

# IMPUESTOS ESPECIALES: ENTRE LA EFICIENCIA (O HUMANO) Y LA SUFICIENCIA (O DIVINO)

Alejandro ESTELLER-MORÉ

Universidad de Barcelona

La estructura de este comentario es la siguiente: en primer lugar, haré un breve resumen de los principales aspectos tratados en la revisión del profesor Cnossen por lo que hace referencia a las justificaciones de este tipo de imposición; seguidamente, revisaré de manera somera ciertos aspectos relacionados con el caso español, y finalmente, realizaré una serie de comentarios concretos del trabajo de Cnossen (2010).

## 1. VISIÓN GENERAL

El profesor Cnossen afirma que los impuestos selectivos sobre bienes y servicios se encuentran entre las formas más antiguas de imposición en Europa, retrotrayendo su origen a la Edad Media. Sin duda, alejados en cierta medida de un afán puramente recaudatorio como pudieron tener en su origen, todavía juegan un papel muy importante en los sistemas fiscales actuales. Además, dada la presente preocupación social sobre la calidad del medio ambiente a causa del esquema productivo actual, basado principalmente en tecnologías contaminantes, es previsible que este tipo de imposición juegue un papel todavía más relevante en el futuro, en este caso particular, a la hora de corregir externalidades medioambientales. No obstante, ni la imposición medioambiental ni tampoco la que recae sobre los juegos de azar es un tema explícitamente tratado en el artículo de Cnossen (para ello, véase Sandmo, 2010).

La principal característica de este tipo de imposición es la selectividad del hecho imponible. Así, básicamente

te, pretende gravar el consumo de aquellos bienes y servicios que generan externalidades negativas, de ahí que la literatura reciente identifique los impuestos incluidos dentro de este tipo de imposición como *sin taxes* (i.e., los impuestos sobre el pecado). Obviamente, hay pecados veniales y pecados mortales; sin embargo, los impuestos sobre el pecado (1) tienden a tratar todos los pecados de igual manera. Esto es, el impuesto que se devenga por consumir alcohol es el mismo independientemente de si se trata de la quinta copa que se consume (en ese caso, podríamos estar de acuerdo en que el pecado es «mortal») o si se trata de la primera (en cuyo caso el pecado sería más bien «venial»). En cualquier caso, ya se justifique por un motivo u otro, que seguidamente detallaremos, este tipo de imposición se centra en gravar el consumo de tabaco, de alcohol y de hidrocarburos, principalmente.

Sin duda, la diversidad de *justificaciones* existentes hace necesario un análisis particular de cada una de ellas, pues en algunos casos pueden llegar a ser mutuamente contradictorias. El profesor Cnossen identifica y analiza las siguientes:

1) *Generación de ingresos de una manera eficiente*, esto es, minimizando el exceso de gravamen. Éste es el clásico argumento conocido genéricamente como la «regla de Ramsey», e implica que, lejos de fomentar la uniformidad en los tipos impositivos, excepto en casos muy determinados (Sandmo, 1976), es óptimo diferenciar los tipos impositivos sobre el consumo según la elasticidad precio de

cada bien o servicio gravado, de tal manera que sean gravados más fuertemente aquellos consumos con una menor elasticidad precio (2). Obviamente, este argumento sólo puede ser defendido desde el punto de vista de la eficiencia económica, mientras que sus costes en términos de equidad deberían ser compensados, si se considera que lo han de ser, por otros instrumentos en manos del sector público.

2) *Corrección de externalidades* (esto es, los tradicionales impuestos pigouvianos) y de *internalidades*. De nuevo, éste es un argumento clásico para justificar la imposición selectiva. En concreto, el gravamen del consumo de aquellos bienes y servicios que generan externalidades negativas (alcohol, tabaco o hidrocarburos) sobre la sociedad permiten internalizar tal daño a través de incrementar el precio para el consumidor o para el productor (3). En caso contrario, en ausencia de cualquier «incentivo» por parte del sector público, es evidente que el consumidor racional y egoísta no internalizaría tal daño. Sin embargo, literatura reciente considera que, de hecho, el consumidor no es tan racional como podríamos esperar o, siéndolo, no dispone de toda la información relevante a la hora de basar sus decisiones de consumo de manera eficiente. Es en este sentido en el que decimos que se generan «internalidades». En estos casos, se produce el mismo efecto: un sobre-consumo de aquellos bienes considerados como nocivos. De nuevo, en estos casos, posiblemente junto con otro tipo de regulación (e.g., prohibición de consumo para los menores de edad y/o provisión de información sobre los

efectos negativos en el medio/largo plazo), los impuestos se justifican como un instrumento que incrementa el bienestar social.

3) *Financiación de bienes prestados por el sector público.* En los casos en que sea factible y haya un beneficio privado de la utilización de bienes y servicios prestados por el sector público, ésta sería otra justificación de los impuestos selectivos. Por ejemplo, indirectamente, la recaudación derivada de los impuestos sobre los hidrocarburos, en algunos casos, se justifica como un modo de contribuir al mantenimiento de las carreteras. Obviamente, en la medida en que la relación no es indirecta como en el caso anterior (consumidores de gasolina = usuarios de las infraestructuras viarias), dejamos ya el ámbito de los impuestos y nos adentramos en el terreno de las tasas y precios públicos o, en el lenguaje anglosajón utilizado por el profesor Cnossen, *user charges*. De cualquier forma, en estos casos, dejando de lado su naturaleza legal, lo destacable es que el sector público grava o hace pagar por el consumo de un bien o servicio por él prestado, lo cual es factible en muchos casos —el beneficio es divisible— y además contribuye a racionalizar la demanda (4).

4) *Reforzamiento de la progresividad del sistema fiscal.* En contraste con la «regla de Ramsey», en la medida en que las cuestiones redistributivas son tenidas explícitamente en cuenta, el diseño de los impuestos especiales también puede acomodar aspectos redistributivos. De esta manera, como es esperable, los bienes de lujo deben ser gravados más fuertemente que los bienes de primera necesidad. Por tanto, y tal y como sucede en el ámbito de la imposición directa, cuando los aspectos de equidad y eficiencia se «mezclan» en el diseño de los impuestos sobre el consumo, es inevitable la resolución de una relación de intercambio entre ambos, pues tales principios son incompatibles (Diamond, 1975). En todo caso, como muy bien argumenta el profesor Cnossen, el objetivo de redistribución a perseguir por los impuestos especiales sólo debería buscarse en la medida en que se considere que otros instrumentos (impuesto sobre la renta, básicamente) son imperfectos, ya sea por cuestiones administrativas (a la hora de calcular la verdadera capacidad económica de los individuos) o por cuestiones de eficiencia (en general, por los desincentivos que provocan sobre la generación de renta o la acumulación de ahorro).

Obsérvese que todas las justificaciones referidas tienen su base en la

economía del bienestar, esto es, los impuestos se justifican (y diseñan) basándose en las decisiones que óptimamente —sujeto a la restricción de disponibilidad de instrumentos— toma un planificador social benevolente. A partir de aquí, como es obvio, pueden existir otras justificaciones que, basadas en la historia o en la tradición, o incluso en la economía de la política, justifiquen este tipo de imposición. Sobre estas últimas cuestiones el profesor Cnossen no se pronuncia, pero, sin duda, pueden tener un papel que jugar en la realidad. En el apartado 3, retomaremos esta cuestión.

## 2. EL CASO DE ESPAÑA

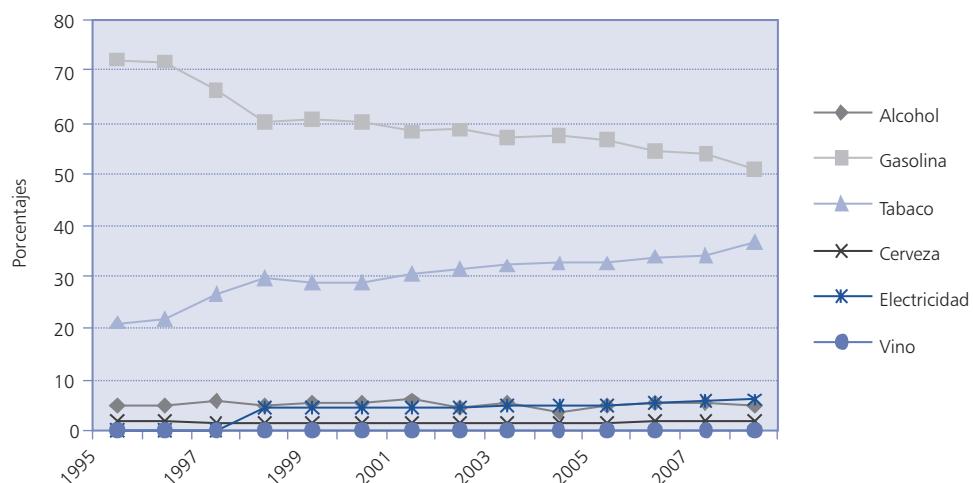
En España, la tradición respecto del establecimiento de impuestos especiales se puede retrotraer incluso más allá de la Edad Media. Por ejemplo, en Hispania (provincia del Imperio Romano) ya existían aranceles (Blázquez, 1982), al igual que al final del siglo V, durante la época visigoda (Orlandis, 2003). En el S. XIX (año 1845), la «reforma de Mon-Santillana», que se considera que configuró el primer *sistema tributario* español, supuso la eliminación del impuesto general sobre el consumo vigente en ese momento (la

**GRÁFICO 1  
EVOLUCIÓN DE LA IMPORTANCIA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE EL TOTAL DE INGRESOS IMPOSITIVOS EN ESPAÑA (NO SE INCLUYEN LAS COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL)**



GRÁFICO 2

## IMPORTANCIA RELATIVA DE CADA UNO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN ESPAÑA



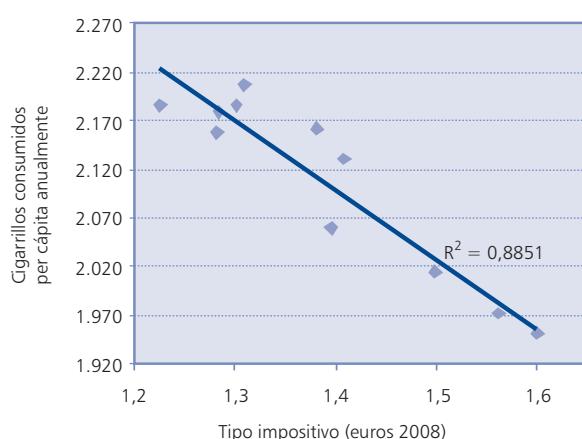
denominada «alcabala»), y en su lugar se introdujo una ristra de impuestos especiales (llegaron a ser 2.477 en 1845, 1.848 en 1848 y, finalmente, en 1852, la lista de productos gravados se quedó en «sólo» 90). Las razones para eliminar la «alcabala» tenían que ver con su impopularidad y sus efectos perniciosos sobre el comercio internacional (Fuentes-Quintana, 1990).

De acuerdo con los datos ofrecidos por el profesor Chossen, en el ámbito de la Unión Europea, los impuestos especiales representan aproximadamente el 10 por 100 del total de ingresos impositivos. En el gráfico 1, se muestra su importancia en el caso de España hasta el año 2007 (último año disponible). Precisamente en este último año se obtiene el porcentaje más bajo de participación, el 13 por 100. Por tanto, el porcentaje obtenido para España está en la línea de lo observado en el conjunto de la UE, más si se tiene en cuenta que hemos calculado el porcentaje para España excluyendo las cotizaciones a la seguridad social, a diferencia del cálculo presentado por Chossen. Por su parte, en el gráfico 2 se muestra la importancia relativa de cada impuesto especial sobre el total de ingresos

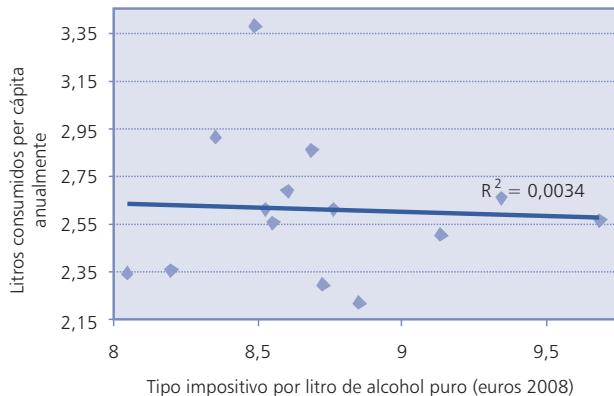
obtenidos con esta forma de imposición. Destaca sobre todas ellas la imposición sobre hidrocarburos, siempre por encima del 50 por 100, aunque muestra una tendencia decreciente durante el período 1995-2008, mientras que en el caso del tabaco sucede lo contrario. Cada vez es más importante esta forma de imposición selectiva dentro del total obtenido por los impuestos especiales (5).

Como pudimos comprobar en el apartado 1, una de las justificaciones de los impuestos especiales es la de la internalización de externalidades negativas, como las que se puedan derivar del consumo de alcohol, de tabaco o de hidrocarburos. Siendo así, en los gráficos 3, 4 y 5 nos preguntamos en qué medida los impuestos que gravan esos consumos son capaces o no de reducir la demanda en el caso español. Para ello, rea-

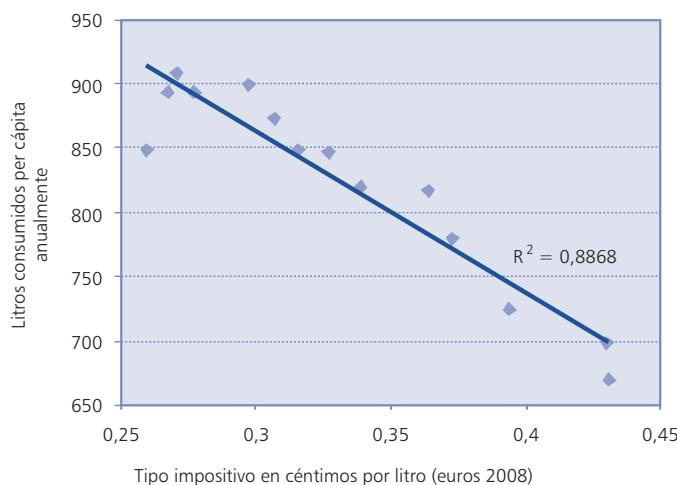
GRÁFICO 3  
¿GENERAN LOS IMPUESTOS UNA REDUCCIÓN EN EL CONSUMO DE TABACO?



**GRÁFICO 4**  
**¿GENERAN LOS IMPUESTOS UNA REDUCCIÓN EN EL CONSUMO DE ALCOHOL?**



**GRÁFICO 5**  
**¿GENERAN LOS IMPUESTOS UNA REDUCCIÓN EN EL CONSUMO DE HIDROCARBUROS?**



lizamos un simple análisis de correlación parcial y, por tanto, entre otras cuestiones, esto no nos permite discernir la relación de causalidad ni identificar de manera precisa el efecto de la imposición selectiva sobre el consumo, pues podría estar recogiendo otros factores que evolucionan de manera igual a la evolución de los tipos impositivos (e.g., concienciación social o implementación de otros tipos de regulación). No obstante, los

resultados son suficientemente instructivos para nuestro objetivo (6). Así, de este análisis parcial se deriva que el consumo de tabaco y el de hidrocarburos son muy sensibles a la variación en los tipos impositivos (en ambos casos, la variación de los tipos impositivos a lo largo del tiempo consigue explicar casi un 90 por 100 de la variación en el consumo de esos bienes), y que, como era esperable, la relación es claramente negativa:

cuanto mayor es la presión fiscal, menor es el consumo de tales bienes. En cambio, el consumo de alcohol es totalmente insensible a variaciones en el precio.

Por consiguiente, si tuviésemos que buscar una justificación para, si es el caso, reforzar alguna de estas tres formas de imposición, parece claro que el gravamen del consumo de tabaco y el de hidrocarburos se podría justificar desde el punto de vista de reducir las externalidades negativas que ese consumo provoca, mientras que el gravamen de alcohol parece que va más en la línea de generar ingresos con unos costes de eficiencia muy reducidos (7). Estos resultados pueden estar reflejando que la gente con un menor nivel de renta (aquellos que consumen proporcionalmente a su renta más tabaco y gasolinas) son más sensibles a variaciones en los precios. Si éste fuera el caso, la imposición sobre el alcohol sería progresiva (lo cual concuerda con lo dicho en la nota 7), mientras que la imposición que sigue la regla de Ramsey (tabaco e hidrocarburos) sería regresiva (8).

Finalmente, del caso español resulta interesante destacar los resultados obtenidos en Leal *et al.* (2009), quienes obtienen evidencia de *cross-border shopping* en el caso del impuesto minorista sobre las ventas de determinados hidrocarburos (9). Sin duda, ésta es una señal a tener en cuenta a la hora de evaluar la posibilidad de conceder en el futuro capacidad normativa sobre los impuestos especiales a las comunidades autónomas.

### 3. COMENTARIOS CONCRETOS

En los dos apartados anteriores, se han hecho algunos comentarios adicionales al trabajo del profesor Cnossen, ya sea al tratar sobre la justificación de este tipo de imposición (apartado 1) o al tratar el caso español (apartado 2). Sin embargo, me gustaría comentar otros tres aspectos concretos:

- 1) En su artículo, el profesor Cnossen se pregunta si la marihu-

na debería ser legalizada y, seguidamente, gravada. Sin duda, es ésta una atractiva cuestión, cuyo beneficio innegable sobre la recaudación impositiva no puede dejarse de tener en cuenta (*vid. nota 3*), a pesar de que el origen del gravamen estaría principalmente basado en las externalidades e internalidades que su consumo genera. No es mi objetivo entrar a debatir sobre si debe legalizarse o no este consumo, pero sí plantear el debate de manera más amplia, de tal forma que esa pregunta abarque otros ámbitos como el de la prostitución: ¿debería ser legalizada la prostitución y, seguidamente, gravada? Se hace así, por ejemplo, en la ciudad de Colonia (Alemania), y a pesar de los problemas naturales de control del cumplimiento fiscal, parece que es una fuente de ingresos importante, aunque no existe información sobre si estos ingresos han conseguido compensar los costes sociales de tal actividad; básicamente, costes sanitarios de las enfermedades de transmisión sexual (10).

2) Como dijimos en el apartado 1, una de las justificaciones para la implementación de los impuestos especiales son las «internalidades»; en concreto, la falta de auto-control en el consumo de bienes que pueden llegar a ser nocivos. Y precisamente aquellos que tienen un menor auto-control (en parte, por la falta de experiencia), la población adolescente, son aquéllos que, de acuerdo con el estudio de Fletcher *et al.* (2009) para el caso del tabaco, son menos sensibles a las variaciones en el precio. Por ello, los impuestos especiales cuya presencia en el sistema fiscal se justifique en base al auto-control posiblemente deberían basarse en la edad (o diferenciar al alza los tipos impositivos según los lugares de ocio donde los condicionantes externos hacen que ese auto-control sea menor) para que no paguen justos (aquellos que tienen capacidad de auto-control y toman sólo una copa) por pecadores (aquellos que tienen menor capacidad de auto-control y toman sólo una copa... tras otra).

3) Recientemente, ha surgido una literatura sobre la imposición sobre el consumo que obtiene resultados po-

tencialmente distintos en relación con la «Regla de Ramsey», o incluso con el análisis de incidencia clásico de Harberger (véase Chetty, 2009, y la literatura allí citada). Esta literatura define un impuesto *x* como más *salient* (literalmente, saliente) que otro *y* si calcular el precio de venta al público bajo el impuesto *x* requiere menos cálculos que hacerlo bajo el impuesto *y*. De esta manera, un impuesto especial de fabricación sería perfectamente *salient*, pues el precio de venta al público incluye el impuesto.

A partir de este contexto, los análisis de imposición óptima o los de incidencia varían en función de si el consumidor puede saber exactamente (directamente o mediante cálculos sencillos, o no) cuál es el precio que paga incluyendo impuestos, mientras que la clásica teoría de la ilusión fiscal pretende inferir en qué medida el contribuyente es consciente de la parte del precio bruto, o precio de venta al público, que es impuesto. Partiendo de esta tipología de impuestos, y teniendo en cuenta que los consumidores pueden tener problemas a la hora de procesar la información (impositiva), esta literatura concluye, en su análisis de imposición óptima, que los impuestos deberían ser más elevados en los bienes *salient*, mientras que, desde un argumento de economía de la política, los políticos preferirán establecer o aumentar la presión fiscal en los bienes más *salient*. En la medida en que la característica de *salience* sea idéntica para todos los productos gravados por impuestos especiales, este comentario tiene poca utilidad, pero, si existen diferencias al respecto, tanto desde un punto de vista de eficiencia económica como de economía de la política, deberíamos observar tipos impositivos diferenciados en función del grado de *salience*.

## NOTAS

(1) Cabe decir que no todos los pecados son gravados debido a que ciertos consumos (drogas duras o prostitución) están explícitamente prohibidos en la mayoría de países desarrollados. Sin embargo, esta cuestión es analizada por el profesor Crossen, en concreto, respecto del consumo de marihuana, y la retomaremos en el apartado 3 de este comentario.

(2) Obsérvese que esta característica —gravar más fuertemente el consumo de aquellos bienes o servicios con una baja elasticidad precio— tiene una derivada interesante fuera del diseño del sistema fiscal. En concreto, me refiero a la asignación de impuestos dentro de un sistema federal. Así, ESTELLER y Rizzo (2009) han demostrado empíricamente que precisamente esa rigidez de la demanda hace que no se generen externalidades verticales cuando dos niveles de gobierno comparten esa fuente de ingresos; en concreto, la imposición sobre alcohol y tabaco.

(3) De manera adicional a su corrección de la externalidad negativa, estos impuestos generan ingresos para el sector público, lo cual se conoce en la literatura como «doble dividendo» (GOULDER, 1995).

(4) Véase ESTELLER (2002), donde se desarrolla un modelo de imposición óptima para determinar el valor óptimo de las denominadas «tasas judiciales» como una manera de racionalizar la demanda de justicia, evitando los denominados «juicios frívolos». Precisamente, muy recientemente, Fernando de Rosa (vicepresidente del CGPJ), en un artículo en *El País* («La planta judicial, obsoleta», 12 de octubre de 2009), reclamaba una posible extensión de esas tasas.

(5) Es difícil comparar con una media representativa de la UE, dado que, como afirma el informe de EUROSTAT *Taxation Trends in the European Union* (2009), las diferencias tienen mucho que ver, aparte de la relativa diversidad de tipos impositivos, con las muy diferentes preferencias de consumo entre países.

(6) Para un análisis más riguroso sobre la respuesta de la demanda de alcohol (según sea vino, cerveza u «otras bebidas alcohólicas») y de tabaco (negro vs. rubio) a cambios en el nivel de precios (incluyendo el impacto de los impuestos) para el caso español véase, entre otros, LÓPEZ *et al.* (2003) y PINILLA y GONZÁLEZ (2009) respectivamente.

(7) AYAGARI *et al.* (2009) afirman que «..., la presencia de un “impuesto sobre el pecado” para corregir externalidades no es tan fuerte en el caso del alcohol como lo es en el caso del tabaco, dado que la mayoría de la gente bebe de manera responsable, esto es, sin dañarse ellos mismos o a terceros» (p. 3). Obviamente, esta afirmación requeriría un contraste para el caso español, pero si pudiera corroborar el papel de los impuestos especiales como correctores de externalidades, sería irrelevante, y su justificación como generador de ingresos de manera eficiente saldría reforzada. Si además, tal y como afirma GRUBER (2007), no son impuestos regresivos (p. 15), resulta que es una excelente manera de generar ingresos adicionales para el sector público. Por tanto, no cabe duda de que serían una excelente fuente de ingresos adicionales para la Hacienda pública.

(8) Esta conclusión concuerda con CALONGE (2001), quien obtiene que los impuestos especiales son regresivos, pues la importancia de la imposición del alcohol sobre el total de

<p>impuestos especiales (ver gráfico 2) es de sólo un 5 por 100 aproximadamente.</p> <p>(9) Obsérvase que esto es coherente con la sensibilidad que gráficamente hemos obtenido del consumo de hidrocarburos respecto de la variación en el tipo impositivo sobre éstos.</p> <p>(10) Véase <a href="http://www.spiegel.de/international/0,1518,454749,00.html">http://www.spiegel.de/international/0,1518,454749,00.html</a> (último acceso 22/10/2009).</p>	<p>CNOSEN, Sijbren (2010), «La economía de los impuestos especiales», PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, n.º 125/126.</p> <p>DIAMOND, P. (1975), «A many-person Ramsey tax rule», <i>Journal of Public Economics</i>, 4: 335-42.</p> <p>ESTELLER, A. (2002), «La configuración de una tasa judicial: análisis teórico», <i>Investigaciones Económicas</i>, 26: 525-549.</p> <p>ESTELLER, A., y L. RIZZO (2009), «(Uncontrolled) Aggregate shocks or vertical tax interdependence? Evidence from gasoline and cigarettes», <i>Documento de trabajo</i> n.º 24, Institut d'Economia de Barcelona (IEB).</p> <p>FLETCHER, J.M.; P. DEB, y J.L. SINDELAR (2009), «Tobacco use, taxation and self control in adolescence», <i>NBER Working Paper</i> número 15130.</p> <p>FUENTES QUINTANA, E. (1990), <i>Las reformas tributarias en España</i>, cap. 2, Editorial Crítica.</p> <p>GOULDER, L.H. (1995), «Environmental taxation and the «double dividend»: A reader's guide», <i>International Tax Public Finance</i>, 2: 157-183.</p> <p>GRUBER, J. (2007), «Value-added tax and exercises: Commentary», preparado para el <i>In-</i></p>	<p><i>forme de la Comisión sobre la Reforma del Sistema Impositivo para el Siglo XXI</i>, presidido por Sir J. MIRLEES, The Institute for Fiscal Studies.</p> <p>LEAL, A.; J. LÓPEZ-LABORDA, y F. RODRIGO F. (2009), «Prices, taxes and automotive fuel cross-border shopping», <i>Energy Economics</i>, 31: 225-234.</p> <p>LÓPEZ, E.; GONZÁLEZ, M.A., y FELLINGER, E. (2003), «La demanda regional de bebidas alcohólicas en España. Impacto de un incremento de los impuestos especiales», <i>Economía Agraria y Recursos Naturales</i>, 3: 123-138.</p> <p>ORLANDIS, J. (2003), <i>Historia del Reino Visigodo español</i>, Ediciones Rialp.</p> <p>PINILLA, J., y B. GONZÁLEZ (2009), «Impuestos sobre el tabaco, demanda de marca y estrategias de las compañías tabacaleras en España 2004-2007», <i>Documento de trabajo</i> número 1, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de La Laguna.</p> <p>SANDMO, A. (1976), «Optimal taxation: An introduction to the literature», <i>Journal of Public Economics</i>, 6: 37-54.</p> <p>— (2010), «Alcance y ámbito de la imposición medioambiental», PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, n.º 125/126.</p>
--	--	--