challenges)*, Málaga, España, septiembre 2009.

(1) Algunos apartados del presente trabajo se basan estrechamente en un análisis previo de algunas de estas mismas cuestiones realizado en BIRD (2007).

(2) «Ingresos» (incluso los corrientes) e impuestos no son conceptos idénticos, aunque el FMI (IMF, 2005) parece utilizar los dos términos con el mismo significado. No obstante, BIRD, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y TORGLER (2006) han analizado las ratios de impuestos y de ingresos en los países en desarrollo y no han encontrado grandes diferencias en la mayoría de los casos.

(3) Los dos breves cuadros que se incluyen en este apartado y parte de su contenido se basan en BAHL y BIRD (2008a).

(4) En los países en transición (los países de la antigua Unión Soviética, así como China y Vietnam, a los que se considera en transición de sistemas de planificación central a otros más dominados por el mercado), las participaciones porcentuales de los ingresos impositivos descendieron realmente en la década de 1990, como reflejo presumiblemente de un reajuste continuo de las responsabilidades de gasto público-privado. Sobre estos países no comento nada más aquí.

(5) Respecto a un análisis más detallado de los niveles y estructuras impositivos en países agrupados por niveles de renta, véase, por ejemplo FOX y GURLEY (2005). Las medias ponderadas por la población se comportan de forma algo diferente porque los países más grandes, como son Brasil, India y China, dominan los resultados; no obstante, esto no es relevante en el contexto presente, porque las decisiones políticas se toman al nivel de Estado-nación.

(6) KALDOR obviamente no estaba de acuerdo con Colin CLARK (1945) o, en este punto, con KEYNES, con quien CLARK (1977: 28) dice haber coincidido en correspondencia privada en que «...como propuesta práctica...un 25 por 100 de impuestos es casi el límite de lo que se puede soportar sin problemas».

(7) Como POIRSON (2006) constata, los ingresos del gobierno general en porcentaje del PIB han sido sorprendentemente constantes a lo largo del tiempo en la India... Gran parte del aumento de los ingresos públicos en este país a principios de la presente década fue reflejo del incremento de la imposición empresarial (fuente de ingresos siempre bastante volátil, como muchos países han podido comprobar recientemente una vez más).

(8) A menudo, aun cuando en apariencia la introducción de nueva tecnología o de un mayor esfuerzo administrativo puede, en principio, elevar los ingresos, determinados factores de diversa índole parecen empañar de inmediato, e incluso anular por completo, cualquier incremento neto resultante en las ratios de ingresos impositivos. Respecto a una interesante discusión sobre el caso de México, por ejemplo, véase MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (2001).

(9) El término «países en desarrollo» abarca un espectro de países tan amplio —desde pequeños estados frágiles y fragmentados con conflictos en el pasado, como Liberia y Afganistán, hasta países bien asentados y en fase de rápido crecimiento, como Brasil, China e India— que probablemente cualquier generalización va a tener muchas excepciones.

(10) El último punto cuenta también con cierto apoyo del estudio de BIRD, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y TORGLER (2008). Claro es que las interpretaciones basadas en regresiones transversales por países siempre se pueden contemplar con cierto escepticismo.

(11) De todos modos, como sostiene BIRD (2007), las bases impositivas no vienen simplemente «dadas»: hasta cierto punto pueden «aumentarse» —o destruirse— por la forma en que se recaude una carga impositiva concreta. Por ejemplo, los impuestos pueden alentar o desalentar la «formalización» de la economía, pueden promover o desincentivar el crecimiento de «asideros fiscales» tales como las importaciones, o pueden utilizarse para progresar y dirigir el crecimiento económico por cauces concretos de múltiples formas y con diversos propósitos.

(12) Ni que decir tiene que, como ya se ha comentado, cualquier generalización respecto a un grupo tan heterogéneo es sospechosa. Por una parte, como se ha dicho en la nota 7, los impuestos societarios han contribuido considerablemente al reciente aumento de la ratio impositiva en la India. Por otra, en los países más pequeños una pérdida tan reducida como puede ser la de una o dos empresas puede diezmar la base imponible.

(13) FOX y GURLEY (2005) señalan que, en una regresión del PIB per cápita respecto a los impuestos sobre el comercio internacional en proporción al PIB, el coeficiente es negativo y estadísticamente significativo. Una excepción es la constituida por los países en transición del centro y Este de Europa, que (aunque muchos de ellos integran el grupo de baja renta) tradicionalmente han confiado poco en los impuestos sobre el comercio exterior (MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y MCNAB, 2000).

(14) En contraste, la expansión comercial en general no ha estado asociada en los últimos años a una creciente dependencia de los impuestos sobre el comercio (BAUNSGAARD y KEEN, 2005).

(15) Respecto a un estudio reciente sobre la experiencia de la Europa del Este con impuestos lineales, véase GRAY, LANE y VAROUDAKIS (2007).

(16) Aquí no se discuten los problemas especiales de la fiscalidad de la agricultura. Un estudio reciente de utilidad es el de KHAN (2001). BIRD (1974) analiza con algún detalle el aspecto administrativo de la fiscalidad de la agricultura.

(17) Como dice textualmente MCLAREN (2003): «...una política óptima exige la consideración simultánea del diseño de la normativa fiscal y de la estructura administrativa creada para aplicarla».

(18) En el que sigue siendo uno de los pocos estudios realizados sobre cómo funcionan las administraciones fiscales en los países en desarrollo, RADIAN (1980) pone el énfasis en el grado en que dichas administraciones tienden a ser receptoras pasivas de fondos, en vez de recaudadoras activas. Radian «califica» este importante aspecto de la administración fiscal de «hacer caja», como opuesto a «recaudar.» En lugar de salir y buscar ingresos fiscales, estas administraciones tienden a sentarse detrás de un mostrador y esperar que la gente les traiga dinero. Como expongo más adelante, facilitar y supervisar este cumplimiento «cuasi-voluntario» (LEVI, 1988) tiene una importancia crítica por razones adicionales a las de los ingresos.

(19) Para un estudio previo detallado sobre la dimensión administrativa crítica de la política fiscal, véase BIRD (2004a).

(20) Respecto a un interesante estudio reciente, en esta misma línea, sobre el caso de Latinoamérica, véase IDB (2006). Aquí no se analiza la tecnología fiscal; no obstante, véase BIRD y ZOLT (2008).

(21) Respecto a estudios introductorios sobre los tres factores mencionados en el texto, véase, respectivamente, FREY (2002), EDLING y NGUYEN-THAHN (2006), BERGMAN (2002) y los estudios de casos de BRAUTIGAM, FJELDSTAD y MOORE (2007).

(22) Por ejemplo, AUERBACH (2009) destaca que la investigación moderna cuestiona la consistencia del argumento tradicional a favor de la integración de los impuestos personal y de sociedades, y también demuestra que la imposición de las ganancias de capital sobre una base de acumulación más que de realización parece ser técnicamente factible. Sin embargo, nadie ha intentado aún gravar las ganancias de capital acumuladas, y los pocos intentos parciales que se han hecho en este sentido (por ejemplo, en Canadá en la década de 1980) se desvanecieron pronto a la vista de la indiferencia popular y la oposición interesada. Al parecer, no se pueden ignorar las fuertes barreras de percepción a la imposición acumulativa que surgen de la preocupación por la liquidez, y mucho menos la forma en que la gente relaciona los impuestos con el objeto específico gravado.

(23) Respecto a un estudio reciente útil sobre los impuestos directos sobre el consumo, véase MCLURE y ZODROW (2007).

(24) Para un estudio sobre la cuestión de la progresividad del IVA en los países en desarrollo, véase BIRD y GENDRON (2007).

(25) Parte del texto que sigue se basa en BIRD y SMART (2001).

(26) Véanse las recientes investigaciones útiles de DELLAVIGNA (2009) y CONGDON, KLING y MULLAINATHAN (2009).

(27) Si tales seres se manifestaran, los países tendrían que rezar para que lo hicieran en su modo de «destrucción creativa», derribando las ruinas de modelos antiguos para construir otros nuevos, y no en el modo de «destrucción por destrucción» de la «revolución romántica», que tanta confusión ha creado en el pasado en algunos países. Respecto a una comparación reveladora de las dos modalidades «románticas», véase BRONK (2009); véase también la interesante historia intelectual del impacto de la izquierda en Latinoamérica en CASTAÑEDA (1994).

(28) Ésta es al menos mi interpretación de la historia de la fiscalidad expuesta en fuentes tales como el magistral estudio de WEBER y WILDAVSKY (1986), los estudios por países de DAUNTON (2001, 2002), SMITH (2004), GILLESPIE (1991), STEINMO (1993), BROWNLEE (2007) y LINDERT (2003), y el más reciente sobre Latinoamérica de IDB (2006).

(29) El último argumento fue, por ejemplo, la principal razón dada por el Informe Carter (Royal Commission on Taxation, 1966) para reducir los tipos del impuesto sobre la renta.

(30) Según atestiguan los relevantes estudios de ZODROW (2001) y FISCHEL (2001): de acuerdo con las referencias aportadas por AUGUSTINE *et al.* (2009), el índice de producción no ha caído. Es improbable que la evaluación positiva que sobre los efectos de crecimiento de la imposición sobre la propiedad se ha hecho recientemente en OCDE (2008) provoque un mayor uso de este tributo.

(31) COOK (2007) ofrece un estudio actual acerca de la investigación y la política sobre el alcohol en EE.UU. Respecto a un trabajo más general sobre la investigación y la política en lo referente a los impuestos sobre consumos específicos, véase CNOSSEN (2005). La importante interacción entre la política regulatoria y la fiscal es un aspecto que evidentemente requiere mayor atención. En lo que respecta a la estructura teórica, puede consultarse CHRISTIANSEN y SMITH (2009).

(32) Por ejemplo, BIRD y SMART (2001) sugieren que los economistas de Canadá jugaron un papel importante al conseguir que el Gobierno sustituyese el arcaico impuesto sobre las ventas de los fabricantes por el IVA moderno (Impuesto sobre Bienes y Servicios, IBS). En efecto, puesto que el único beneficio claro de la introducción del IBS era la reducción de distorsiones económicas, puede afirmarse que el gobierno que lo hizo fue el primero en la historia de Canadá (y probablemente el último) dispuesto a autoinmolarse en el altar de la eficiencia económica. Claro es que gran parte del debate público que ha habido en Canadá en torno al IBS, como en otros países, se ha centrado no en su vertiente de eficiencia, sino en la de la equidad. Economistas de ambos lados han opinado sobre los dos aspectos de esta cuestión; pero de nuevo podríamos pensar que su aportación a la demostración, a partir de suposiciones verosímiles, de que el impuesto no era seriamente regresivo contribuyeron a su actualización. En resumidas cuentas, al margen de lo que pueda pensarse del IBS, su adopción destaca por ser, probablemente, el único y más importante ejemplo hasta la fecha de la influencia de los economistas en la política fiscal de Canadá. Respecto a un interesante debate sobre la dimensión política de la elección del IVA en numerosos países desarrollados, véase ECCLESTON (2007).

(33) Respecto al IVA, véase BIRD y GENDRON (2007), y en cuanto a las reformas TBBA, véase BIRD (2008).

(34) Por ejemplo, aunque sorprendentemente pocos hacendistas parecen estar familiarizados con RAWLS (1971), harían bien en pensar con mayor profundidad en algunas de las importantes y difíciles cuestiones planteadas, en su reciente e impresionante reconsideración de la idea de «justicia realizada» de SEN (2009).

(35) O quizá crear su propio país. Por ejemplo, en su reciente y exhaustivo estudio sobre la imposición de la América colonial, RABUSHKA (2008: 868) concluye que «La revolución americana... fue una rebelión fiscal, en primera y última instancia».

(36) Respecto a una buena muestra, véase BRAUTIGAM, FJELDSTAD y MOORE (2007). Desde luego, los economistas también han realizado últimamente un excelente trabajo sobre la economía política de la imposición, resumido hace pocos años por PERSSON y TABELLINI (2000, 2003) y desarrollado posteriormente por ellos y otros estudiosos del tema. En su mayor parte, no obstante, este trabajo sirve comprensiblemente de gran ayuda a nuestra experiencia disciplinaria en econometría y en la construcción de modelos. Aparte de unos pocos historiadores de la economía (como LINDERT 2003), ni el desarrollo ni los hacendistas han contribuido mucho hasta ahora al análisis pormenorizado, a pesar de los prometedores modelos teóricos construidos por autores como HETTICH y WINER (1999) y WINTROBE (1998).

(37) Este análisis se basa en gran medida en BIRD y GENDRON (2007).

(38) Respecto a dos estudios pioneros, véase TANZI (1970) y BIRD (1982). Recientemente, bajo el nombre de «visibilidad» los estudios teóricos y empíricos han empezado por fin a tener en cuenta explícitamente esta importante característica (CHETTY, LOONEY y KROFT, 2007).

Véase especialmente CHETTY, LOONEY y KROFT (2007), aunque debo decir que mi argumento aquí es, en algún sentido, el reverso del de ellos.

(39) Una razón por la que los conservadores de EE.UU. se han opuesto al IVA y han defendido la sustitución del impuesto sobre la renta por un IVM nacional, especificado por separado, es que creen que un IVA «ocultado» originaría un gobierno de mayor dimensión —creencia que la evidencia respecto de los países desarrollados apoya hasta cierto punto (KEEN y LOCKWOOD, 2006)—, mientras que por otro lado piensan que sustituir el impuesto sobre la renta (tanto tiempo reteniendo) por un IVM más visible puede dar como resultado un gobierno más pequeño. Tales argumentos, en ambos sentidos, se basan más en la fe que en la evidencia.

(40) Hasta los demócratas más perfeccionistas podrían preferir que algunos impuestos se ocultasen por la misma razón que las personas apoyan los programas de ahorro forzoso: como forma de obligarse a sí mismas a comportarse de un modo más racional a largo plazo (ELSTER, 1984). O pueden preferir dichos impuestos por razones paternalistas (o, quizá de «bienes de mérito») parecidas a las de algunos partidarios de los sistemas de seguridad social: para forzar a otros a comportarse de un modo más racional (y consiguientemente, en última instancia, en su propio interés) a largo plazo (MUSGRAVE, 1981).

(41) La principal excepción es Canadá. Véase BIRD (2009) respecto a un examen actual del caso canadiense.

(42) Este argumento es, por ejemplo, uno de los elementos fundamentales a la hora de explicar la popularidad (y los resultados dispares) de la descentralización fiscal en todo el mundo (BAHL y BIRD, 2008b).

(43) Este análisis se ha extraído de BIRD y JUN (2007).

(44) Por ejemplo, el FMI, al observar el mal estado de las finanzas públicas en muchos países en desarrollo, insiste normalmente en que un elemento esencial de una gestión financiera transparente es una Cuenta del Tesoro única.

(45) Si la afectación aumenta o disminuye la confianza del público en el Gobierno depende del contexto. Por ejemplo, la afectación se extendió mucho en Gran Bretaña en los inicios del siglo XIX, pero después se rechazó y sustituyó, a mediados de siglo, por el enfoque «gladstoniano» de la Hacienda pública, uno de cuyos rasgos distintivos era el presupuesto consolidado sin afectación de ingresos (DAUNTON, 2001). Resulta interesante comprobar que la razón manifestada para el abandono de la afectación fue la *restricción* del crecimiento del Estado para restaurar la confianza del público en la neutralidad de las finanzas públicas, a la vista de la percepción, entonces generalizada, de que los ingresos fiscales hipotecados estaban siendo (mal) utilizados por la élite política para expandir su estado «fiscal-militar» en su propio beneficio. Como este ejemplo sugiere, con el paso del tiempo puede cambiar también lo que se entiende por una política «transparente».

(46) Una afectación parcial de ingresos puede resultar apropiada incluso si el consumo de un determinado servicio público genera beneficios externos a otras economías domésticas. En el caso limitado de que el servicio sea un bien público puro, y el coste marginal de extender el servicio a otra economía doméstica sea cero, no habrá ninguna razón de eficiencia a favor ni de la afectación ni del pago de precios a cargo de los usuarios.

(47) En teoría, una afectación de ingresos diseñada adecuadamente puede ser, en determinadas circunstancias, una forma efectiva de forzar un acuerdo intertemporal (TEJA, 1988). También puede ser una forma de superar el problema de la contratación incompleta que existiría de otro modo, al aumentar efectivamente los costes políticos para futuros gobiernos si rompen el contrato (CREMER, ESTACHE y SEABRIGHT, 1995). En algunos ejemplos, la afectación puede ser para los votantes una forma de maniatar a los políticos de los que no están seguros, y para los políticos una manera de «señalar» sus preocupaciones a los votantes en términos creíbles (BRETT y KEEN, 2000).

(48) La afectación de los impuestos sobre el tabaco a programas de salud puede racionalizarse, hasta cierto punto, sobre la base del «be-

neficio», pero es improbable que tenga gran repercusión en el gasto sanitario. La afectación de tales impuestos, por ejemplo, a campañas publicitarias «anti-tabaco» puede incrementar de forma significativa el flujo de fondos a dichas actividades (JHA y CHALOUKKA, 2000), pero eso no significa que éste sea el mejor uso que pueda darse a los mismos.

(49) En algunos contextos, no obstante, incluso una afectación simbólica puede ser comprensible, y estar justificada como forma de manifestar compromisos y asegurar una mayor responsabilidad política.

(50) PEACOCK y WISEMAN (1961) explicaron, tiempo atrás, un salto discreto similar en el esfuerzo fiscal y el gasto público en la Gran Bretaña de posguerra en términos de «efecto desplazamiento»: las percepciones generalizadas respecto a lo que es un nivel de imposición tolerable tienden a ser estables hasta que se ven sacudidas por alguna conmoción social que convierte en aceptables niveles de imposición que otrora serían intolerables.

(51) Respecto a una explicación ingeniosa de esta tendencia, que engloba cambios en la estructura económica y en la desigualdad en la renta, véase BERTOCCHI (2007).

(52) Esta cita tuvo realmente una implicación algo distinta en su contexto original, pero, así y todo, parece bastante acertada pese a que nuestra principal preocupación sea el crecimiento. Como concluye LINDERT (2004: 344), la Historia nos dice que «la democracia media ha sido mejor para el crecimiento económico que la autocracia media...»

(53) DAUNTON (2001, 2002) ha constatado que en Gran Bretaña se prestó una enorme atención precisamente a esta tarea, encontrando que las combinaciones de impuestos y los niveles de imposición más adecuados para el objetivo del «mantenimiento del consenso» diferían bastante a lo largo de los años. GILLESPIE (1991) ofrece una versión parecida (más centrada en la economía) para Canadá. LIEBERMAN (2003), hasta cierto punto, cuenta historias similares respecto a Brasil y Sudáfrica. En lo que se refiere a un interesante modelo general de equilibrio de las preocupaciones políticas y económicas en la formulación y ejecución de la política fiscal en un régimen democrático, véase HETTICH y WINER (1999). TRIDIMAS y WINER (2004) extienden este modelo a regímenes no democráticos.

(54) Parte de este análisis se basa en una investigación más completa realizada por BIRD (2003) sobre el caso de Latinoamérica.

(55) Como se decía anteriormente, otra reforma de este tipo es la afectación de ingresos públicos (BIRD y JUN, 2007), pero ello también puede empeorar, en vez de mejorar, las cosas si favorece a algún interés particular, como puede suceder con demasiada facilidad hasta en los países desarrollados y democráticos. No hay nada gratis en el diseño institucional.

(56) Nótese que una implicación es que el análisis relevante de la incidencia de los cambios políticos ha de considerar a menudo los dos lados del Presupuesto. Como señalaba BREAK (1974), el análisis impositivo «diferencial» ensalzado por los economistas (y adoptado en la mayoría de los estudios de incidencia), no es normalmente el enfoque más relevante de la incidencia con propósitos políticos.

(57) Obviamente, tal y como han desarrollado con detalle HETTICH y WINER (1999), los factores económicos y políticos suelen ser la mayor parte de las veces interdependientes.

(58) Compárense las diferentes, aunque paralelas, historias que ofrecen LINDERT (2003) y ALESINA y ANGELETOS (2003) sobre cómo han alcanzado los diferentes países desarrollados equilibrios fiscales tan diferentes. ¿Por qué habrían de esperarse resultados uniformes en el mucho más heterogéneo mundo en desarrollo?

(59) WARRINER (1969) expuso una vez, con desesperación, que muchos latinoamericanos no parecen saber lo que significa una buena reforma de la tierra (probablemente porque nunca han presenciado ninguna). Del mismo modo, en la mayoría de los países de la región, como ENGERMAN y SOKOLOFF (2002) casi (porque no mucho) dicen, la mayor parte de la gente quizá no sepa lo que significa una desigualdad justificable o moderada porque nunca la han visto.

(60) Gran parte de lo que sigue alude solamente a reformas fiscales «importantes». Muchos países reforman constantemente sus sistemas fiscales alterando los tipos de gravamen, redefiniendo las bases y añadiendo y aclarando interpretaciones de las leyes en vigor. No siempre es tarea fácil decir cuándo estos cambios técnicos constituyen reformas importantes, aunque en adelante no insistiremos más en esta cuestión.

(61) Por ejemplo, como pudo comprobar YOINGCO (1976), durante muchos años Filipinas tuvo con mucho el mejor proceso de planificación fiscal institucionalizado y desarrollado de Asia, y en algunos aspectos quizás del mundo en desarrollo. Pese a ello, los resultados en términos de buena política no son muy evidentes.

BIBLIOGRAFÍA

- ALESINA, A., y G. ANGELETOS (2003), «Fairness and redistribution: U.S. versus Europe», *Working Paper 9502*, National Bureau of Economic Research, MA, febrero.
- ALM, J.; J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, y S. WALLACE (eds.), (2004), *Taxing the Hard-to-Tax*, Amsterdam, Elsevier.
- AUERBACH, A. (2009), «Directions in tax and transfer theory.» Disponible en http://taxreview.treasury.gov.au/content/html/conference/downloads/attachment_03_Draft_Alan_Auerbach_paper.pdf.
- AUGUSTINE, N., et al., (eds.) (2009), *Erosion of the Property Tax Base: Trends, Causes, and Consequences*, Cambridge, MA, Lincoln Institute of Land Policy.
- BABCOCK, L., y G. LOEWENSTEIN (1997), «Explaining bargaining impasse: The role of self-serving biases», *Journal of Economic Perspectives*, 11 (1): 109-126.
- BAHL, R. (2006), «How to approach comprehensive tax reform: Have the rules of the game changed?», en J. ALM, J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y M. RIDER (eds.), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy* Nueva York, Springer.
- BAHL, R., y R. BIRD (2008a) «Tax policy in developing countries: Looking back - and forward», *National Tax Journal*, 61 (2): 279-301.
- (2008b), «Subnational taxes in developing countries: The way forward», *Public Budgeting and Finance*, 28 (4): 1-25.
- BARREIX, A., y J. ROCA (2006), «Arquitectura de una propuesta de reforma tributaria», Universidad Católica de Uruguay, abril.
- BAUNSGAARD, T., y M. KEEN (2005), «Tax revenue and (or?) trade liberalization», *Working Paper W/P/05/112*, International Monetary Fund, junio.
- BERGMAN, M. (2002), «Who pays for social policy? A study on taxes and trust», *Journal of Social Policy*, 31 (2): 289-305.
- (2003), «Tax reforms and tax compliance: The divergent paths of Chile and Argentina», *Journal of Latin American Studies*, 35:593-624.
- BERTOCCHI, G. (2007), «The vanishing bequest tax: The comparative evolution of bequest taxation in historical perspective», *IAZ DP n.º 2578*, Institute for the Study of Labor, Bonn, enero.
- BEST, M. (1976), «Political power and tax revenues in Central America», *Journal of Development Economics*, 3: 49-82.
- BIRD, R. (1974), *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*, Cambridge MA, Harvard University Press.
- (1982), «Closing the scissors, or the real public sector has two sides», *National Tax Journal*, 35 (4): 477-481.

- (2003), «Taxation in Latin America: Reflections on sustainability and the balance between efficiency and equity.» Disponible en http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1393962.
- (2004a), «Administrative dimensions of tax reform», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 10 (3): 134-150.
- (2004b), «Managing Tax Reform», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 58 (2): 42-55.
- (2007), «Tax challenges facing developing countries: A perspective from outside the policy arena.» Disponible en http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1393991.
- (2008), «The BBLR approach to tax reform in emerging countries.» Disponible en http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1273818. Se publicará próximamente en M. GOVINDA RAO y Mihir RAKSHIT (eds.), *Public Economics: Theory and Policy* (Nueva Delhi, Sage Publishers).
- (2009), «The GST in Canada: Plus ça change, plus c'est la même chose?», *Bulletin for International Taxation*, 63 (8/9, agosto-septiembre): 414-423.
- BIRD, R., y P. GENDRON (2007), *The VAT in Developing and Transitional Countries*, Cambridge University Press.
- BIRD, R., y J. JUN (2007), «Earmarking in theory and Korean practice», en S. PHUA (ed.), *Excise Taxation in Asia*, Singapur: National University of Singapore.
- BIRD, R., y J. MINTZ (2003), «Sharing the international tax base in a changing world», en S. CNOSEN y H. SINN (eds.), *Public Finance and Public Policy in the New Century*, Cambridge, MA, MIT Press.
- BIRD, R., y M. SMART (2001), «Tax policy and tax research in Canada», en P. GRADY y A. SHARPE (eds.), *The State of Economics in Canada*, Montreal, McGill-Queen's University Press.
- BIRD, R., y T. TSIPOULOS (1997), «User Charges for public services: Potentials and problems», *Canadian Tax Journal*, 45 (1, 1997), 25-86.
- BIRD, R., y S. WALLACE (2004), «Is it really so hard to tax the hard-to-tax? The context and role of presumptive taxes», en J. ALM, J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y S. WALLACE (eds.), *Taxing the Hard-to-Tax: Lessons from Theory and Practice*, Amsterdam, North-Holland.
- BIRD, R., y S. WILKIE (2000), «Source vs. residence taxation in the European Union: The wrong question?», en S. CNOSEN (ed.), *Taxing Capital Income in the European Union*, Oxford, Oxford University Press.
- BIRD, R., y E. ZOLT (2005), «Redistribution via taxation: The limited role of the personal income tax in developing countries», *UCLA Law Review*, 52 (6, 2005): 1627-1695
- (2008), «Technology and taxation in developing countries: From hand to mouse», *National Tax Journal*, 61 (4, Part 2): 791-821.
- (2009), «Dual income taxation: A potentially promising approach to tax reform in developing countries», *Draft paper*, julio.
- BIRD, R.; J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y B. TORGLER (2006), «Societal institutions and tax effort in developing countries», en J. ALM, J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y M. RIDER (eds.), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, Nueva York, Springer.
- (2008), «Tax effort in developing countries and high income countries: The impact of corruption, voice and accountability», *Economic Analysis & Policy*, 38 (1): 55-71.
- BLYTH, M. (2002), *Great Transformations: Economic Ideas and Institutional Change in the Twentieth Century*, Cambridge, Cambridge University Press.
- BOYLAN, Delia M. (1996), «Taxation and transition: The politics of the 1990 Chilean tax reform», *Latin American Research Review*, 31 (1): 7-31.
- BRAUTIGAM, D.; O. FJELDSTAD, y M. MOORE (eds.), (2007), *Taxation and State Building in Developing Countries: Capacity and Consent*, Nueva York, Cambridge University Press.
- BREAK, G.F. (1974), «The incidence and economic effects of taxation», en A. BLINDER et al., *Economics of Public Finance*, Washington DC, Brookings Institution.
- BRETON, A. (1996), *Competitive Governments*, Cambridge, Cambridge University Press.
- BRETT, C., y M. KEEN (2000), «Political uncertainty and the earmarking of environmental taxes», *Journal of Public Economics*, 75: 315-340.
- BRONK, R. (2009), *The Romantic Economist: Imagination in Economics*, Cambridge, Cambridge University Press.
- BROWNLEE, W. (2007), *Federal Taxation in America: a Short History*, segunda edición, Nueva York, Cambridge University Press.
- BUCHANAN, J. (1963), «The economics of earmarked taxes.» *Journal of Political Economy*, 71: 457-469.
- CASANEGRA DE JANTSCHER, M. (1990), «Administering the VAT», en GILLIS, M., C. SHOUP, y G.P. SICAT (eds.), *Value Added Taxation in Developing Countries*, Washington, World Bank.
- CASTAÑEDA, J. (1994), *Utopia Unarmed: The Latin American Left after the Cold War*, Nueva York, Random House.
- CHELIAH, R. (1971), «Trends in taxation in developing countries», *International Monetary Fund Staff Papers*, 18 (1971): 254-331.
- CHETTY, R.; A. LOONEY, y K. KROFT (2007), «Salience and taxation: Theory and evidence», *Working Paper 13330*, National Bureau of Economic Research, Cambridge, agosto.
- CHRISTIANSEN, V., y S. SMITH (2009), «Externality-correcting taxes and regulation», *WP09/16*, Institute of Fiscal Studies.
- CHU, K.; H. DAVOODI, y S. GUPTA (2000), «Income distribution and tax and government social spending policies in developing countries», *Working Papers n.º 214*, UNU/WIDER, diciembre.
- CLARK, C. (1945), «Public finance and changes in the value of money», *Economic Journal*, 55 (220): 371-89.
- (1977), «The scope for, and the limits of, taxation», en INSTITUTE OF ECONOMIC AFFAIRS, *The State of Taxation*, Londres.
- CNOSEN, S. (ed.) (2005), *Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Driving*, Oxford, Oxford University Press.
- CNOSEN, S., y M. SMART (2005), «Tobacco taxation», en S. CNOSEN (ed.), *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford, Oxford University Press.
- CONGDON, W.J.; J.R. KLING, y S. MULLAINATHAN (2009), «Behavioral economics and tax policy», *National Tax Journal*, 52 (3): 375-386.
- COOK, P. (2007), *Paying the Tab: The Costs and Benefits of Alcohol Control*, Princeton, NJ, Princeton University Press.
- CREMER, J.; A. ESTACHE, y P. SEABRIGHT (1995), «The decentralization of public services: Lessons from the theory of the firm», en A. ESTACHE (ed.), «Decentralizing infrastructure: advantages and limitations», *World Bank Discussion Paper 290*, Washington.
- CULLIS, J.; P. JONES, y A. LEWIS (2010), «Tax compliance: social norms, culture and endogeneity», en J. ALM, J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, y B. TORGLER (eds.), *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance*, Nueva York, Routledge.

- DAUNTON, M. (2001), *Trusting Leviathan: The Politics of Taxation in Britain 1799-1914*, Cambridge, Cambridge University Press.
- (2002), *Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain 1914-1979*, Cambridge, Cambridge University Press.
- DE FERRANTI, D., et al. (2004), *Inequality in Latin America: Breaking with History?*, Washington, The World Bank.
- DELLAVIGNA, S. (2009), «Psychology and economics: Evidence from the field», *Journal of Economic Literature*, 47 (2): 315-372.
- DESAI, M., y J. HINES (2003), «Old rules and new realities: Corporate tax policy in a global setting», *National Tax Journal*, 57 (4): 937-960.
- EASTERLY, W. (2002), *The Elusive Quest for Growth*, Cambridge MA, MIT Press.
- (2009), «Can the West save Africa?», *Journal of Economic Literature*, 48 (2): 373-447.
- ECCLESTON, R. (2007), *Taxing Reforms: The Politics of the Consumption Tax in Japan, the United States, Canada and Australia*, Cheltenham, Reino Unido, Edward Elgar.
- EDLING, Herbert, y David NGUYEN-THANH (2006), «Taxes and culture – Tax reforms for sustainable development», *Fiscal Studies* n.º 5, Public Finance and Administrative Reform Studies, GTZ, Eschborn.
- ELSTER, J. (1984), *Ulysses and the sirens: Studies in Rationality and Irrationality*, Cambridge, Reino Unido, Cambridge University Press.
- ENGEL, E.; A. GALETOVIC, y C.E. RADDATZ (1999), «Taxes and income distribution in Chile: Some unpleasant distributional arithmetic», *Journal of Development Economics*, 59 (1): 155-192.
- ENGERMAN, S., y K. SOKOLOFF (2002), «Factor endowments, inequality, and paths of development among new world economies», *Working Paper* n.º 9259, National Bureau of Economic Research, octubre.
- ESTACHE, A., y L. WREN-LEWIS (2009), «Toward a theory of regulation for developing countries: Following Jean-Jacques Laffont's lead», *Journal of Economic Literature*, 47 (3): 729-770.
- FELDSTEIN, M. (1995), «The effects of marginal tax rates on taxable income: A panel study of the 1986 Tax Reform Act», *Journal of Political Economy*, 103: 551-572.
- FISCHEL, W. (2001), «Homevoters, municipal corporate governance, and the benefit view of the property tax», *National Tax Journal*, 54 (1), 157-173.
- FOX, W., y T. GURLEY (2005), «An exploration of tax patterns around the world», *Tax Notes International*, febrero 28: 793-807.
- FREY, B. (2002), *The Role of Deterrence and Tax Morale in Taxation in the European Union*, Jelle Zijlstra Lecture 1, Netherlands Institute for Advanced Study in the Humanities and Social Sciences.
- FULLERTON, D. (1996), «Why have separate environmental taxes?», en J. POTERBA (ed.), *Tax Policy and the Economy* 10, Cambridge, MA, MIT Press.
- GALBRAITH, J.K. (1964), *Economic Development*, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- GALLAGHER, M. (2004), «Benchmarking tax systems», *Public Administration and Development*, 25 : 125-144.
- GILLESPIE, W.I. (1991), *Tax, Borrow and Spend: Financing Federal Spending in Canada 1867-1990*, Ottawa, Carleton University Press.
- GILLIS, M. (ed.) (1989), *Tax Reform in Developing Countries*, Durham NC, Duke University Press.
- GOODE, R. (1961), «Taxation of savings and consumption in underdeveloped countries», *National Tax Journal*, 14 (4): 305-321.
- GRAETZ, M.J., y I. SHAPIRO (2005), *Death by a Thousand Cuts: The Fight over Taxing Inherited Wealth*, Princeton, Princeton University Press.
- GRAY, C.; T. LANE, y A. VAROUDAKIS (eds.) (2007), *Fiscal Policy and Economic Growth: Lessons for Eastern Europe and Central Asia*, Washington DC, World Bank.
- HARBERGER, A. (1968), «A landmark in the annals of taxation», *Canadian Journal of Economics*, 1(1, Supplement): 183-194.
- (1971), «Three basic postulates for applied welfare economics», *Journal of Economic Literature*, 9 (3): 785-791.
- (2006), «Taxation and income distribution: Myths and realities», en J. ALM, J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y M. RIDER (eds.), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, Nueva York, Springer.
- HEADY, C. (2004), «Taxation policy in low-income countries», en T. ADDISON y A. ROE (eds.), *Fiscal Policy for Development: Poverty, Reconstruction and Growth*, Londres, Palgrave.
- (2009), «Directions in overseas tax policy.» Disponible en http://taxreview.treasury.gov.au/content/html/conference/downloads/attachment_01_Draft_Christopher_Heady_paper.pdf.
- HETTICH, W., y S. WINER (1999), *Democratic Choice and Taxation*, Cambridge, Cambridge University Press.
- INTER-AMERICAN DEVELOPMENT BANK (IDB) (2006), *The Politics of Policies*, Washington.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF) (2005), «Monetary and fiscal policy design issues in low-income countries», agosto.
- IVANOVA, A.; M. KEEN, y A. KLEMM (2005), «The Russian flat tax reform», *IMF Working Paper* 05/16, Washington DC, International Monetary Fund.
- JHA, P., y F. CHALOUKPA, (eds.) (2000), *Tobacco Control in Developing Countries*, Oxford University Press.
- KALDOR, N. (1963), «Will underdeveloped countries learn to tax?», *Foreign Affairs*, 41: 410-419.
- KEEN, M. (2007), «VAT attacks! Second-best perspectives on the Value Added Tax», *International Tax and Public Finance*, 14 (4), 35-81.
- KEEN, M., y B. LOCKWOOD (2006), «Is the VAT a money machine?», *National Tax Journal*, 49 (4): 905-928.
- KEEN, M., y A. SIMONE (2004), «Tax policy in developing countries: Some lessons from the 1990s and some challenges ahead», en S. GUPTA, B. CLEMENTS, y G. INCHAUSTE (eds.), *Helping Countries Develop – The Role of Fiscal Policy*, Washington, DC, International Monetary Fund.
- KENNY, L.W., y S.L. WINER (2006), «Tax systems in the world: An empirical investigation into the importance of tax bases, administration costs, scale and political regime», *International Tax and Public Finance*, 13 (2/3): 181-216.
- KEYNES, J. (1936), *The General Theory of Employment, Interest and Money*, Nueva York, Harcourt, Brace.
- KHAN, M. (2001), «Agricultural taxation in developing countries: A survey of issues and policy», *Agricultural Economics*, 24 (3): 315-328.
- LEVI, M. (1988), *Of Rule and Revenue*, Berkeley, University of California Press.
- LIEBERMAN, E. (2003), *Race and Regionalism in the Politics of Taxation in Brazil and South Africa*, Cambridge, Cambridge University Press.

- LINDERT, P. (2003), *Growing Public: Social Spending and Economic Growth Since the Eighteenth Century*, Cambridge, Cambridge University Press.
- (2004), «Voice and growth; Was Churchill right?», *Journal of Economic History*, 63 (2): 315-350.
- LLEDO, V.; A. SCHNEIDER, y M. MOORE (2003), «Pro-poor tax reform in Latin America: A critical survey and policy recommendations», Institute of Development Studies, Brighton, marzo.
- (2004), «Governance, taxes, and tax reform in Latin America», *IDS Working Paper 221*, Institute of Development Studies, Brighton.
- LORA, E., y M. CARDENAS (2006), «La reforma de las instituciones fiscales en América Latina», Inter-American Development Bank, Research Department, *Documento de Trabajo 559*, abril.
- MANKIW, G.; M. WEINZIERL, y D. YAGAN (2009), «Optimal taxation in theory and practice», *NBER Working Paper n.º 15071*, Cambridge, MA, junio.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2001), «Mexico: An evaluation of the main features of the tax system», *Working Paper 01-12*, International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, noviembre.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y R. McNAB (2000), «The tax reform experiment in transitional countries», *National Tax Journal*, 53 (2): 273-298.
- MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J.; M. RIDER, y S. WALLACE (2008), *Tax Reform in Russia*, Cheltenham, Reino Unido, Edward Elgar.
- MCCLEARY, W. (1991), «The earmarking of government revenue: A review of some world Bank Experience», *World Bank Research Observer*, 6: 81-104.
- MCINTYRE, M., y O. OLDMAN (1975), *Institutionalizing the Process of Tax Reform: A Comparative Analysis*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation.
- MCLAREN, J. (ed.) (2003), *Institutional Elements of Tax Design*, Washington, World Bank.
- MCLURE, C. (1990), «Review of Newbery and Stern», *Economic Development and Cultural Change*, 38 (2): 426-431.
- MCLURE, C., y G. ZODROW (2007), «Consumption-based direct taxes: A guided tour of the Amusement Park», *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 63(2): 285-307.
- MINTZ, J. (2003), «Growth and taxes: Some implications for developing economies», en J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y J. ALM, (eds.), *Public Finance in Developing and Transition Countries*, Cheltenham, Reino Unido, Edward ELGAR.
- MOORE, M. (2007), «How does taxation affect the quality of governance?», *Tax Notes International*, 47 (2 de julio): 79-98.
- MUSGRAVE, R. (1969), *Fiscal Systems*, New Haven, Yale University Press.
- (1981), «A reappraisal of financing social security», en F. SKIDMORE (ed.), *Social Security Financing*, Cambridge MA, MIT Press.
- (2000), *Public Finance and Democratic Society, III: The Foundations of Taxation and Expenditure*, Cheltenham, UK and Northampton, MA, Edward Elgar.
- NEWBERY, D., y N. STERN (eds.) (1987), *The Theory of Taxation in Developing Countries*, published for the World Bank by Oxford University Press.
- NORREGAARD, J., y T. KHAN (2007), «Tax policy: Recent trends and coming challenges», *WP/07/274*, International Monetary Fund, Washington, diciembre.
- OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) (2006), «Reforming Personal Income Tax», *Policy Brief*, marzo.
- (2008), «Tax and economic growth», *Economic Department Working Paper n.º 620*, julio.
- (2009), *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*, París.
- PEACOCK, A., y J. WISEMAN (1961), *The Growth of Government Expenditures in the United Kingdom*, Princeton, Princeton University Press.
- PERSSON, T., y G. TABELLINI (2000), *Political Economics: Explaining Economic Policy*, Cambridge, MA, MIT Press.
- (2003), *The Economic Effects of Constitutions: What do the Data Say?*, Cambridge, MA, MIT Press.
- PETER, K.; S. BUTTRICK, y D. DUNCAN (2009), «Global reform of personal income taxation, 1981-2005: Evidence from 189 countries», *IZA Discussion Paper n.º 42228*.
- POIRSON, H. (2006), «The tax system in India: Could reforms spur growth?», *IMF Working Paper WP/06/93*, Washington, DC, abril.
- PRITCHARD, W. (2009), «The politics of taxation and implications for accountability in Ghana 1981-2008», *Working Paper n.º 330*, Institute of Development Studies, julio.
- RABUSHKA, A. (2008), *Taxation in Colonial America*, Princeton, NJ, Princeton University Press.
- RADIAN, A. (1980), *Resource Mobilization in Poor Countries: Implementing Tax Reform*, New Brunswick, NJ, Transaction Books.
- RAVAILLON, M. (2009), «Do poorer countries have less capacity for redistribution?», *Policy Research Working Paper 5046*, World Bank, septiembre.
- RAWLS, John (1971), *A Theory of Justice*, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- ROYAL COMMISSION ON TAXATION (1966) *Report*, 6 volúmenes, Ottawa.
- RUTHERFORD, T.; M. LIGHT, y F. BARRERA (2005), «Equity and efficiency costs of raising tax revenue in Colombia», en R. BIRD, J. POTERBA y J. SLEMROD (eds.), *Fiscal Reform in Colombia: Problems and Prospects*, Cambridge, MA, The MIT Press.
- SCHUMPETER, J. (1934), *Theory of Economic Development*, Cambridge, MA, Harvard University Press.
- (1942), *Capitalism, Socialism and Democracy*, Nueva York, Harper & Brothers.
- (1954), *History of Economic Analysis*, Nueva York, Oxford University Press.
- SEN, Amartya (2009), *The Idea of Justice*, Cambridge, MA, The Belknap Press of Harvard University Press.
- SLEMROD, J. (1990), «Optimal taxation and optimal tax systems», *Journal of Economic Perspectives*, 4 (1): 1257-1278.
- SLEMROD, J., y E. BAKIJA (1996), *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Great Debate on Tax Reform*, Cambridge, MA, MIT Press.
- SMART, M., y R. BIRD (2009), «Earmarked grants and accountability in government», ponencia para la conferencia sobre *Policies of Grants to Sub-Central Government: Local Accountability or Control*, Copenague, septiembre.
- SMITH, J. (2004), *Taxing Popularity: the Story of Taxation in Australia*, Sydney, Australian Tax Research Foundation.

- SOKOLOFF, K.L., y E.M. ZOLT (2005), «Inequality and taxation: Evidence from the Americas on how inequality may influence tax institutions», *Tax Law Review*, 59 (2): 167-241.
- STEINMO, S. (1993), *Taxation and Democracy: Swedish, British, and American Approaches to Financing the Modern State*, New Haven, Yale University Press.
- TANZI, V. (1970), «International tax burdens: A study of tax ratios in the OECD countries», en *Taxation: A Radical Approach*, Londres, Institute for Economic Affairs.
- (1991), *Public Finance in Developing Countries*, Aldershot, Reino Unido, Edward Elgar.
- (1995), *Taxation in an Integrating World*, Washington, Brookings Institution.
- TANZI, V., y H. ZEE (2000), «Tax policy for emerging markets: Developing countries», *National Tax Journal*, 53 (2): 299-328.
- TEJA, R. (1988), «The case for earmarked taxes», *International Monetary Fund Staff Papers*, 35: 523-533.
- THIRSK, W. (1997), *Tax Reform in Developing Countries*, Washington, World Bank.
- TRIDIMAS, G., y S. L. WINER (2004), «The political economy of government size», *European Journal of Political Economy*, 21 (3): 643-666.
- UN MILLENNIUM PROJECT (2005), *Investing in Development*, Nueva York.
- WARRINER, D. (1969), *Land Reform in Theory and Practice*, Oxford, Clarendon Press.
- WEBBER, C., y A. WILDAVSKY (1986), *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, Nueva York, Simon and Shuster.
- WEISMAN, S.. (2002), *The Great Tax Wars*, Nueva York, Simon and Schuster.
- WILDAVSKY, A. (1979), *Speaking Truth to Power: The Art and Craft of Policy Analysis*, Boston, Little, Brown.
- WINTROBE, R. (1998), *The Political Economy of Dictatorship*, Cambridge, Cambridge University Press.
- YOINGCO, A. Q. (1976), «Tax research: The Philippine experience», Graduate School, Centro Escolar University, Manila, marzo.
- ZODROW, G. (2001), «The property tax as a capital tax: A room with three views», *National Tax Journal*, 54 (1), 139-156.