

The background of the entire page is a close-up photograph of Euro currency. It features several banknotes in various colors: a yellow 200 Euro note, a green 500 Euro note, and a purple 500 Euro note. Scattered across these notes are several stacks and individual Euro coins, including 1 Euro, 2 Euro, and 5 Euro denominations. The lighting is bright, highlighting the metallic texture of the coins and the intricate patterns on the banknotes.

PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA

LA FISCALIDAD EN ESPAÑA: PROBLEMAS, RETOS Y PROPUESTAS

PAPELES
DE ECONOMÍA ESPAÑOLA

139

2014

ISSN: 0210-9107



PATRONATO

ISIDRO FAINÉ CASAS <i>(Presidente)</i>	MARIO FERNÁNDEZ PELAZ AMADO FRANCO LAHOZ
JOSÉ MARÍA MÉNDEZ ÁLVAREZ-CEDRÓN <i>(Vicepresidente)</i>	MANUEL MENÉNDEZ MENÉNDEZ PEDRO ANTONIO MERINO GARCÍA
FERNANDO CONLLEDO LANTERO <i>(Secretario)</i>	ANTONIO PULIDO GUTIÉRREZ VICTORIO VALLE SÁNCHEZ

PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA

EDITORIA

María José Moral Rincón

CONSEJO DE REDACCIÓN

CARLOS OCAÑA PÉREZ DE TUDELA <i>(Director)</i>	ALAIN CUENCA GARCÍA ÁNGEL LABORDA PERALTA
SANTIAGO CARBÓ VALVERDE ELISA CHULIÁ RODRIGO	FERNANDO PAMPILLÓN FERNÁNDEZ JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ

COORDINADORA DE EDICIÓN Y DOCUMENTACIÓN

Myriam González Martínez

PORTADA

Advantia Comunicación Gráfica, S.A.
91 471 71 00

EDITA

Fundación de las Cajas de Ahorros
Caballero de Gracia, 28. 28013 Madrid

IMPRIME

Advantia Comunicación Gráfica, S.A.

Depósito legal:	M. 402-1980
ISSN:	0210-9107
Precio del número 139:	15 €
Periodicidad:	Trimestral
Materia:	Hacienda pública
Base de datos:	www.funcas.es



© FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS. Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta publicación, así como la edición de su contenido por medio de cualquier proceso reprográfico o fónico, electrónico o mecánico, especialmente imprenta, fotocopia, microfilm, *offset* o mimeógrafo, sin la previa autorización escrita del editor.

«La fiscalidad en España: Problemas, retos y propuestas»

coordinado por José Félix Sanz Sanz y Desiderio Romero Jordán

SUMARIO

INTRODUCCIÓN EDITORIAL

La fiscalidad en España: Problemas, retos y propuestas

V

Retos actuales de la Hacienda Pública española:	2	<i>Antoni Zabalza</i>
El impuesto sobre la renta de las personas físicas: Reflexiones para su reforma:	21	<i>José Félix Sanz Sanz</i>
Los impuestos indirectos en España: Diagnóstico y discusión de propuestas factibles de reforma:	39	<i>Desiderio Romero Jordán</i>
El gravamen de los beneficios societarios: Alternativas viables:	56	<i>Lourdes Jerez Barroso</i>
La imposición sobre la riqueza en España:	70	<i>José María Durán Cabré y Alejandro Esteller Moré</i>
Cotizaciones sociales y nivel de empleo:	86	<i>Oscar Bajo Rubio y Antonio Gómez Gómez-Plana</i>
Autonomía y corresponsabilidad: La política tributaria de las comunidades autónomas de régimen común:	97	<i>Alain Cuenca</i>
La política tributaria y las corporaciones locales: Elementos de análisis y discusión:	115	<i>Santiago Lago Peñas y Jorge Martínez-Vázquez</i>
De necesidades y virtudes: El refuerzo del principio del beneficio en la Hacienda Local:	125	<i>Francisco Pedraja Chaparro, Javier Suárez Pandiello y José Manuel Cordero Ferrera</i>
La imposición ambiental como opción para España	142	<i>Alberto Gago Rodríguez y Xavier Labandeira Villot</i>
La gestión de los impuestos: En busca de una administración tributaria eficiente:	153	<i>Jesús Gascón Catalán</i>
Los multiplicadores de la política fiscal en España:	174	<i>Jabier Martínez e Ignacio Zubiri</i>

LA FISCALIDAD EN ESPAÑA: PROBLEMAS, RETOS Y PROPUESTAS

El impacto de las actuaciones del Sector Público sobre el crecimiento económico y el bienestar social es uno de los temas que mayor interés suscita en la sociedad contemporánea. La acción del Sector Público, y en particular su principal instrumento, el Presupuesto, es especialmente relevante en países que tienen cedida la política monetaria a órganos supranacionales. Es decir, que si la política presupuestaria es primordial para cualquier economía, en el caso de los países que, como España, pertenecen a la Unión Europea lo es de un modo especial. Para ellos, la política presupuestaria es el instrumento doméstico principal del que disponen para dirigir y administrar sus economías nacionales. Por otro lado, los fuertes desequilibrios acontecidos en las cuentas públicas durante la actual crisis económica han avivado aún más, si cabe, la preocupación por «lo presupuestario». En este contexto de decaimiento económico generalizado, España anunció hace algún tiempo su determinación de iniciar un profundo proceso de revisión de sus instituciones presupuestarias, entendidas en sentido amplio. Es decir, no solo el compromiso de optimizar sus políticas de ingresos y gastos públicos sino también la firme determinación de buscar un diseño organizativo eficiente del Estado, tanto en términos territoriales como administrativos.

De todos los posibles temas que encajan dentro de este amplísimo ámbito reformador, este volumen de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA centra su atención solo en los aspectos vinculados a la reforma fiscal. La trascendencia y abundancia de los pasivos acumulados en el sistema

**ESPAÑA HA TENDIDO
SECULARMENTE A
EMPRENDER REFORMAS
ESTRUCTURALES DONDE
EL ANÁLISIS EMPÍRICO Y
RIGUROSO HA ESTADO
AUSENTE DEL DEBATE**

fiscal español desde su implantación en 1978 sugiere que la pretensión reformadora anunciada por el Gobierno debiera interpretarse como una gran oportunidad para emprender un cambio radical, integral y profundo del mismo. Desafortunadamente, con honrosas excepciones, España, a diferencia de lo que suele acontecer en los países de tradición anglosajona, ha tendido secularmente a emprender reformas estructurales donde el análisis empírico y riguroso ha estado ausente del debate. Las causas de semejante actitud, aunque no las trataremos aquí, tienen múltiples orígenes que van desde la inadecuada formación de los altos funcionarios públicos (alentada en parte por un proceso de selección decimonónico basado casi en su totalidad en el sistema memorístico), hasta el diseño ineficiente de las carreras profesionales funcionariales o la idiosincrasia española a la hora de resolver los problemas. En cualquier caso, la ausencia del análisis riguroso en la resolución de los problemas económicos siempre concluye de la misma manera: en el fracaso del proceso reformador anunciado. Por el contrario, los países anglosajones siempre han liderado los estudios empíricos de la problemática impositiva. Desde los trabajos clásicos de Adam Smith o David Ricardo, pasando por la publicación del *Informe Carter* en Canadá, aparecido en 1966, o los *Principios de la Imposición* del alemán Neumark, publicado en 1970, hasta los informes detallados que emitieron a finales de los años setenta los profesores James Meade, para la realidad británica, y David Bradford, para la norteamericana, la fiscalidad y su impacto en la economía ha sido un tema recurrente de estudio. Estos dos últimos informes —*Meade* y *Bradford*— fueron el sustento intelectual de buena parte de las reformas llevadas a cabo a mediados de los años ochenta por Margaret Thatcher en Gran Bretaña y por Ronald Reagan en Estados Unidos; reformas que actuaron, a su vez, como punto de arranque para generalizar en el resto de economías desarrolladas los cambios impositivos que se produjeron en los tres últimos lustros del siglo pasado. Fue precisamente en 1987 cuando, imbuida del interés suscitado por la cuestión impositiva, Funcas —por aquel entonces FIES— dedicó su número 30-31 de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA al estudio de las «opciones fiscales de los ochenta». En aquel entonces se acababan de cumplir diez años desde que, tras el advenimiento de la Democracia, entrase en vigor el proceso de reforma fiscal que dio origen a la estructura impositiva que aún hoy existe en España.

**EN LA ACTUALIDAD, EL
INTERÉS POR LA
FISCALIDAD SIGUE
VIGENTE CON FUERZA Y
DETERMINACIÓN**

En la actualidad, el interés por la fiscalidad sigue vigente con igual fuerza y determinación. Este interés ha seguido dando origen a estudios serios y detallados sobre la fiscalidad y su influencia en el funcionamiento de la economía y en el comportamiento de los agentes económicos. Así, en noviembre de 2005, se publicó *Simple, Fair and Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System*, que fue un encargo del entonces presidente de Estados Unidos, George W. Bush,

a un Panel de Asesores creado al efecto con el objetivo de cosechar propuestas encaminadas, como el propio nombre del informe sugiere, a hacer el sistema fiscal estadounidense más simple, más justo y más comprometido con el crecimiento económico. Otro trabajo de mayor envergadura y profundidad que el que acabamos de mencionar es el que publicó en 2009 el Instituto de Estudios Fiscales británico: *Dimensions of Tax Design*, dirigido por otro premio Nobel, sir James Mirrlees (1). En buena medida, esta obra, conocida popularmente como *Informe Mirrlees*, fue la semilla que despertó nuevamente la curiosidad de Funcas para llevar a cabo otro estudio que diera respuesta a los interrogantes de los sistemas fiscales en el siglo XXI. Así, tras celebrar en Málaga el Encuentro Internacional *Tax Systems: Whence and Whither, Recent Evolution, Current Problems and Future Challenges*, Funcas publicó en 2010 el número doble 125-126 de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA con las ponencias y discusiones que se presentaron en dicho congreso. Hoy, cuatro años después, de nuevo Funcas dedica un número monográfico de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA a la cuestión impositiva.

El objetivo de esta monografía, que ve la luz con el número 139, no es ofrecer la reforma que como institución propondría Funcas, sino ofrecer las aportaciones, no siempre coincidentes, de algunos de los estudiosos más destacados sobre la materia. Es decir, en este volumen se analizan, en los albores de 2014, los elementos fundamentales que conforman el sistema fiscal español y, en la medida de lo posible, se iluminan y documentan técnicamente las principales líneas de su reforma. Es decir, con la publicación de este volumen Funcas pretende alentar el debate sobre la reforma fiscal desde el rigor y el análisis económico. Para ello se ha contado con un conjunto de economistas expertos en el ámbito tributario. El enfoque eminentemente economista que destila el ejemplar que el lector tiene en sus manos no es debido a un acto involuntario, sino que se trata de un rasgo que los coordinadores de la obra, **José Félix Sanz** y **Desiderio Romero**, han buscado de forma consciente. El motivo de la dominancia de la dimensión económica del estudio reside en el convencimiento de que la esperada e inminente reforma del sistema fiscal español debe implicar un rediseño estructural del mismo, lo que inevitablemente exige «poner números» al debate. En este sentido, se ha evitado caer en la tentación, tan extendida en los últimos meses, de emitir, bajo la apariencia formal de un informe técnico, una «lista de peticiones o deseos». No se puede obviar que en contextos como el actual, donde se anticipa con certidumbre una significativa reforma fiscal, los *lobbies* y grupos de interés se emplearán a fondo para conseguir el mayor número de dádivas y prebendas para sus afiliados. Normalmente, la forma tradicional de conseguirlo es solicitarlas bajo la falsa apariencia de un informe técnico. La diferencia más evidente entre un estudio técnico y un listado de peticiones es que, más allá de los argumentos verbali-

zados a favor o en contra de un determinado curso de acción, el primero documenta cuantitativamente sus aseveraciones mientras que el segundo suele carecer de cuantificación alguna o, en el mejor de los casos, alude de manera vaga e indefinida a cómputos de terceros.

El presente número de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA comienza con una revisión de los retos a los que se enfrenta en la actualidad el sistema tributario español. Después, un primer conjunto de artículos analiza las reformas que deberían operar sobre el núcleo duro del sistema tributario: impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuestos sobre el consumo, impuesto de sociedades e impuestos sobre la riqueza. Adicionalmente, en este primer bloque se estudia el impacto de los impuestos sobre el nivel de empleo. Un segundo conjunto de artículos presta atención detallada a la financiación autonómica y local. Seguidamente se explora el papel de la imposición ambiental como opción de reforma para España. A continuación se revisan las opciones de reforma en la gestión tributaria. El número concluye evaluando la efectividad de la actividad presupuestaria en la consecución del crecimiento económico.

**LA REFORMA
TRIBUTARIA DEBERÍA
TENER COMO PRINCIPAL
EJE VERTEBRADOR EL
AUMENTO DE LA
EFICACIA
RECAUDATORIA**

Siguiendo el orden descrito, **Antoni Zabalza** (Universidad de Valencia) ofrece una panorámica de los principales cambios que a su juicio deberían ser introducidos en el sistema tributario español. En opinión del profesor Zabalza, la reforma debería tener como principal eje vertebrador el aumento de la eficacia recaudatoria, habida cuenta de que los ingresos impositivos suponen el 32,6 por 100 del PIB frente al 39,7 por 100 de media en la Unión Europea y el 40,5 por 100 en la zona del euro (datos de 2011). Aunque dicha cifra aumentará en los próximos años con la salida de la crisis, el incremento de ingresos será insuficiente para hacer frente a las necesidades de las administraciones públicas, dados los actuales niveles de déficit y deuda pública. Las claves para conjugar una mayor recaudación con un impacto macroeconómico limitado consistirían, en primer lugar, en ampliar al máximo las bases imponibles de forma que permitiesen soportar tipos marginales relativamente bajos y, por tanto, mitigasen el inevitable coste de eficiencia del sistema impositivo. En segundo lugar, articular un plan, no solo administrativo sino también político y social, que reduzca drásticamente el nivel de fraude fiscal. Y, en tercer lugar, detraer recursos sin afectar en demasía la propensión marginal al consumo de la economía, desplazando la carga hacia niveles relativamente altos de renta. Para este propósito el profesor Zabalza considera que el impuesto sobre la renta de las personas físicas debería eliminar de su estructura *todo tipo* de reducciones de renta, exenciones y deducciones tanto de la base como de la cuota. Asimismo, se debería someter a revisión la estructura de la tarifa aplicable a las rentas del trabajo. El profesor Zabalza sostiene que tanto el impuesto

sobre el patrimonio como el impuesto sobre sucesiones y donaciones tienen que formar parte del sistema tributario debiendo estar estrictamente armonizados y gestionados de forma centralizada. Por lo que respecta al IVA, en el artículo se propone la eliminación de los tipos reducido y superreducido, debiendo considerarse además una posible subida del tipo general. Por último, el profesor Zabalza sostiene que es imprescindible reducir de forma drástica y urgente el nivel de fraude existente en España.

José Félix Sanz Sanz (Universidad Complutense de Madrid) analiza en detalle los retos y propuestas de reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) como uno de los pilares del sistema tributario español. De acuerdo con la Teoría de la Hacienda Pública, la relevancia del IRPF se manifiesta, además de con su consabida visibilidad, a través de su potencial recaudatorio, su impacto distributivo, sus efectos sobre la eficiencia económica y su fuerte influencia sobre el sistema de financiación autonómico. Visto en perspectiva, la realidad muestra que el IRPF español ha cumplido solo parcialmente tales objetivos de modo que su diseño ha acumulado a lo largo de sus más de tres décadas de existencia dos importantes pasivos. Primero, su capacidad recaudatoria se ha mostrado limitada y su progresividad efectiva discutida, a pesar de ser uno de los impuestos con más progresividad formal del mundo. Y segundo, su estructura ha sido fuertemente ineficiente actuando como un importante lastre para el crecimiento económico. Esos dos pasivos muestran tanto el agotamiento de su diseño, altamente cuestionado por la sociedad, como la necesidad de reformar en profundidad el impuesto. En este contexto, las líneas prioritarias de actuación defendidas por el profesor Sanz son las siguientes. Primero, fortalecer la naturaleza dual de la base imponible. Para ello, la base del ahorro incorporaría la totalidad de rendimientos y plusvalías del capital inmobiliario así como el 50 por 100 de las rentas empresariales y profesionales —el 50 por 100 restante formaría parte de la base general—. Esta nueva definición llevaría aparejada la eliminación del sistema de módulos. Segundo, recuperar los mínimos vitales *genuinos*, aunque limitados a las cargas familiares y al ahorro previsión (especialmente el destinado a la cobertura de jubilación). Adicionalmente debería ser eliminada tanto la actual reducción por rentas del trabajo como el mínimo personal por contribuyente. Tercero, gravar la base liquidable con una tarifa de solo dos tramos, con un primer tipo del 25 por 100 para bases liquidables inferiores a 60.000 euros y un segundo del 35 por 100 para el resto de bases. Por su parte, a la base del ahorro le sería aplicable en todo caso un tipo único del 25 por 100. Por último, en el trabajo se propone la eliminación de todas las deducciones que no tengan carácter técnico —entre las que se encuentran las relativas a donaciones, inversiones empresariales y las destinadas a madres trabajadoras con hijos

RESULTA IMPRESCINDIBLE REDUCIR DE FORMA DRÁSTICA Y URGENTE EL NIVEL DE FRAUDE EXISTENTE EN ESPAÑA

EL IRPF ACUMULA PASIVOS IMPORTANTES QUE MUESTRAN EL AGOTAMIENTO DE SU DISEÑO Y LA NECESIDAD DE UNA REFORMA EN PROFUNDIDAD

menores de tres años—. Asimismo, se propone eliminar con carácter retroactivo, aunque de forma escalonada a lo largo de cuatro años, la deducción por vivienda habitual. La simulación de la propuesta de reforma del profesor Sanz aumentaría la recaudación en más de 30.000 millones de euros (3 por 100 del PIB). Una reforma de esta naturaleza reduciría los costes de eficiencia de manera significativa y respetaría el poder redistributivo del impuesto.

ALTERNATIVAS DE REFORMA QUE PODRÍAN APLICARSE AL IVA: 1) ELEVACIÓN DE LOS ACTUALES TIPOS DE GRAVAMEN, 2) REVISIÓN DE LAS BASES SUJETAS A TIPO (ESPECIALMENTE LAS CORRESPONDIENTES AL REDUCIDO) Y 3) ELIMINACIÓN DE LOS RÉGIMENES ESPECIALES

La discusión sobre las líneas de reforma del IVA y de los impuestos especiales ha sido efectuada por **Desiderio Romero Jordán** (Universidad Rey Juan Carlos). El trabajo comienza mostrando la baja efectividad recaudatoria de los impuestos especiales. Los datos revelan que la situación es especialmente preocupante en el caso del IVA, ya que España ocupa el último lugar en el *ranking* de la UE-27 cuando se compara recaudación obtenida con PIB. En este contexto, el artículo ofrece un análisis detallado de un conjunto de alternativas de reforma que podrían aplicarse al IVA: 1) elevación de los actuales tipos de gravamen, 2) revisión de las bases sujetas a tipo (especialmente las correspondientes al reducido), y 3) eliminación de los regímenes especiales. Por lo que respecta a la primera de las opciones, las simulaciones realizadas con *FUNCASindi* (Simulador de Impuestos Indirectos de Funcas) indican que la elevación de un punto en el tipo superreducido aumentaría la recaudación un 0,48 por 100. Aumentos de esa misma magnitud elevarían la recaudación un 1,63 por 100 en caso del tipo reducido y un 2,64 con el tipo normal. La segunda línea de actuación en IVA (complementaria o sustitutiva de la anterior) sería la modificación de bases. En opinión del profesor Romero, el sentido de la reforma debería ir encaminado a aumentar la tributación de aquellos bienes cuyo gasto sea una función creciente de la renta —más aún si tales bienes presentan bajas elasticidades precio que aseguren su impacto recaudatorio—. Por último, la reforma del impuesto debe actuar sobre los regímenes especiales: la existencia de estos sistemas, al menos en su concepción actual, no está justificada pues afectan negativamente a la recaudación e introducen incentivos a operar en la economía informal. En el caso de los impuestos especiales, la principal reforma a acometer en el corto plazo es, en opinión del profesor Romero, la revisión de los tipos de gravamen para corregirlos de la fuerte erosión que sufren por efecto de la inflación. Asimismo, el artículo ofrece argumentos para incrementar las accisas que gravan los cigarrillos, la picadura de tabaco, el alcohol y los carburantes.

Más allá de sus objetivos recaudatorios, el impuesto de sociedades es una figura clave en el sistema tributario al ejercer una fuerte influencia en las decisiones que adoptan las sociedades sobre su localización, nivel de inversión y forma de financiación. En este ámbito de análisis, **Lourdes Jerez Barroso** (Universidad de Extremadura) ofrece una dis-

cusión sobre los cambios que deberían acometerse en la estructura del impuesto societario. En una economía fuertemente globalizada, el diseño de los elementos del impuesto cobra una notable importancia al recaer sobre un factor productivo dotado de gran movilidad. En este contexto, la profesora Jerez considera como prioritarias las siguientes líneas de actuación. Primero, reducción tanto de los tipos medios como de los marginales a fin de hacer atractiva en territorio español 1) la localización de empresas, 2) la inversión en activos fijos y/o en I+D, y 3) la distribución de beneficios. En este contexto, la profesora Jerez considera apropiado eliminar el régimen especial de las pymes dado su impacto negativo sobre la dimensión empresarial. Segundo, aproximación de la amortización fiscal a la verdadera depreciación económica en línea con la tendencia observada en otros países desarrollados. Tercero, consecución de la neutralidad en el tratamiento de la financiación empresarial mediante un sistema mixto ACE-CBIT (*Allowance Corporate Equity - Comprehensive Business Income Tax*) que acote la deducibilidad de los costes financieros explícitos y permita al mismo tiempo una cierta deducibilidad de los costes implícitos en la financiación propia. Cuarto, eliminación de todas las deducciones de la cuota cuya eficacia no haya sido probada. Y por último, simplificación de la regulación para reducir los costes de cumplimiento a los que se enfrentan las empresas.

El debate en torno al papel de la imposición sobre la riqueza en nuestro sistema fiscal es recurrente a pesar de que su importancia recaudatoria es claramente inferior al de las tres figuras tributarias referidas anteriormente. Los profesores **José María Durán Cabré** y **Alejandro Esteller Moré** (Universidad de Barcelona) ofrecen una discusión sobre los motivos que justifican la tributación de la riqueza en sus diversas modalidades, así como las líneas de reforma que deberían aplicarse a estos impuestos. La discusión de los profesores Esteller y Durán se centra en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, en el impuesto sobre el patrimonio, en el impuesto sobre bienes inmuebles y, de manera indirecta, en el impuesto sobre el incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana. La principal fuente de desigualdad en la distribución de la riqueza es la existencia de transmisiones gratuitas, por lo que, según los autores, parece razonable su gravamen si se quiere reducir dicha desigualdad. En las transmisiones gratuitas entre familiares directos apenas existe tributación en once de las diecisiete comunidades autónomas. Por esta razón, Esteller y Durán consideran necesario armonizar la normativa —incluidas las comunidades de régimen foral— ofreciendo un tratamiento muy favorable a las transmisiones entre cónyuges y familiares directos, aumentando considerablemente el mínimo exento y reduciendo sensiblemente la tarifa. Los autores consideran el impuesto sobre el patrimonio un tributo complementario del impuesto sobre la renta de las personas fisi-

REDUCCIÓN TANTO DE LOS TIPOS MEDIOS COMO DE LOS MARGINALES A FIN DE HACER ATRACTIVA EN TERRITORIO ESPAÑOL
1) LA LOCALIZACIÓN DE EMPRESAS, 2) LA INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS Y/O EN I+D, Y 3) LA DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS

POTENCIAR EL PESO DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES EN LA FINANCIACIÓN MUNICIPAL

cas. Sin embargo, la elusión fiscal (derivada principalmente de la exención de la empresa familiar), su bajo nivel de cumplimiento (al ser un impuesto caro de gestionar y que genera poca recaudación) y unas normas de valoración que introducen inequidades y distorsiones (no valoran todos los bienes de manera homogénea) aconsejan la eliminación definitiva del impuesto. Finalmente, en el artículo se propone potenciar el peso del impuesto sobre bienes inmuebles en la financiación municipal. Este mayor peso del impuesto de bienes inmuebles llevaría aparejada la eliminación del impuesto sobre el incremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana —por la doble imposición que genera—, la vinculación de su base de cálculo al valor de mercado (lo que exige su actualización periódica) y la posibilidad de aumentar los tipos máximos vigentes actualmente.

Las cotizaciones sociales aportan alrededor de una tercera parte de los recursos coactivos de las Administraciones Públicas en España: en 2011 la participación en los ingresos alcanzó el 31,4 por 100 frente al 38,8 por 100 de la UE-27. Asimismo, el peso de las cotizaciones sobre el PIB fue en 2011 del 12,1 por 100 en España frente al 12,7 por 100 de la Unión Europea. Donde se observan diferencias es en el modo en el que se distribuyen las cotizaciones a cargo de empresarios y trabajadores. Para ese mismo año, las cotizaciones a cargo del trabajador representan el 1,9 por 100 del PIB frente al 3,8 por 100 de media en la UE-27. Por su parte, las cotizaciones a cargo del empresario suponen el 8,5 por 100 en España y el 7,3 por 100 en la UE-27. Tales diferencias, unidas a las altas tasas de desempleo que han caracterizado la economía española en las últimas décadas, han generado un debate recurrente sobre la posibilidad de reducir cotizaciones sociales a cargo del empresario a fin de reducir el coste del factor trabajo y aumentar, en consecuencia, el empleo. En esta línea de investigación se enmarca el artículo de los profesores **Oscar Bajo Rubio** (Universidad de Castilla-La Mancha) y **Antonio Gómez Gómez-Plana** (Universidad Pública de Navarra). Utilizando una Matriz de Contabilidad con la última tabla *input-output* disponible (año 2005), los profesores Bajo y Gómez realizan dos ejercicios de simulación a efectos de calibrar el impacto de una bajada en el tipo de las cotizaciones: 1) una reducción *moderada* de 1 punto, y 2) una reducción *fuerte* de 5 puntos. Una reducción de 1 punto en el tipo efectivo de las cotizaciones generaría un aumento modesto de 106.000 empleos equivalentes a una reducción en la tasa de desempleo de 0,46 puntos. En el segundo de los ejercicios, la reducción del tipo efectivo de las cotizaciones en 5 puntos tendría un impacto de 550.000 empleos que permitirían reducir la tasa de desempleo en 2,3 puntos. Estos resultados muestran que reducir de forma importante la tasa de desempleo vía cotizaciones solo es posible con una fuerte rebaja en los tipos de cotización. Y, salvo que dicha rebaja se compense con un aumento en los tipos de

REDUCIR DE FORMA IMPORTANTE LA TASA DE DESEMPLEO VÍA COTIZACIONES SOLO ES POSIBLE CON UNA FUERTE REBAJA EN LOS TIPOS DE COTIZACIÓN

IVA, este tipo de reformas tiene un fuerte impacto sobre el déficit público.

Alain Cuenca (Universidad de Zaragoza) analiza en su artículo la política tributaria de las comunidades autónomas en el periodo 2002-2013 desde la perspectiva de la corresponsabilidad fiscal. Con carácter general, las comunidades autónomas han utilizado su capacidad normativa más para reducir la presión fiscal que para lograr incrementar sus ingresos. No obstante, a partir de 2011 se han producido incrementos en la tarifa del IRPF, aunque limitado a las rentas más altas, lo que en opinión del autor puede ser un indicio de que una fuerte restricción presupuestaria —debida a la disminución de las transferencias del Estado y al cierre del acceso a los mercados financieros— ha obligado al ejercicio de cierta corresponsabilidad. El profesor Cuenca propone avanzar en el camino de la corresponsabilidad mediante un conjunto de posibles líneas de actuación. Primero, desarrollando incentivos a la corresponsabilidad en las comunidades autónomas de régimen común. Segundo, tales medidas deberían focalizarse en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, dado que es el impuesto que aporta mayor grado de autonomía, tanto cuantitativamente como respecto a las facultades normativas. Además, es un impuesto que cumple los principales requisitos técnicos para la descentralización: potencia recaudatoria y no traslación. En este sentido, podría considerarse la posibilidad de crear un impuesto estatal sobre la renta —como el actual tramo estatal— dejando un espacio fiscal libre para que las comunidades pudieran crear su propio impuesto regional sobre la renta de las personas físicas. Otra opción podría ser ceder el 100 por 100 del impuesto sobre la renta de las personas físicas, a cambio de recuperar para el Estado el 50 por 100 del impuesto sobre el valor añadido y el 58 por 100 de los impuestos especiales. Un tercer grupo de medidas podrían ir encaminadas a reducir la competencia fiscal a la baja, como acontece en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre el patrimonio.

AVANZAR EN EL CAMINO DE LA CORRESPONSABILIDAD MEDIANTE UN CONJUNTO DE POSIBLES LÍNEAS DE ACTUACIÓN

Finalmente, podría ser conveniente un proceso de armonización fiscal de la tributación medioambiental, única materia en la que las comunidades autónomas de régimen común tienen actualmente un espacio fiscal propio. En suma, señala el profesor Cuenca, la corresponsabilidad fiscal es un requisito esencial para el correcto desarrollo del Estado de las Autonomías previsto en la Constitución de 1978. Se ha avanzado en cada reforma del sistema, pero las comunidades autónomas de régimen común no han terminado de asumir como propio ese objetivo. Si no se refuerzan eficazmente los mecanismos de corresponsabilidad, será necesario limitar en alguna medida la autonomía en el gasto. En otro caso, nuestro sistema de descentralización política se tornaría financieramente insostenible.

EL PRIMER PROBLEMA DE FONDO AL QUE SE ENFRENTA EL NIVEL INFERIOR DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ES QUE EL MARCO INSTITUCIONAL NO SE HA ADAPTADO A LA FUERTE DESCENTRALIZACIÓN QUE SE HA PRODUCIDO EN EL NUEVO ESCALÓN REGIONAL DE GOBIERNO

Santiago Lago Peñas (Universidad de Vigo) y **Jorge Martínez-Vázquez** (Georgia State University) analizan las opciones de reforma en el ámbito de las corporaciones locales. En opinión de los autores, el primer problema de fondo al que se enfrenta el nivel inferior de las administraciones públicas es que el marco institucional no se ha adaptado a la fuerte descentralización que se ha producido en el nuevo escalón regional de gobierno, ni a los cambios sustanciales en las demandas de bienes y servicios públicos, ni a las nuevas tecnologías y pautas de movilidad y desarrollo urbano de las últimas décadas. Señalan los autores que este anquilosamiento ha tenido un conjunto de efectos importantes. Primero, la superposición competencial en las comunidades pluriprovinciales. Segundo, la petrificación de una estructura municipal pensada para unas pautas de movilidad y una distribución de la población del siglo XIX. Tercero, los problemas de desbordamiento y desencaje entre las demarcaciones municipales y las demandas de servicios en muchos espacios urbanos, para los que las rígidas soluciones contempladas en la legislación española sobre áreas metropolitanas no están funcionando. Cuarto, el intrusismo de los denominados «gastos impropios». Y, finalmente, la actual insuficiencia de recursos financieros. Dado el contexto, los autores consideran que la tributación local es solo una parte del problema del propio modelo descentralizado de gobierno. El sistema fiscal local español requiere cambios profundos en dos niveles. En un nivel primario, es preciso reforzar sustancialmente la capacidad recaudatoria del impuesto sobre bienes inmuebles. En segundo lugar, creen necesario introducir recargos en el IRPF; como por ejemplo se hace en los países nórdicos. Asimismo, les parece adecuado contar con un impuesto de actividades económicas reformado y reforzado o, de forma alternativa, con un nuevo impuesto local sobre los negocios que gravite sobre el valor añadido, en línea con lo que se hace en Francia o Italia. Finalmente, proponen extender en lo posible el recurso a tasas y precios públicos por ser un instrumento especialmente apropiado en el ámbito local.

Los profesores **Francisco Pedraja Chaparro**, **José Manuel Cordero Ferrera** (ambos de la Universidad de Extremadura) y **Javier Suárez Pandiello** (Universidad de Oviedo) revisan la relevancia del principio del beneficio en la Hacienda Local española. Es este un principio adecuado para cumplir con los fines asignativos al conectar las dos vertientes del presupuesto, aunque como contrapartida no permite cumplir con los fines distributivos y estabilizadores. Esta conexión entre ingresos y gastos permite garantizar la suficiencia (gasto lo que puedo financiar), disciplina el consumo (evitando demandas excesivas) y aporta información sobre preferencias y costes en el tiempo y el espacio. La aplicación más evidente de este principio se produce en el ámbito de las haciendas locales mediante instituciones fiscales como precios públi-

cos, tasas, contribuciones especiales e incluso los principales impuestos municipales. Los autores ofrecen cifras sobre su utilización en el ámbito de la Hacienda Local que confirman que su uso es más intenso en las esferas más próximas al ciudadano —este tipo de ingresos supone el 4 por 100 de las comunidades autónomas, mientras que en las corporaciones locales alcanza el 21 por 100—. De hecho, estos ingresos representan la tercera fuente de financiación de los municipios detrás de impuestos y transferencias corrientes, siendo más importantes en los municipios de tamaño intermedio. En opinión de los autores, la financiación ordinaria apunta hacia la revitalización de las tasas y precios públicos, mientras que en el ámbito de las inversiones parece necesario potenciar el uso de contribuciones especiales.

Alberto Gago Rodríguez y Xavier Labandeira Villot (Universidad de Vigo) analizan en su artículo la situación actual y opciones de reforma en la imposición ambiental. Como punto de partida, explican la renuencia de los decisores políticos a utilizar esta alternativa tributaria, a pesar de la evidencia académica existente y de las reiteradas recomendaciones de la Comisión Europea y otras instituciones internacionales. En el artículo se han sugerido varias razones para este fenómeno, incluyendo la oposición social a paquetes fiscales energético-ambientales genéricos, la posible conformación de mayorías de bloqueo —incluso en paquetes aparentemente atractivos— y las preocupaciones distributivas y sobre la competitividad. Los autores proponen un uso más intenso de la fiscalidad energético-ambiental que debería pasar, obligatoriamente, por una mayor tributación de los carburantes de automoción —esta medida puede suministrar importantes recursos fiscales en el corto y medio plazo—. Para corregir las disfunciones generadas por la tributación energético-ambiental autonómica se proponen tres líneas de actuación. Primero, conseguir que la asignación jurisdiccional de estos tributos sea más eficiente, de modo que la administración responsable tenga la extensión geográfica más ajustada al problema ambiental considerado y que los posibles efectos distorsionadores y de competitividad sean mínimos. Segundo, distribuir adecuadamente la recaudación obtenida entre las administraciones central y subcentrales para avanzar en la solución de los problemas detectados. Y tercero, establecer guías comunes para la definición e implantación de los impuestos ambientales subcentrales que eviten disfunciones y consigan maximizar sus efectos incentivadores estáticos y dinámicos. Las dos primeras recomendaciones sugieren reservar buena parte de la imposición energético-ambiental a la administración central, con compensación recaudatoria a las unidades subcentrales (otra razón, por tanto, para no introducirla en un esquema de reforma fiscal verde), y concentrar la actuación tributaria ambiental de las comunidades autónomas y municipios en la gestión de los residuos sólidos y líquidos. Aunque las grandes oportunidades fiscales energé-

LA APLICACIÓN MÁS EVIDENTE DEL PRINCIPIO DEL BENEFICIO SE PRODUCE EN EL ÁMBITO DE LAS HACIENDAS LOCALES MEDIANTE INSTITUCIONES FISCALES

USO MÁS INTENSO DE LA FISCALIDAD ENERGÉTICO-AMBIENTAL QUE DEBERÍA PASAR, OBLIGATORIAMENTE, POR UNA MAYOR TRIBUTACIÓN DE LOS CARBURANTES DE AUTOMOCIÓN

**NECESIDAD DE
GENERAR UNA RED
DE INTERCAMBIO DE
INFORMACIÓN, CON UN
PROTOCOLO COMÚN DE
ACTUACIÓN, QUE
PERMITA CONECTAR LA
AGENCIA TRIBUTARIA
CON EL CATASTRO Y LA
SEGURIDAD SOCIAL**

tico-ambientales se encuentran en el ámbito de los carburantes de locomoción, el campo de actuación en la imposición ambiental es bastante más amplio: impuestos sobre las emisiones de SO₂ u óxidos de nitrógeno (NO_x) han sido opciones bastante comunes en otros países, junto a otras figuras como las que gravan las emisiones de la aviación. Asimismo, la introducción de nuevos impuestos sobre la ineficiencia energética del *stock* residencial o de transporte pueden jugar un papel fundamentalmente incentivador que permita dotar de recursos a fondos para el fomento de la eficiencia energética.

Una cuestión fundamental para el buen funcionamiento de todo sistema tributario es disponer de una administración tributaria eficiente que sea capaz de reducir las brechas de incumplimiento fiscal. Todo ello sin aumentar los costes administrativos derivados de la recaudación de los tributos como los costes de cumplimiento a los que se enfrentan los contribuyentes. Con este planteamiento, **Jesús Gascón Catalán** (Inspector de Hacienda del Estado) ofrece en su artículo una revisión del papel de la gestión tributaria. El artículo destaca, en primer lugar, la necesidad de generar una red de intercambio de información, con un protocolo común de actuación, que permita conectar la Agencia Tributaria con el Catastro y la Seguridad Social. Los costes de esta actuación serían asumibles en el medio plazo y podrían suponer una fuerte reducción de costes administrativos y de cumplimiento. Una segunda línea de actuación debería ir encaminada a reforzar las actuaciones preventivas a empresarios y profesionales que favorezcan el cumplimiento voluntario —por ejemplo cediéndole datos tributarios por vía telemática—, a monitorizar a los contribuyentes sometidos a regularización, a aumentar las actuaciones cualificadas de lucha contra el fraude fiscal y a potenciar y mejorar los acuerdos previos de valoración de activos (*rulings*). En opinión de Jesús Gascón, estas líneas de reforma no podrían llevarse a efecto sin un cambio en la planificación que debería estar orientada al medio plazo.

Jabier Martínez (Universidad de Deusto) e **Ignacio Zubiri** (Universidad del País Vasco) revisan la política presupuestaria española en las tres últimas décadas ofreciendo estimaciones de los multiplicadores de gasto e impuestos. Tales cálculos se realizan distinguiendo entre periodos de estancamiento y de crecimiento. Los autores obtienen los siguientes resultados. Primero, el multiplicador es sustancialmente más elevado en periodos de estancamiento que de crecimiento. Más aún, el multiplicador es asimétrico, de modo que los recortes del gasto afectan más negativamente al PIB que los aumentos de gasto. Segundo, las estimaciones muestran que el multiplicador tiene rendimientos decrecientes, por lo que cuanto mayor sea el tamaño del gasto, menor será el tamaño del multiplicador. Tercero, el multiplicador de impuestos es inferior al del gasto, represen-

tando aproximadamente un 10 por 100 de su valor. Cuarto, el multiplicador del gasto varía según las circunstancias de la economía, oscilando entre 1,3 y 1,7 en las épocas de estancamiento y en torno a 1 en las épocas de crecimiento. Por último, el multiplicador del empleo sugiere que cada millón de euros de gasto crea en torno a 30 empleos anuales en los periodos de estancamiento. Esto incluye los efectos del propio gasto más los de los aumentos inducidos del PIB. En resumen, los autores muestran con sus estimaciones que las políticas de austeridad son necesariamente contractivas y retrasan la salida de las crisis económicas. El multiplicador (negativo) de una contracción del gasto es mayor cuanto más se reduzca el gasto porque alarga más la crisis. Por ello, los autores mantienen que para consolidar es preferible subir los impuestos a bajar el gasto.

PARA CONSOLIDAR ES PREFERIBLE SUBIR LOS IMPUESTOS A BAJAR EL GASTO

NOTA

(1) El estudio *Dimensions of Tax Design* se acompaña de otro volumen titulado *Tax by Design*. Así como el trabajo de Meade concentró su atención sobre la imposición directa británica del momento, el trabajo que ha dirigido sir James Mirrlees examina el sistema impositivo desde una perspectiva más amplia, tanto por los temas tratados como por el ámbito territorial analizado. En concreto, la investigación capitaneada por sir James Mirrlees no solo analiza pormenorizadamente los impuestos directos sino que también explora la imposición indirecta, los impuestos medioambientales, el gravamen de la riqueza y su transmisión, los aspectos administrativos y de cumplimiento asociados al pago de impuestos y, por supuesto, la economía política de la política fiscal. Todo ello, desde el rigor académico y el conocimiento de la experiencia profesional de sus autores.

COLABORACIONES

Resumen

Los impuestos españoles rinden mucho menos en términos de recaudación que los de otros países europeos. En la perspectiva de la próxima reforma tributaria, España debe contar de forma urgente con un sistema tributario capaz de contribuir significativamente a la reducción del alto nivel de deuda pública, y para ello debe dar respuesta a dos problemas principales: la estrechez de las bases imponibles actuales y el alto nivel de fraude. Después de un repaso de los elementos básicos de una posible reforma, se concluye que, a través de una rigurosa eliminación de las numerosas exenciones y deducciones hoy presentes en el sistema impositivo, y de una sistemática y amplia lucha contra el fraude, debería ser posible aumentar la recaudación sin necesariamente elevar los tipos impositivos y distribuir de forma más equitativa la carga fiscal.

Palabras clave: reforma tributaria, déficit público, deuda pública.

Abstract

The performance of Spanish taxes in terms of collected revenue is significantly worse than that of other European countries. In the perspective of the forthcoming tax reform, Spain must urgently have a tax system that can contribute significantly to the reduction of the present high level of public debt. To this end, the reform must deal with two main problems: the narrowness of the tax base and the high level of fiscal fraud. After reviewing the basic elements of a possible reform, the article concludes that it is possible to achieve an increase in revenue without necessarily increasing rates of taxation, and to distribute the tax burden more fairly across income classes, providing that the present proliferation of exemptions and deductions is completely eliminated, and that fraud is effectively and systematically curbed.

Key words: tax reform, public deficit, public debt.

JEL classification: H20, H60.

RETOS ACTUALES DE LA HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA

Antoni ZABALZA

Universidad de Valencia

I. INTRODUCCIÓN

TRATAR de los retos actuales de la Hacienda Pública española es, en cierta manera, tratar de los retos de la economía española. Las consecuencias de la grave crisis económica sobre la situación financiera del Estado y sobre las bases imponibles del sistema impositivo apuntan todas ellas en la misma dirección: España debe contar, de forma urgente, con un sistema tributario capaz de contribuir significativamente a la reducción de la deuda pública y de hacer frente a las necesidades de gasto público. Los impuestos españoles, en comparación con los de otros países europeos, no rinden lo que deberían en términos de recaudación. A pesar de que los tipos impositivos son similares, la recaudación que el sistema impositivo español genera en relación a la renta de la nación es anormalmente baja. La explicación de esta discrepancia es simple: en comparación con el resto de Europa, las bases imponibles son demasiado estrechas y el fraude fiscal demasiado prevalente.

La reforma tributaria que España necesita debe dar una respuesta efectiva a estos dos problemas, a la vez que racionalizar la estructura impositiva global, haciéndola más transparente y reduciendo de forma significativa la inevitable distorsión económica que todo impuesto conlleva; la reforma debe dar respuesta también a la necesidad de distribuir la carga fiscal entre la población de la forma más equitativa posi-

ble, gravando de forma similar a contribuyentes que se encuentran en situaciones similares, y procurando mantener la progresividad de forma que la carga fiscal media crezca a medida que crece la renta del contribuyente.

Si las bases imponibles se ensanchan sustancialmente y el fraude fiscal se reduce de forma drástica, estos objetivos pueden ser alcanzados sin necesidad de aumentar los tipos de imposición a los que se enfrentan los contribuyentes, y minimizando por tanto la incidencia del sistema sobre los incentivos económicos.

El resto del artículo se organiza como sigue: la sección II presenta el entorno económico en el que la presente reforma tributaria se va a formular y su efecto sobre la recaudación impositiva. La sección III considera los principios básicos que dicha reforma debería observar y, en el contexto de los mismos, avanza propuestas de tipo general. La sección IV resume los principales pilares de la reforma por figuras impositivas y la V recoge las conclusiones de este trabajo.

II. EL ENTORNO ECONÓMICO

1. La crisis económica

La crisis que en términos de agregados económicos comenzó a ser perceptible en la segunda mitad de 2008, que tuvo su peor manifestación a lo largo de 2009 y que, hoy, a principios de 2014

todavía no puede darse realmente por concluida, define el entorno económico al que la próxima reforma tributaria española deberá dar respuesta. La duración de la misma pone claramente de manifiesto que no se trata de una bajada cíclica, sino de la caída de actividad más profunda y persistente que el mundo industrializado ha experimentado desde la depresión de 1929. Aunque una evaluación definitiva de este episodio necesitará de una mayor perspectiva temporal, la profesión económica está empezando a entender la causa básica de esta severa recesión y la sitúa en el sector financiero y en las instituciones que lo regulan. Más concretamente, en la gran infravaloración del riesgo y el consiguiente exceso de confianza que acabó afectando a todos: bancos, administraciones públicas, promotores inmobiliarios, empresas y familias.

Las consecuencias más visibles fueron: 1) el colapso del sector financiero, que se inició con el fiasco de las hipotecas *subprime* y los productos derivados de las mismas, y que llevó a la paralización del mercado interbancario, al empeoramiento de los balances de las entidades financieras y a una significativa reducción del crédito a empresas y familias; 2) el estallido de la burbuja inmobiliaria y la repentina caída de la actividad del sector de la construcción; 3) la generalización de estos efectos sobre los demás sectores económicos y, en particular, sobre la industria; y 4) la drástica caída del producto nacional y de la ocupación.

La crisis comenzó en los países que experimentaron las mayores tasas de inflación de sus activos inmobiliarios (fundamentalmente España, Irlanda, Reino Unido y Estados Unidos), pero se extendió

con gran rapidez al resto de los países industrializados debido a la incidencia generalizada de los derivados financieros asociados a las hipotecas *subprime*. Las características específicas del caso español pueden resumirse como sigue:

— La primera es que la burbuja inmobiliaria desarrollada entre 2002 y 2007, aparte de ser más fuerte que la experimentada por otros países, se produjo a pesar del crecimiento prácticamente nulo de la productividad y la pérdida de competitividad de nuestra economía. La financiación de la burbuja se consiguió por la vía del endeudamiento exterior (el déficit por cuenta corriente llegó a alcanzar el 10 por 100 del PIB en 2007). España se endeudó, pero no para mejorar la productividad, sino para financiar el consumo o para construir viviendas que el país no necesitaba ni se podía permitir. La pérdida de competitividad experimentada en ese periodo tuvo causas más diversas, pero un factor importante fue el prácticamente permanente diferencial de inflación que desde su ingreso en la zona del euro España mantuvo respecto al resto de los países europeos.

— En segundo lugar, comparado con episodios recesivos anteriores, este lo hemos tenido que gestionar sin competencias sobre la política monetaria y el tipo de cambio. En materia de precios y salarios, una característica tradicional de la economía española ha sido su inflexibilidad a la baja. En un contexto de desequilibrio exterior, la devaluación (y la inflación que acostumbraba a acompañarla), aparte de la inestabilidad nominal que introducía, era un método relativamente indoloro de ajustar la economía: todos pasábamos a

ser más pobres de la noche al día (nuestra peseta de repente compraba menos bienes). En esta ocasión el ajuste está siendo más transparente pero también más difícil: la competitividad necesariamente ha tenido que aumentar y lo ha hecho a través de una mejora de la productividad y de una reducción del salario real.

— La tercera particularidad española ha sido la fuerte subida de la tasa de paro: casi 19 puntos de porcentaje en tan solo seis años, del 8,3 por 100 en 2007 al pico del 27,2 por 100 en el primer trimestre de 2013 (en el segundo trimestre de 2013 la tasa ha bajado al 26,3 por 100, en lo que esperamos sea el inicio de una senda descendente). Este es un problema complejo relacionado con el funcionamiento de nuestro mercado de trabajo, pero en un sentido más esencial es consecuencia de la inflexibilidad nominal de nuestra economía. Si la economía no se ajusta vía precios, acaba haciéndolo vía cantidades y esto es lo que, de forma brutal, hemos vuelto a observar en la presente crisis.

— La última anotación sobre la crisis, de carácter general pero particularmente relevante para España, es que no se trata de un episodio meramente coyuntural, sino de una caída generalizada de la actividad que por desgracia tendrá efectos estructurales a medio y largo plazo. La salida de la crisis no nos devolverá, por lo menos en un largo periodo de tiempo, los niveles de actividad y riqueza de 2007, ni nos situará en la senda de crecimiento de la década anterior a ese año. Cuando las cosas se normalicen, seremos más pobres y el potencial de crecimiento será inferior al anterior a la crisis. Asistiremos a una revisión sustancial de la gestión del riesgo; el fondo de capital fi-

sico será inferior a causa de la caída de la inversión de estos últimos años y el progreso tecnológico se resentirá por ello; y finalmente, la ineludible recomposición de los balances del sector público y privado hará que la recuperación sea un proceso gradual y largo. Este último punto es importante para la cuestión central de este artículo: anticipa un empeoramiento estructural de la base fiscal y de la capacidad de actuación del sector público.

2. Implicaciones para el sector público

La crisis ha tenido repercusiones importantes sobre el presupuesto y la deuda pública, y está limitando de forma significativa la capacidad de los gobiernos para corregir los desequilibrios generados. Las repercusiones pasadas se produjeron por la actuación de los estabilizadores automáticos, que redujeron la recaudación y aumentaron los gastos asociados al paro, por el impacto de la política de mantenimiento de la demanda agregada adoptada al inicio de la crisis, y por las medidas de ayuda al sector bancario que han seguido operando hasta la actualidad. Las repercusiones futuras se están manifestando a través de la limitada capacidad de maniobra de los gobiernos a medida que la dinámica de los déficits, cargas financieras y deuda se han ido poniendo de manifiesto.

Los primeros efectos presupuestarios se notaron ya en 2008, pero el impacto más notable se produjo a partir de 2009. El cuadro n.º 1 presenta la evolución del déficit público y de la deuda pública del total de las administraciones públicas (*General Government*), según datos de la Comisión Europea (European

CUADRO N.º 1

**DÉFICIT Y DEUDA PÚBLICA. TOTAL ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
(PORCENTAJE DEL PIB)**

	Déficit (1)	Deuda
2006	2,0	39,6
2007	1,9	36,1
2008	-4,5	40,2
2009	-11,1	54,0
2010	-9,6	61,7
2011	-9,6	70,5
2012	-10,6	86,0
2013 (2)	-6,8	94,8
2014 (2)	-5,9	99,9

Notas:
(1) Capacidad (+)/ Necesidad (-) de Financiación. Incluye el efecto del saneamiento financiero.
(2) Previsión.
Fuente: *European Economic Forecast. Autumn 2013*, European Commission.

Commission, 2013). Después del corto periodo de superávits, 2008 presenta, con un déficit del 4,5 por 100, el primer aviso serio de la crisis que había comenzado ya. Le siguen cuatro años (2009-2012) de caída profunda de los ingresos y aumento de los gastos, que sitúan el déficit en una media anual alrededor del 10 por 100. Los dos últimos años del cuadro son previsiones de la Comisión Europea, que sitúa el déficit de 2013 en el 6,8 por 100 y el de 2014 en el 5,9 por 100, ambos en línea con las previsiones oficiales españolas (el déficit presupuestado para 2014 es 5,8 por 100).

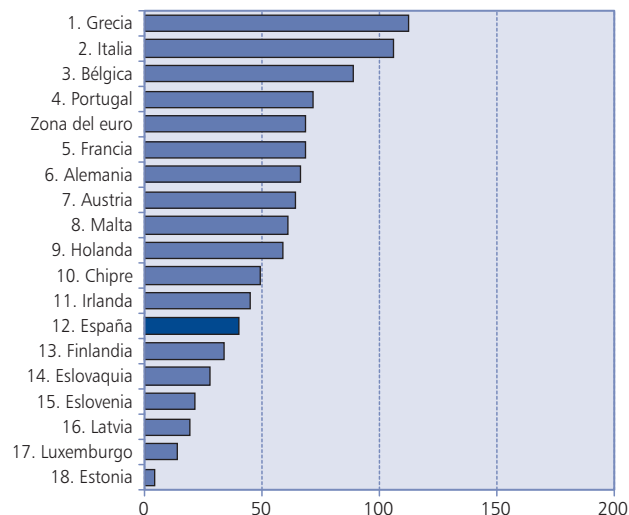
La evolución de la deuda pública es quizá el mejor indicador del efecto de la crisis sobre las cuentas públicas españolas. En 2007 la deuda pública española suponía el 36,1 por 100 del PIB, mientras que en 2014 se prevé que alcanzará el 99,9 por 100. Un incremento de 63,8 puntos de porcentaje del PIB en siete años, a razón de más de 9 puntos por año. El gráfico 1A muestra para 2008 la posición de los dieciocho países de la eurozona (1) por orden decreciente de deuda pública, y el gráfico 1B la corres-

pondiente posición en 2014. En 2008 España se situaba, con una deuda de solo el 40,2 por 100 del PIB, hacia el final de la lista (la duodécima posición), solo por delante de Finlandia, Eslovaquia, Eslovenia, Latvia, Luxemburgo y Estonia. En 2014, en cambio, España, con una deuda del 99,9 por 100, se situará previsiblemente en la séptima posición por volumen de deuda (en relación a su PIB), solo por detrás de Grecia, Italia, Portugal, Chipre, Irlanda y Bélgica. De los ocho países que en 2014 tendrán una deuda superior al 90 por 100 del PIB, España es el que (con respecto a 2008) experimenta el crecimiento más alto (148,5 por 100), solo por detrás de Chipre (154,4 por 100) e Irlanda (171,5 por 100).

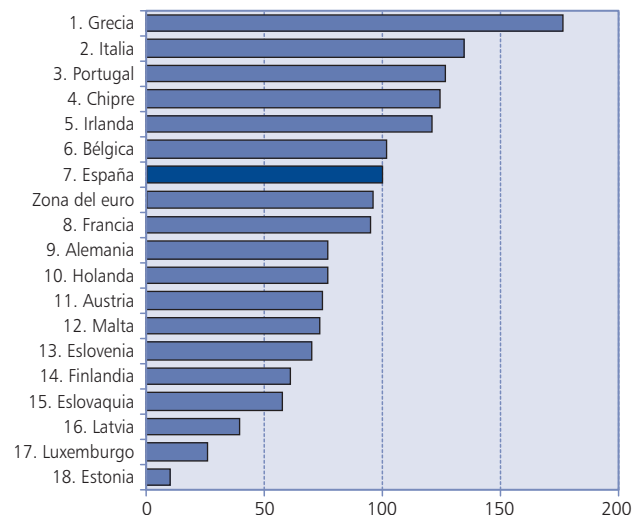
A la vista de estos datos, parece evidente que la crisis ha afectado de forma notable a España y que el rápido crecimiento de su deuda amenaza la capacidad de sostenimiento de sus finanzas públicas. Cometeríamos un grave error si ignorásemos que se ha entrado en una zona financieramente delicada, en la que es fácil perder el control y la confianza de los mercados in-

GRÁFICO 1
DEUDA PÚBLICA 2008/2014 (PORCENTAJE DEL PIB)

A) Deuda Pública 2008 (% PIB)



B) Deuda Pública 2014 (% PIB)



Fuente: *European Economic Forecast. Autumn 2013*, European Commission.

ternacionales de capital. La ventaja que España tenía en 2007, con una de las deudas más bajas de la zona del euro, ha quedado eliminada por el fuerte impacto de la crisis en nuestro país y por la naturaleza estructural de muchos de sus efectos. La política fiscal de los próximos años ha de partir de este hecho.

Hasta aquí los condicionantes cuantitativos de la futura política fiscal. Hay otros, más difíciles de cuantificar pero igual de reales. Como se señala más arriba, una de las características de esta crisis ha sido que hemos consumido por encima de nuestras posibilidades y sería extraño que este comportamiento se hubiera limitado al sector privado. El sector público también ha consumido por encima de las posibilidades reales de la economía, si nos atenemos al hecho de que una parte importante de la recaudación fiscal obtenida era fruto de la gran sobrevaloración de activos (fun-

damental, pero no únicamente, de naturaleza inmobiliaria). Si este exceso de recursos se hubiera empleado solo en la reducción de la deuda, hoy estaríamos hablando de cifras más tranquilizadoras que las recién comentadas. La realidad, sin embargo, ha ido por otro camino. Por una parte, la burbuja inmobiliaria permitió a las administraciones trabajar con una restricción financiera más laxa y posiblemente emprender proyectos que no habrían tenido justificación en un contexto más estricto. Por la otra, la sensación de que esta riqueza era sostenible hizo que las administraciones se atrevieran a poner en marcha gastos que comportan obligaciones futuras importantes y que dificultarán el proceso de ajuste que ahora se necesita.

3. Márgenes de actuación

La crisis ha empeorado de forma significativa las cuentas

públicas por causa no solo de los estabilizadores automáticos, sino también por razones estructurales. Ha habido una erosión significativa de la base fiscal española que, coherentemente con el menor crecimiento potencial de la economía española, tardará en recuperarse. El cuadro n.º 2 muestra datos parciales de la evolución de la recaudación impositiva entre 2007 y 2014, y el gráfico 2 ofrece, en términos porcentuales, el peso de la recaudación por impuestos directos (RID), indirectos (RII) y totales (RI) respecto al PIB nominal.

En solo los dos años que van desde 2007 a 2009 la recaudación impositiva experimentó una caída sin precedentes: 56.641 millones de euros (= 143.183-199.830), a razón de 28.320 millones por año. Después de 2009, la recaudación inicia una recuperación muy gradual, a pesar de aumentos notables de tipos en algunas de las principales figuras

CUADRO N.º 2

RECAUDACIÓN IMPOSITIVA DEL ESTADO (*)

	Millones de euros				Variación %	
	2007	2009	2013 (1)	2014 (2)	2009/2007	2013/2007
IRPF	72.614	63.857	71.982	73.196	-12,1	-0,9
Impuesto de sociedades	44.823	20.188	21.181	22.327	-55,0	-52,7
Resto	3.531	3.476	4.892	5.005	-1,6	38,5
Impuestos directos	120.968	87.521	98.055	100.528	-27,6	-18,9
IVA	55.851	33.573	53.397	54.849	-39,9	-4,4
Impuestos especiales	19.786	19.349	20.344	20.453	-2,2	2,8
Resto	3.224	2.740	2.766	2.803	-15,0	-14,2
Impuestos indirectos	78.861	55.662	76.507	78.105	-29,4	-3,0
Total Impuestos	199.830	143.183	174.562	178.632	-28,3	-12,6

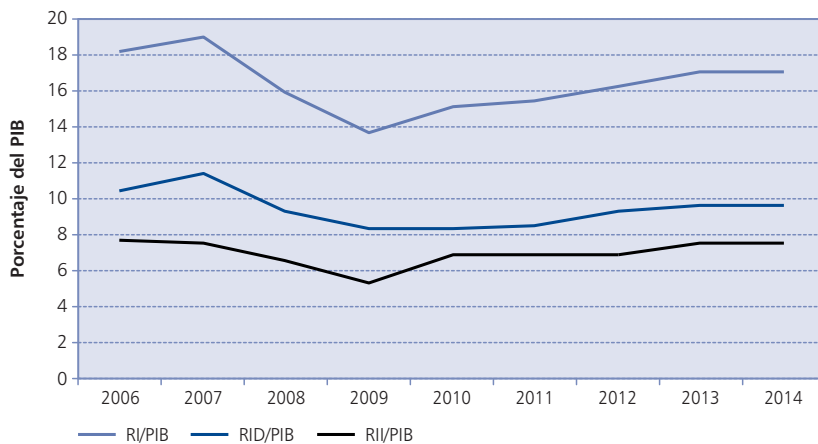
Notas:

(*) Incluye la participación de las comunidades autónomas en IRPF, IVA e impuestos especiales.

(1) Previsión.

(2) Presupuesto.

Fuente: Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales de Estado, MINHAP (varios años).

GRÁFICO 2
RECAUDACIÓN IMPOSITIVA, DIRECTA E INDIRECTA

Fuente: Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado, MINHAP (varios años).

tributarias (por ejemplo en el IVA a partir de 2013), que apenas consigue recuperar los valores nominales de 2007. La recaudación impositiva total cayó un 28,3 por 100 entre 2009 y 2007 (5,3 puntos del PIB) y en 2013 (última previsión oficial de recaudación) todavía estará un 12,6

por 100 por debajo del pico de 2007 (una diferencia equivalente a 2 puntos del PIB).

Los dos márgenes de actuación para recabar recursos y reducir deuda son la bajada del gasto público y/o el aumento de los ingresos impositivos. Es difícil que el

problema pueda resolverse exclusivamente por la vía del gasto. Los esfuerzos llevados a cabo hasta la fecha, además de la tensión social que generan, ponen de manifiesto la imposibilidad de avanzar de forma significativa sin tocar las políticas de sanidad y educación, con lo que ello tiene de contraproducente para el crecimiento potencial de la economía española. Por otra parte, y a pesar de que están apareciendo los primeros síntomas de la recuperación, quedan todavía muchas secuelas de la crisis (altos niveles de paro durante un periodo todavía muy largo; sobreendeudamiento del sector privado; y necesidades de mantenimiento y nuevas infraestructuras después del parón de una década) que deberán ser afrontadas en los próximos años, como también deberá serlo el progresivo envejecimiento de la sociedad española. Todas estas necesidades, con el mayor gasto público en pensiones y dependencia que implican, van a hacer difícil no ya la reducción del gasto público, sino el mismo mantenimiento de sus actuales niveles.

CUADRO N.º 3

**MARGEN DE MANIOBRA DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES
DEL ESTADO CONSOLIDADOS (AÑO 2014)**

	Millones de euros	%
Pensiones (1)	127.484	35,9
Transferencias a otras administraciones públicas	45.988	13,0
Deuda	36.590	10,3
Desempleo (2)	29.728	8,4
Administración y gestión SS, financiera y tributaria	14.038	3,9
Seguridad (3)	7.881	2,2
Otros servicios públicos básicos (4)	9.146	2,6
Total gastos rígidos	270.855	76,4
Resto de gastos (5)	83.767	23,6
Total (Capítulos I a VIII)	354.622	100,0

Notas:

(1) Incluye Clases Pasivas.

(2) Incluye Fomento del Empleo.

(3) Incluye Instituciones Penitenciarias.

(4) Incluye Justicia, Defensa, Política Exterior y Alta Dirección del Estado.

(5) Incluye Servicios de carácter general, Servicios Sociales y Promoción Social, Vivienda y Otras Prestaciones Económicas.

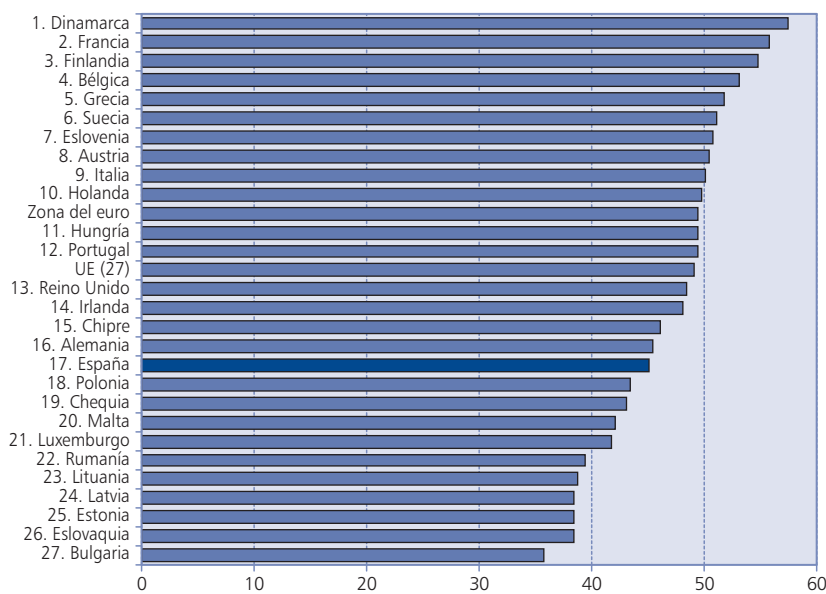
Fuente: Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales de Estado 2014.

El cuadro n.º 3 agrupa los gastos de los Presupuestos Generales del Estado consolidados de 2014 en un primer grupo de gastos que por su naturaleza podrían considerarse bastante rígidos y, por tanto, poco susceptibles de ser modificados a la baja en futuros presupuestos. Estos gastos suponen en 2014 el 76,4 por 100 del total. Es decir, más de tres cuartas partes del presupuesto están fuera de la discreción del Gobierno y su volumen, si acaso, tenderá a aumentar en los próximos años. Esto deja un remanente de gastos, en principio de carácter más discrecional, que no llega al 24 por 100 del presupuesto total. Y entre estos, los hay de tanta importancia como los servicios sociales y de promoción social, los gastos en I+D y los gastos en infraestructuras, por mencionar solo unos pocos, cuya reducción es, en algunos casos, poco aconsejable desde el punto de vista del crecimiento potencial de la economía y, en otros, susceptible de ser fuertemente contestada por los ciuda-

danos. Cabe señalar, no obstante, que este resto de gastos incluye los servicios de carácter general (30.000 millones de euros, un

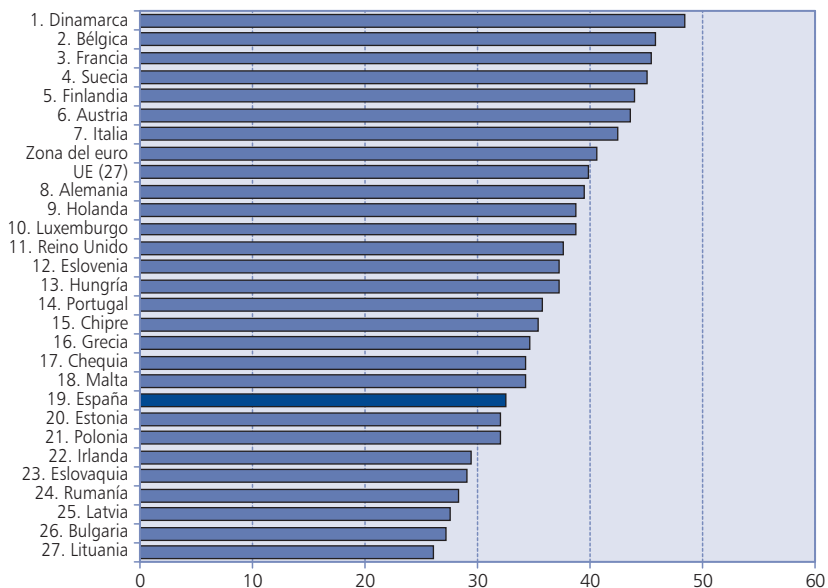
8,5 por 100 del total) y los de carácter económico (29.000 millones, un 8,1 por 100 del total) en los que seguramente existe todavía un cierto margen de racionalización.

Por elevado que parezca el presupuesto considerado, el hecho es que, como muestra el gráfico 3, el nivel de gasto público español es relativamente bajo cuando lo comparamos con el de otros países industriales de nuestro entorno económico. El peso del gasto público en el PIB español es el 45,9 por 100 (datos de 2011), mientras que la media de los 27 países de la Unión Europea alcanza el 49 por 100 y la media de los 17 países de la eurozona el 49,5 por 100. España ocupa el decimoséptimo lugar, solo por delante de Polonia, Chequia, Malta, Luxemburgo, Rumanía, Lituania, Latvia, Estonia, Eslovaquia y Bulgaria. Y ciertamente muy lejos del 57,6 por 100 de Dinamarca,

**GRÁFICO 3
GASTO PÚBLICO 2011 (PORCENTAJE PIB)**


Fuente: Eurostat.

GRÁFICO 4
INGRESOS IMPOSITIVOS 2011 (PORCENTAJE PIB)



Fuente: Eurostat.

ción de Irlanda, todos ellos países con sistemas tributarios mucho menos consolidados que el español. Los países más parecidos a España en términos de capacidad y desarrollo económico obtienen un rendimiento mucho más elevado de sus impuestos: Portugal: 35,8 por 100, Alemania: 39,5 por 100, Italia: 42,5 por 100, Finlandia: 43,8 por 100, Austria: 43,7 por 100, Suecia: 45,1 por 100, Francia: 45,5 por 100, Bélgica: 45,9 por 100 y Dinamarca: 48,4 por 100.

Estas diferencias no son solo, ni fundamentalmente, debidas a tipos impositivos distintos. Aunque existe una cierta diversidad de tipos, los españoles no son muy distintos de los aplicados en otros países europeos (sobre todo después de la última subida de los tipos del IVA, que no viene reflejada en los datos del

el 55,9 por 100 de Francia, el 55,3 por 100 de Finlandia y el 53,2 por 100 de Bélgica, los cuatro primeros países de la Unión Europea en materia de gasto público.

Por otra parte, por el lado de los ingresos impositivos (incluyendo en ellos las cotizaciones sociales), como muestra el gráfico 4, la comparación con los demás países de la Unión Europea pone de manifiesto la ineficacia relativa de nuestro sistema tributario. Frente a unos ingresos impositivos españoles que suponen el 32,6 por 100 de su PIB (datos de 2011), la media de la Unión Europea alcanza el 39,7 por 100 y la media de la zona del euro el 40,5 por 100. De los 27 Estados miembros de la Unión Europea, España ocupa la decimonovena posición, solo por delante de Estonia, Polonia, Irlanda, Eslovaquia, Rumanía, Latvia, Bulgaria y Lituania; con la excep-

CUADRO N.º 4A

IMPUESTOS DIRECTOS EN LOS 21 PAÍSES DE LA UE Y LA OCDE (PORCENTAJE PIB)

	RENTA (1)		SOCIEDADES		
	2010	2011	2010	2011	
1. Dinamarca	29,1	29,4	1. Luxemburgo	5,7	5,0
2. Suecia	16,2	15,7	2. Suecia	3,5	3,5
3. Finlandia	15,2	15,5	3. Chequia	3,4	3,5
4. Bélgica	14,9	15,3	4. Reino Unido	3,1	2,8
5. Italia	14,1	13,8	5. Portugal	2,8	-
6. Luxemburgo	13,6	13,2	6. Italia	2,8	2,7
7. Reino Unido	13,1	12,9	7. Dinamarca	2,7	2,8
8. Austria	11,9	12,2	8. Bélgica	2,7	3,0
9. Holanda	10,8	-	9. Finlandia	2,6	2,7
10. Irlanda	10,0	11,3	10. Irlanda	2,5	2,3
11. Alemania	10,3	11,0	11. Eslovaquia	2,5	2,6
12. Francia	9,4	10,1	12. Grecia	2,4	-
13. España	9,1	9,2	13. Francia	2,1	2,5
14. Portugal	8,4	-	14. Holanda	2,2	-
15. Eslovenia	7,6	7,3	15. Polonia	2,0	-
16. Chequia	7,0	7,2	16. Austria	1,9	2,2
17. Grecia	6,8	6,9	17. Eslovenia	1,9	1,7
18. Estonia	6,8	6,6	18. España	1,8	1,8
19. Polonia	6,5	-	19. Alemania	1,5	1,7
20. Hungría	7,7	6,1	20. Estonia	1,4	1,3
21. Eslovaquia	5,0	5,3	21. Hungría	1,2	1,2

Nota:
(1) Incluye beneficios y ganancias de capital de personas físicas.
Fuente: OCDE.

cuadro por ser estos anteriores a dicho aumento, pero que se comenta más abajo). Las razones principales de la falta de eficacia relativa de nuestro sistema tributario son, por una parte, la estrechez de las bases imponibles y, por la otra, el elevado fraude fiscal existente en nuestro país (2).

Es instructivo examinar esta ineficacia relativa por figuras tributarias específicas. Para ello utilizamos datos de la OCDE para los 21 países que son miembros, a la vez, de la Unión Europea y de la OCDE. En el cuadro n.º 4A se presenta, para los años 2010 y 2011, el peso relativo de los impuestos de renta y sociedades sobre el PIB, por orden decreciente de recaudación del año 2010. En el impuesto sobre la renta (que incluye la recaudación por beneficios empresariales y ganancias de capital obtenidas por personas físicas) España, con un 9,1 por 100 del PIB, ocupa la decimotercera posición, por delante de Portugal, Eslovenia, Chequia, Grecia, Estonia, Polonia, Hungría y Eslovaquia. En la primera posición se encuentra Dinamarca con una recaudación por renta que supera el 29 por 100 de su PIB, pero que debe valorarse junto con la práctica ausencia de cotizaciones sociales en este país (cuadro n.º 4B). Salvada esta excepción, España queda por detrás de las principales economías de este conjunto de países. Lo mismo ocurre con el impuesto de sociedades, en el que España, con un 1,8 por 100 de su PIB, ocupa la decimoctava posición, solo por delante de Alemania, Estonia y Hungría.

El cuadro n.º 4B presenta la información correspondiente a las cotizaciones sociales y, como sea que existe una relación inversa bastante estrecha entre cotiza-

CUADRO N.º 4B

**COTIZACIONES SOCIALES EN LOS 21 PAÍSES DE LA UE Y LA OCDE
(PORCENTAJE PIB)**

	COTIZACIONES SOCIALES		COTIZACIONES + RENTA	
	2010	2011	2010	2011
1. Francia	16,6	16,8	1. Dinamarca	30,1
2. Chequia	15,3	15,5	2. Bélgica	29,0
3. Eslovenia	15,1	15,0	3. Finlandia	27,8
4. Austria	14,5	14,5	4. Suecia	27,6
5. Bélgica	14,1	14,2	5. Italia	27,6
6. Alemania	14,1	14,3	6. Austria	26,4
7. Holanda	14,1	—	7. Francia	26,0
8. Italia	13,4	13,4	8. Holanda	24,9
9. Estonia	13,1	12,1	9. Alemania	24,4
10. Finlandia	12,7	12,5	10. Luxemburgo	24,4
11. Eslovaquia	12,3	12,3	11. Eslovenia	22,7
12. España	12,1	11,9	12. Chequia	22,2
13. Suecia	11,4	10,2	13. España	21,3
14. Hungría	11,9	12,3	14. Estonia	19,9
15. Polonia	11,1	—	15. Reino Unido	19,7
16. Grecia	10,9	10,3	16. Hungría	19,6
17. Luxemburgo	10,8	11,0	17. Polonia	17,5
18. Portugal	9,0	—	18. Grecia	17,7
19. Reino Unido	6,6	6,7	19. Portugal	17,4
20. Irlanda	5,6	4,7	20. Eslovaquia	17,4
21. Dinamarca	1,0	1,0	21. Irlanda	15,6

Fuente: OCDE.

ciones y renta, añade los datos de la suma de ingresos por cotizaciones y de ingresos por impuestos sobre la renta, con el fin de dar una visión más uniforme de la imposición directa en este conjunto de países. Refiriéndonos directamente a estos últimos datos, podemos ver cómo la decimotercera posición de España en la recaudación por impuestos sobre la renta (cuadro n.º 3A) no se ve alterada cuando se considera conjuntamente con la recaudación por cotizaciones sociales. La suma de recaudaciones por renta y cotizaciones supone en España el 21,3 por 100 del PIB, lo que nos sitúa por delante de Estonia, Reino Unido, Hungría, Polonia, Grecia, Portugal, Eslovaquia e Irlanda. Por delante de España están, con las excepciones de Reino Unido e Irlanda, todos los países desarrollados de Europa

(con participaciones que van desde el 24,4 por 100 de Luxemburgo hasta el 30,1 por 100 de Dinamarca), junto con Eslovenia y Chequia.

Por último, el cuadro n.º 4C presenta la información correspondiente a la imposición indirecta y, en particular, al IVA y a los impuestos especiales (IIEE). La ineficacia del sistema tributario español queda particularmente puesta de manifiesto en la comparación internacional del IVA. De los 21 países de la Unión Europea que son asimismo miembros de la OCDE, España ocupa la última posición. La recaudación por IVA en nuestro país supone solamente el 5,4 por 100 del PIB, cuando en los países nórdicos alcanza prácticamente el 10 por 100, y, por citar los países de nuestro entorno más cercano,

CUADRO N.º 4C

IMPUESTOS INDIRECTOS EN LOS 21 PAÍSES DE LA UE Y LA OCDE
(PORCENTAJE PIB)

	IVA		IIEE		
	2010	2011	2010	2011	
1. Dinamarca	9,8	9,9	1. Eslovenia	4,4	4,3
2. Suecia	9,7	9,5	2. Estonia	4,3	4,5
3. Estonia	8,8	8,5	3. Polonia	4,2	-
4. Finlandia	8,5	8,9	4. Dinamarca	4,1	4,1
5. Eslovenia	8,4	8,2	5. Chequia	3,7	3,9
6. Hungría	8,7	7,9	6. Hungría	3,5	3,4
7. Austria	7,9	7,8	7. Finlandia	3,5	3,9
8. Portugal	7,8	-	8. Luxemburgo	3,5	3,5
9. Polonia	7,6	-	9. Portugal	3,3	-
10. Holanda	7,2	-	10. Grecia	3,3	-
11. Alemania	7,2	7,3	11. Reino Unido	3,1	3,1
12. Grecia	7,2	-	12. Holanda	3,1	-
13. Bélgica	7,1	7,0	13. Eslovaquia	2,9	2,9
14. Chequia	7,0	7,3	14. Irlanda	2,8	-
15. Francia	7,0	7,0	15. Suecia	2,8	2,6
16. Reino Unido	6,5	7,3	16. Alemania	2,5	2,6
17. Eslovaquia	6,4	6,8	17. Austria	2,4	2,4
18. Irlanda	6,3	-	18. Francia	2,4	2,4
19. Italia	6,3	6,2	19. España	2,1	2,0
20. Luxemburgo	6,2	6,3	20. Bélgica	2,1	2,1
21. España	5,4	5,3	21. Italia	2,1	2,2

Fuente: OCDE.

en Portugal el 7,8 por 100, en Francia el 7 por 100 y en Italia el 6,3 por 100.

Es verdad que España ha elevado significativamente los tipos impositivos del IVA en 2012. Pero aun así seguiremos estando en la cola, o muy cerca de ella, una vez los efectos recaudatorios de esta subida se hayan producido. Según el Libro Amarillo de presentación de los Presupuestos de 2013, este efecto se cifra para todo el año en un aumento de recaudación de 8.429 millones de euros, equivalente al 0,8 por 100 del PIB de ese año. Es decir, aun teniendo en cuenta este efecto, el peso de la recaudación por IVA en 2010 se habría situado en el 6,2 por 100 del PIB, y en 2011 en el 6,1 por 100. Seguiríamos pues ocupando el último lugar de esta lista de países.

III. LOS PRINCIPIOS BÁSICOS DE LA REFORMA TRIBUTARIA

Del análisis de la sección anterior, sin más discusión, no se deriva una lista de reformas concretas de nuestro sistema tributario. Tampoco es el propósito de este artículo, dado el carácter introductorio y general del mismo, entrar en el detalle de los problemas específicos de cada figura tributaria y avanzar recomendaciones técnicas sobre cómo solventarlos. Lo que sigue se orienta más bien a definir los principios básicos de los sistemas tributarios modernos y, a la luz de estos principios, comentar la situación actual de nuestros impuestos y sugerir las líneas generales que una futura reforma debería seguir. ¿Qué criterios son los que deberían orientar la reforma? Y ¿qué implicaciones tienen estos criterios sobre

nuestros impuestos? La lista que sigue no es exhaustiva, pero proporciona un buen marco analítico para repasar las cuestiones esenciales.

1. Eficiencia

En mayor o menor medida, todos los impuestos distorsionan los precios y, por tanto, los términos en que los agentes económicos deben tomar sus decisiones. En la práctica, el impuesto que no tiene ningún coste de eficiencia no existe (3). La implicación de este principio es que hay formas distintas de obtener una misma recaudación y que cada una de ellas afecta de forma diferente a los incentivos económicos. El efecto sustitución de un mayor precio después de impuestos tiene efectos reales: menos horas trabajadas; transacciones no realizadas; oportunidades de negocio abortadas, etc. En general, cuanto más altos son los tipos impositivos, más acusados son los efectos desincentivadores de los impuestos.

Es importante, por tanto, que los tipos impositivos sean bajos, lo cual es a la vez un argumento en favor de sistemas impositivos que tengan una base fiscal tan amplia como sea posible. De ahí la importancia de resistir la erosión de la base fiscal, bien sea a través de exenciones o a través de la eliminación de impuestos que existen y que son aceptados por los contribuyentes.

El principio de eficiencia ha estado siempre presente en la reforma de los sistemas impositivos, como lo prueba el contenido de los principales informes que han guiado estas reformas. El deseo de ampliar al máximo la base fiscal, en particular por lo que respecta a los impuestos

sobre la renta, con el fin de poder trabajar con tipos marginales relativamente bajos, está presente de forma explícita en el *Informe Meade* (Institute for Fiscal Studies, 1978) y en el informe de la Hacienda americana, que vino en denominarse *Treasury I* (US Treasury, 1984), que precedió a la reforma fiscal de la imposición sobre la renta de 1986 bajo la presidencia de Ronald Reagan. También juega un papel muy relevante en el reciente *Informe Mirrlees* (Institute for Fiscal Studies, 2011), que, en el contexto de la imposición óptima, apunta a la reducción de los tipos marginales de las rentas altas.

En el caso español, la eliminación del impuesto sobre el patrimonio o la ampliación del mínimo exento del impuesto de sucesiones son actuaciones que van en dirección contraria a la aconsejada por el principio de eficiencia. Con independencia de otros argumentos que podrían argüirse en favor de estas dos figuras tributarias, mantener una estructura con una pluralidad de impuestos, que permitan un reparto de la carga de la forma más amplia posible entre actuaciones económicas distintas y entre un gran número de contribuyentes, es la mejor forma de conseguir tipos impositivos relativamente bajos y minimizar, por tanto, el coste de eficiencia del sistema impositivo.

También va en contra de este principio la proliferación de exenciones que hoy aparecen en el IRPF, por mucho que se apoyen en consideraciones de equidad horizontal. Las hay muchas y de muy variada índole. En principio, todas deberían ser eliminadas, por razonable que sea el fin perseguido por las mismas. Si el fin lo merece, es mejor promocionar conductas por la vía explícita

del gasto público que por la vía del trato preferencial en materia de tributos. Por ejemplo, si el objetivo fundamental es conseguir la máxima extensión posible de la base imponible, es una mala idea definir el mínimo exento del IRPF por criterios distintos a la renta. Un euro es un euro, venga este del salario, del rendimiento de un ahorro, de la pensión de un jubilado, de un premio literario o científico o del subsidio de un parado.

El mismo argumento es aplicable al impuesto de sociedades. La base imponible debe ser lo más amplia posible y el tipo impositivo el mismo, con independencia del tamaño o cualquier otra característica sectorial del sujeto pasivo. La promoción de conductas específicas de inversión, investigación o desarrollo, si se estiman necesarias, deben ser apoyadas por la vía del gasto público. El único criterio relevante a efectos impositivos es el beneficio o pérdida resultante de la actividad de la sociedad en cuestión.

2. Equidad

Un buen impuesto debe ser un impuesto equitativo. La dificultad con este principio es dar contenido a la palabra equidad. La forma en la que los economistas nos hemos aproximado a esta cuestión es considerando la equidad desde dos perspectivas. En primer lugar, un impuesto debería ser equitativo desde un punto de vista horizontal: debería tratar de forma igual a quienes son iguales. En segundo lugar, un sistema fiscal moderno debería ser capaz de llevar a término un determinado grado de redistribución vertical entre ricos y pobres. Naturalmente, esta capacidad redistribuidora entra en conflicto

con el principio de eficiencia considerado en el punto anterior. La redistribución vertical puede requerir tipos marginales altos y ello puede implicar un coste de eficiencia significativo. Lo ideal sería poder diseñar un sistema tributario que consiguiera la redistribución deseada al mínimo coste de eficiencia.

La redistribución es una cuestión que en último término está basada en juicios de valor. Es en definitiva una cuestión política. Dicho esto, es difícil pensar en una sociedad desarrollada y cohesionada que no lleve a cabo una cierta redistribución de los recursos. En este sentido, lo que importa es el grado de redistribución total, conseguido a través no solo de un impuesto aislado, sino de todo el sistema tributario; y no solo a través del sistema tributario, sino también a través del conjunto del gasto público.

El principio de equidad figura en todos los informes de reforma, pero su importancia relativa ha ido perdiendo peso en favor del principio de eficiencia. De hecho, en lo que puede considerarse el primer estudio clásico de la imposición sobre la renta, Henry Simons motivó su definición de renta imponible, no tanto por razones de eficiencia como por razones de equidad (Simons, 1938). Según este autor, el objetivo fundamental de la imposición debe ser la reducción de la desigualdad; la asignación de la carga tributaria con el fin de promover una distribución justa de la renta. Y este también es el argumento central del *Informe Carter* (Canadian Royal Commission on Taxation, 1966) sobre la reforma fiscal canadiense, que señala que «el primer y esencial propósito de la tributación es el reparto justo de la carga fiscal entre todos los individuos y familias»

y, como Simons, reconoce explícitamente, sin creer necesaria justificación alguna, que tanto la equidad horizontal como la equidad vertical incorporan juicios éticos (4).

La consecución de la equidad horizontal y la equidad vertical son difíciles de llevar a la práctica. En último término se fundamentan en la capacidad fiscal de las personas: dos personas con la misma capacidad deberían ser tratadas de la misma manera (equidad horizontal); y dos personas con distinta capacidad deberían ser tratadas de forma diferente (equidad vertical). Pero ¿cómo medimos la capacidad fiscal? Esto abre un amplio conjunto de cuestiones —entre otras, la definición de la base imponible; de la unidad sujeta al impuesto; del tratamiento de la familia— que necesariamente deberán ser abordadas por la reforma.

Quizá el punto que plantea las preguntas más incómodas es el referido al tratamiento diferencial de rentas procedentes de orígenes distintos o de patrimonios de naturaleza diferente. ¿Por qué se considera que genera más capacidad, y por tanto está sujeta a condiciones impositivas más onerosas, una renta procedente del trabajo que una ganancia de capital de la misma cuantía? ¿O un patrimonio dinerario mantenido en una cuenta de ahorro que un patrimonio materializado en activos empresariales del mismo valor monetario? Las implicaciones de estas preguntas sobre el tratamiento preferencial del patrimonio mantenido en forma de empresas familiares en el impuesto del patrimonio y en el de sucesiones y donaciones, y el tratamiento preferencial de las ganancias de capital en el IRPF son obvias.

3. Movilidad de las bases imponibles

Las consideraciones del punto anterior nos llevan a una característica importante de los sistemas tributarios de los países desarrollados: su pertenencia a un mundo económico abierto en el que existe libertad de movimiento de los factores productivos. Esta circunstancia impone restricciones en el sistema impositivo y en las posibilidades de reforma, y hace aparecer la posibilidad de procesos de competencia tributaria, entre países y, en nuestro caso, comunidades autónomas, no siempre deseables.

De todos los factores productivos, el capital es el más fácilmente movable y, por tanto, el que ha tenido un tratamiento más favorable en el IRPF. Las variaciones patrimoniales son consideradas rentas de naturaleza distinta a las del trabajo. En primer lugar, no son tenidas fiscalmente en cuenta cuando se devengan sino cuando se realizan. En segundo lugar, junto con las rentas de capital, están sujetas a una tarifa impositiva distinta e inferior a la aplicable a las rentas del trabajo.

Este es el caso paradigmático de una restricción real que, a pesar de ir en contra de otros criterios de carácter básico (como son la necesidad de ampliar al máximo la base fiscal y tratar de igual forma a todo tipo de rentas), ha ejercido una influencia decisiva en el diseño de la imposición sobre la renta de los países desarrollados. En general, si no se quiere arriesgar una huida de capitales y un descenso de la recaudación, no es aconsejable gravar el capital de forma demasiado diferente a como lo hacen los países de nuestro entorno económico. Dicho esto, si hemos de hacer

caso a la evidencia empírica, quizá exista un margen de maniobra mayor que el que el mundo financiero nos querría hacer creer. Todos los países gravan las rentas de capital significativamente por debajo de las rentas del trabajo. Ahora bien, a pesar de que los tipos existentes están lejos de la igualdad absoluta, no se observa una huida sistemática de capitales desde los países con un tratamiento fiscal más estricto a los países con un tratamiento fiscal más laxo.

Por todas estas razones, la tributación de las rentas de capital debería ser abordada desde una perspectiva internacional. La Unión Europea parece el ámbito adecuado para armonizar de forma total la imposición de este tipo de rentas, con el fin de eliminar distorsiones internas entre Estados miembros, y la jurisdicción apropiada para velar por el mayor equilibrio posible respecto de los tratamientos existentes en el resto del mundo (excepción hecha, claro está, de los paraísos fiscales, que deberían ser internacionalmente perseguidos).

La movilidad de factores, y la consiguiente movilidad de las bases imponibles, es una cuestión también importante en un país fiscalmente descentralizado como el nuestro. El hecho de que dos de los impuestos que de forma más directa gravan el capital —patrimonio, y sucesiones y donaciones— sean impuestos sobre los que las comunidades autónomas tienen amplias competencias normativas, está haciendo aflorar problemas de competencia fiscal territorial muy significativos. Ambos impuestos están siendo objeto de un fuerte proceso de competencia territorial a la baja que es socialmente perjudicial, que distorsiona decisiones de residencia y que requiere

re de una política decidida de armonización fiscal dentro de la totalidad del ámbito fiscal español.

4. Definición de la base: ¿renta o consumo?

Hay otra razón, de carácter más esencial, que explica el tratamiento preferencial de las rentas de capital y que tiene que ver con la definición de la base imponible. Los principios que sustentan la tributación actual sobre la renta personal y societaria son fruto de un compromiso entre dos filosofías de definición de la base imponible: la representada por la corriente iniciada por Simon (1938) y Hicks (1946), que define la base como el consumo más las variaciones patrimoniales —es decir, que aspira a gravar lo que podría entenderse como el concepto más amplio de la renta (*comprehensive income*, renta global) del contribuyente—, y la representada por Fisher (1937) y Kaldor (1955), que la define como la renta menos el ahorro —es decir, que aspira a gravar el gasto del contribuyente (su consumo)—. El *Informe Carter* y el *Treasury I* siguen ambos de forma exclusiva el principio de gravar la renta global (5), mientras que el *Informe Meade* se decanta claramente, en una propuesta que en su tiempo se consideró revolucionaria, por gravar el gasto del contribuyente. El *Informe Mirrlees* adopta una posición ecléctica, haciendo proposiciones prácticas que nacen del principio de tributación del gasto, pero sin olvidar nunca la factibilidad práctica de las propuestas y manteniendo por tanto la imposición sobre la renta como el núcleo central de su reforma.

Ambas definiciones de la base imponible plantean problemas de aplicación y administración

importantes, razón por la cual la práctica fiscal de los países desarrollados ha acabado destilando un enfoque que, siendo diferente de las dos corrientes, contiene elementos específicos de cada una de ellas: se inclina por hacer tributar a la renta, que aspira a definir de la forma más global posible, pero a la vez hace concesiones importantes al ahorro por la vía del tratamiento preferencial de las rentas de capital y de las variaciones patrimoniales. Con ello, sin abandonar el marco de la tributación de la renta, se da respuesta parcial a la crítica fundamental de que un impuesto a la suma de las rentas del trabajo y del capital es aproximadamente equivalente a un sistema que grava el consumo futuro de forma más onerosa que el consumo presente, con lo que esto implica de desincentivo a la inversión y al crecimiento.

Sea por esta razón de eficiencia, o bien por el pragmatismo que aconseja no exponerse a la competencia internacional sobre el capital y a la huida del mismo, esta forma híbrida de definir la base es la que impera en estos momentos y la que España debe seguir adoptando habida cuenta de su pertenencia a una región económica altamente desarrollada y totalmente abierta a los movimientos de capital (6).

Es interesante reseñar que ninguna de las dos filosofías que sustentan el actual modelo de tributación personal ignora la consideración de las donaciones y las herencias como parte de la base imponible. El objetivo de todo sistema tributario es gravar la renta personal del contribuyente a lo largo de toda su vida, porque esta es la forma más segura de evitar discriminaciones fiscales entre formas temporalmente diferentes de consumir y generar

recursos. Aun aproximándose a la cuestión desde perspectivas distintas, en este punto los dos enfoques llegan esencialmente a la misma conclusión. De hecho, a lo largo de una vida, la diferencia entre renta y consumo desaparece. El enfoque de la renta trata la cuestión de forma tradicional, considerando las donaciones y herencias recibidas como una renta. Pero también el enfoque de la tributación del gasto, que constituye el sustento intelectual más sólido para el tratamiento preferencial de las rentas de capital, considera las donaciones y herencias recibidas una renta, y las donaciones y herencias otorgadas un consumo (7).

Es pues incoherente que, como parecen indicar actuaciones de política tributaria por parte de algunas comunidades autónomas, en el actual sistema de imposición a la renta queramos ignorar estas transferencias de riqueza como parte de la base tributaria, bajo el argumento incorrecto de que deberían ser consideradas un ahorro. Por otra parte, es evidente que la tributación de las donaciones y herencias juega un papel significativo en la distribución intergeneracional de la riqueza, que muchos consideramos socialmente justificado.

Por ambas razones, el impuesto de sucesiones y donaciones debe considerarse como parte integral de nuestro sistema tributario y no debería desaparecer. Dicho esto, hay mejoras importantes a hacer. Es necesario un marco de armonización entre comunidades autónomas más estricto que el actual y un tratamiento uniforme de todos los activos transferidos. No pueden existir dudas sobre su equidad porque estas dudas debilitan la aceptación social del tributo y fo-

mentan el proceso de competencia autonómica a la baja. Aceptada la conveniencia de mínimos exentos significativos, es preferible, y seguramente más eficaz en términos de recaudación, tener tipos bajos para todo el mundo, o incluso un tipo único, que mantener los actuales tratamientos diferenciales según la naturaleza de los activos transferidos.

La influencia del enfoque de la tributación del gasto no se agota en la tributación de la renta y la riqueza. De hecho, en la práctica, quizá el efecto más relevante es el que ha ejercido y sigue ejerciendo sobre la tributación al consumo y en particular sobre el IVA. La profesión económica ha estado siempre de acuerdo en que las transacciones no deberían ser gravadas, pero sí el consumo, que con algunas excepciones (consumo de vivienda, por ejemplo) es idéntico al gasto de las personas. Pero en este contexto, como nos recuerda el *Informe Mirrlees*, lo que debería gravarse son «los bienes y servicios cuando se adquieren para consumir, pero no cuando se adquieren para su uso como *inputs* en la producción de otros bienes y servicios». Esta última vía lleva indefectiblemente «a la distorsión de los precios de los *inputs* y [...] a la pérdida de eficiencia en la producción». Si el consumo ha de someterse a imposición, sin gravar las transacciones ni los *inputs* productivos, el instrumento adecuado es sin ninguna duda el IVA, un relativamente reciente invento francés, diseñado por razones administrativas, que se ha consolidado en todo el mundo como el impuesto indirecto por antonomasia.

El IVA es un instrumento recaudatorio potente y es comprensible que, como hemos visto en el cuadro n.º 4C, España

ocupe posiciones tan distantes de las de otros países europeos. La reforma tributaria debe prestar una especial atención a esta cuestión. En primer lugar debe adoptar con el IVA, como más arriba se ha propuesto para el IRPF, una estrategia atrevida de ampliación de bases y reducción de tipos. No solo eso, debe también uniformar la estructura de tipos en uno solo, como recomienda por razones de eficiencia el *Informe Mirrlees*. Las objeciones de equidad a esta estrategia deben tratarse por la vía de los impuestos especiales o por la vía del gasto si el caso en cuestión lo merece. Como señalan Auerbach (2008) y White (2009), este último en el contexto de la reforma fiscal de Nueva Zelanda, antes que retocar más y más el sistema híbrido de imposición sobre la renta para incorporar en el mismo elementos de la imposición sobre el gasto, es preferible optar por «una combinación verdadera de impuestos sobre la renta y el consumo» donde por «combinación verdadera» se entiende la formada por un impuesto sobre la renta y por un IVA, ambos con la mayor base fiscal posible y los menores y más uniformes tipos impositivos posibles. Según Auerbach, «bajo criterios estándar de análisis económico [...] el sistema híbrido podría ser considerablemente inferior a [esta] combinación verdadera de impuestos [...], en tanto que podría reducir la recaudación de forma sustancial sin por ello bajar de forma equivalente los tipos marginales sobre el ahorro».

5. Simplicidad

Un impuesto, para ser ampliamente aceptado por la sociedad, debe ser inteligible. El contribuyente debe saber qué es lo que se grava y ha de tener una cierta se-

guridad acerca de cuál será su carga fiscal. Ha de saber cuáles son las consecuencias fiscales de sus actos económicos presentes y futuros. Esto, que parece obvio, es más fácil decirlo que ponerlo en práctica, en particular en lo que se refiere a la certidumbre de la gente sobre las cargas futuras de determinados comportamientos económicos. Por ejemplo, la gente sabe que las contribuciones a los fondos privados de pensiones son deducibles de la base imponible del IRPF, pero muchos contribuyentes se sorprenden cuando en el momento de retirar los fondos acumulados comprueban que estos están sometidos al impuesto.

El requerimiento anterior es también predicable del sistema fiscal en su conjunto. Un sistema fiscal no puede ser sencillo e inteligible si no forma un todo coherente. Idealmente, debe existir coherencia entre los distintos impuestos, y los principios generales sobre los que sustentan deben ser comunes, fáciles de entender y conocidos por el contribuyente.

No hay acuerdo, sin embargo, sobre qué es lo que hace que un impuesto sea sencillo. Si queremos diseñar un impuesto sencillo, antes hemos de entender qué es lo que lo hace complicado. Por ejemplo, la complicación del IRPF no viene de la tarifa, sino de la combinación de la progresividad de la misma y de la tributación de las variaciones patrimoniales o de las rentas generadas en periodos plurianuales. La tendencia (de hecho, internacional) a diseñar tarifas de cada vez menos tramos se ha presentado en ocasiones como una reforma orientada a simplificar el impuesto. Esto es incorrecto. Una tarifa de un tramo es tan complicada o tan fácil de utilizar como una tarifa de diez o veinte tramos. Y

esto, tanto para el contribuyente como para el administrador público a la hora de establecer el mecanismo de retenciones. Si la tarifa es progresiva, la complejidad del impuesto será la misma con un tramo (combinado con un mínimo exento) que con veinte tramos. Naturalmente, si la tarifa fuera de tipo único y sin mínimo exento (es decir, estrictamente proporcional), entonces sí es verdad que el impuesto sería más sencillo. Pero este resultado no se derivaría del número de tramos de la tarifa, sino de la eliminación de la progresividad del impuesto.

En la medida que un cierto grado de progresividad sea una característica deseable de un impuesto sobre la renta, y en la medida en la que no se quiera renunciar a gravar las variaciones patrimoniales o a dar respuesta a los casos específicos presentados por las rentas plurianuales o por el tratamiento de la unidad familiar, deberá aceptarse un cierto grado de complejidad en el sistema tributario.

6. Administración

Los impuestos han de ser administrados. Un sistema tributario es esencialmente un instrumento práctico para obtener recursos del sector privado de forma coercitiva; pero este instrumento requiere de la aceptación social del modo en que esta capacidad coercitiva es utilizada para su correcto funcionamiento. De ahí la necesidad de compatibilizar los objetivos propios de un sistema tributario, como pueden ser su grado de cobertura y su eficacia recaudatoria, con las restricciones impuestas por el grado de desarrollo institucional del país que debe utilizar este instrumento (8).

Por otra parte, la administración tributaria no es una actividad neutra. Una administración deficiente puede cambiar de forma significativa los objetivos perseguidos por un determinado impuesto y puede incluso alterar sus características fundamentales (los niveles efectivos de incidencia y equidad). Un impuesto puede ser progresivo, pero su aplicación práctica puede convertirlo en regresivo si las mayores posibilidades de ocultar o disfrazar rentas en los niveles altos de la distribución de riqueza no son debidamente controladas. Evidentemente, la existencia de leyes tributarias con definiciones claras y coherentes puede facilitar la administración de los impuestos, pero por las razones que hemos visto más arriba, hay tipos de rendimientos para los cuales esta claridad y coherencia no siempre son posibles.

7. Costes de cumplimiento

Desde un punto de vista social, los costes más importantes no son los de administración. De lejos, los costes más cuantiosos son los de cumplimiento: los que han de soportar los contribuyentes (personas y empresas) por la vía de los trámites que han de cumplir; el tiempo empleado en entender la legislación y llenar impresos; los gastos de asesoramiento profesional; la ejecución de funciones de agentes recaudadores que algunos impuestos (el IVA por ejemplo) les reservan, etcétera.

Un impuesto sencillo sin duda ayuda a disminuir la incidencia de estos costes. Pero el factor determinante es la propia administración tributaria. La modernización y uso de avances en materia informática por parte de la Agencia Tributaria española es un ejemplo

paradigmático de lo que puede hacerse en este campo, y un ejemplo reconocido internacionalmente. Bien utilizada, la capacidad de captación, almacenamiento y proceso de millones de datos que la informática moderna permite puede realmente facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la gran mayoría de contribuyentes y reducir de forma significativa estos costes de cumplimiento. Esto supone una ganancia neta de eficiencia nada despreciable.

Los progresos de gestión tributaria obtenidos en el pasado han de ser, por lo menos, mantenidos y, si es posible, aumentados. Es curioso que un país con una administración tributaria tan técnicamente avanzada sea a la vez un país con una elevada incidencia de fraude. La capacidad informática parece haberse orientado más a facilitar las tareas del contribuyente que cumple con sus obligaciones, que al afloramiento de bolsas de fraude y a la identificación de bases imponibles ocultas. Esto nos lleva a la última (y no por ello menos importante) de las cuestiones de esta revisión de nuestro sistema tributario.

8. Fraude

La existencia de significativos niveles de fraude, además de pervertir la naturaleza del sistema fiscal, puede desanimar al contribuyente que cumple con sus obligaciones tributarias y hacerle perder confianza en el sistema. Esto es particularmente grave: la aceptación de los sistemas tributarios se consigue solo después de muchos esfuerzos por parte de todos y después de muchos años de concienciación y educación social, y en cambio puede perderse, o deteriorarse seriamente, de

forma relativamente rápida. El problema es que sin aceptación social, un sistema tributario no puede funcionar.

El fraude es la amenaza más seria al funcionamiento correcto de un sistema tributario: altera las propiedades de equidad del conjunto de impuestos; introduce distorsiones a la competencia; reduce la recaudación efectiva; y provoca que la carga fiscal de los contribuyentes que cumplen tenga que ser más alta. El fraude es un comportamiento que redistribuye renta a favor de quienes lo practican y en contra de quienes cumplen sus obligaciones legales.

En España, los progresos conseguidos en materia de cumplimiento y lucha contra el fraude que siguieron a la introducción del IRPF y, en particular, a la creación de la Agencia Tributaria, parecen haberse frenado cuando no deteriorado. Es evidente que el entorno económico también ha cambiado. El fraude puede haber aumentado por causa del mundo más globalizado en que vivimos; por la existencia de más oportunidades de desviar rendimientos económicos hacia el exterior; por la utilización de España como localización apta para el blanqueo del dinero; por la reciente gran entrada de inmigrantes en nuestro país; o por la espectacular burbuja inmobiliaria del periodo 2002-2007. Pero también puede ser fruto de una dedicación de recursos inferior a la necesaria para hacer frente a estos cambios de manera eficaz. Parece como si, en los últimos años, la tecnología y los medios disponibles para defraudar hubieran ido muy por delante de los recursos y las innovaciones para luchar contra el incumplimiento fiscal.

La lucha contra el fraude es un deber insoslayable de la sociedad

española. Una tarea en la que las administraciones tributarias tienen la primera y más inmediata responsabilidad, pero que por su naturaleza es mucho más que un empeño administrativo sectorial. Debe involucrar de forma total a los gobiernos de todos los niveles, que son en definitiva los que deciden los recursos de los que estas administraciones van a poder disponer. Debe mejorar la educación social a favor del respeto al Estado de derecho. Debe eliminar de forma paralela la corrupción en todos los ámbitos. Y debe luchar también contra la economía sumergida, que no es más que una de las múltiples manifestaciones del fraude fiscal. Solo de esta forma coordinada será posible obtener resultados positivos y permanentes, y solo de esta forma podrá conseguirse un aumento significativo de la recaudación sin necesariamente tener que subir los tipos impositivos marginales.

IV. PROPUESTAS CONCRETAS

Es útil resumir las sugerencias anteriores con referencia a los principales impuestos o grupos de impuestos hoy vigentes en nuestro país. No se trata obviamente de detallar una propuesta de reforma, sino de avanzar una lista de las implicaciones más obvias del argumento anterior, que identifique los cambios básicos y, en cierta manera, imprescindibles de esta reforma: la lista de retos concretos a los que el legislador deberá enfrentarse.

1. Tributación sobre la renta

La base imponible debería definirse de la forma más extensiva posible, integrando en la misma todo tipo de rentas. La única di-

ferenciación a efectos de sujeción a distintas tarifas debería ser entre rentas del trabajo y rentas del capital. Estas últimas deberían incluir las ahora llamadas rentas del ahorro y las variaciones patrimoniales. Esta estrategia de extensión máxima de la base implica, por coherencia, la eliminación de *todo tipo* de reducciones de renta, exenciones y deducciones tanto de la base como de la cuota. Esto supone eliminar, entre otras, la reducción por obtención de rentas del trabajo y las deducciones que subsistan en favor de la adquisición y financiación de la vivienda. La reducción por obtención de rentas de trabajo persigue compensar al contribuyente por los costes asociados a la obtención de la renta. Pero es imposible medir estos costes con carácter general, y además deben ser muy distintos de un contribuyente a otro. En todo caso, el gasto fiscal de 6.932 millones de euros (un 18,2 por 100 del total de la recaudación del IRPF) presupuestado en 2014 para esta reducción parece totalmente injustificado. Por otra parte, a pesar de las reducciones recientes, el gasto fiscal asociado a la vivienda todavía asciende a 1.785 millones de euros, un 4,3 por 100 de la recaudación (que asciende al 6,1 por 100 si añadimos las deducciones por alquiler y reinversión). Las únicas deducciones admisibles por razones de equidad horizontal deberían ser las necesarias para definir la unidad familiar, y aun estas deberían limitarse a las características mínimas (hijos dependientes y menores de edad) y definirse como deducciones en la cuota. La única reducción que permanecería sería la motivada por contribuciones a las pensiones de la Seguridad Social y clases pasivas. El tratamiento preferencial de los sistemas privados de previsión (un gasto fiscal en 2014 de 1.086 millones

de euros, el 2,6 por 100 de la recaudación) debería ser eliminado; no está nada claro que estos instrumentos hayan contribuido a desarrollar una vía de ahorro complementaria al de las pensiones públicas, segura, barata y rentable. La evidencia empírica, particularmente si tenemos los efectos de la crisis sobre estos instrumentos, más bien dice lo contrario (9).

La extensión de la base es en estos momentos un objetivo insoslayable. Un objetivo del que cada reforma habla pero que raramente se lleva a término. Es una tarea difícil, por las resistencias clientelares que suscita, pero debe evaluarse en el contexto más amplio de la reducción de tipos impositivos que su materialización puede permitir, y de la dedicación del impuesto sobre la renta (en exclusiva) a la misión para la que fue concebido: distraer recursos del sector privado de la forma menos distorsionadora posible. La vía adecuada para los múltiples y variados tratos preferenciales hoy existentes en el IRPF es, si acaso, el gasto público.

El impuesto debe tener dos tarifas: una progresiva aplicable a las rentas del trabajo y otra de carácter proporcional aplicable a las rentas del capital. Respecto a la tarifa aplicable a las rentas del trabajo, es imposible recomendar una estructura concreta. El número de tramos debe ser el necesario para obtener la progresividad deseada. Con todo, el primer tramo de la tarifa debería cumplir dos requisitos: 1) cubrir a un porcentaje elevado del total de contribuyentes (del 80 al 90 por 100 de los mismos); y 2) tener un tipo que sea aplicable (o aproximadamente aplicable), a la vez, a las rentas laborales de este primer tramo, a las rentas del capital y a

los beneficios societarios sujetos al impuesto de sociedades. El segundo requisito probablemente implique aumentar el tipo del 21 por 100 hoy aplicable a las rentas de capital (10), pero existe un razonable recorrido al alza en el tipo sobre las rentas del capital, y a la baja en el tipo del impuesto de sociedades, de tal forma que el aumento del riesgo de huida de capitales quede circunscrito a un nivel insignificante y perfectamente aceptable (11).

Hay otras cuestiones (el tratamiento de los rendimientos de actividades empresariales; la limitación del ámbito de aplicación de la estimación objetiva, el tratamiento de rentas plurianuales y de variaciones patrimoniales generadas a lo largo de más de un año, etc.) que son importantes pero que no caben en este resumen general, y que con toda seguridad aparecen tratadas en artículos más específicos de este volumen.

2. Tributación patrimonial

Los impuestos sobre el patrimonio y sobre donaciones y sucesiones deben mantenerse. No tiene sentido adoptar una política de ampliación de la base imponible y desaprovechar figuras impositivas que existen y que se ha probado que funcionan. La ampliación de la base debe lograrse tanto en el margen intensivo (ampliar la base imponible de cada impuesto) como en el extensivo (introducir nuevos impuestos o, por lo menos, no eliminar los que ya existen).

En la imposición patrimonial los dos cambios esenciales se refieren, el primero, a la ubicación jurisdiccional de las competencias normativas sobre estos dos impuestos y, el segundo, a la elimi-

nación del tratamiento favorable de las carteras de valores y bienes vinculados a actividades empresariales y profesionales.

El primer cambio ha sido comentado en detalle más arriba. Los dos impuestos deben estar estrictamente armonizados desde un punto normativo y la gestión, particularmente en razón de la función de control de la imposición patrimonial sobre la renta, debe residir en la Agencia Tributaria. Ello no debería ser obstáculo para que ambos impuestos sean cedidos o participados y, en el primer caso, para que las comunidades autónomas tengan competencias normativas sobre los mismos. En tal caso, sin embargo, tales competencias deberían restringirse a la subida de tipos.

El segundo cambio da respuesta a la falta de equidad generada por el trato favorable a determinados activos vinculados a actividades empresariales y profesionales. Una reforma cuyo objetivo fundamental es la ampliación de la base es el marco idóneo en el que emprender este cambio. Será en extremo difícil argumentar políticamente la vasta supresión de exenciones y deducciones propugnadas para el IRPF (en particular la reducción por rentas del trabajo) si no se mantiene la coherencia y se es igual de estricto en la eliminación de las preferencias patrimoniales que han ido apareciendo a lo largo de los últimos años.

A raíz de la crisis han aparecido propuestas de implantación de un nuevo impuesto sobre la riqueza. Existiendo el impuesto sobre el patrimonio, sobre todo si se modifica según lo indicado en el párrafo anterior, es difícil justificar la creación de un nuevo im-

puesto sobre un hecho imponible que ya está gravado. Por esta razón, parece recomendable tratar esta cuestión como una de diseño de la tarifa del impuesto sobre el patrimonio, que podría incluir, si así se desea políticamente, un último tramo, de carácter temporal, con un tipo marginal aplicable a los patrimonios que excedieran de una referencia relativamente alta.

Por último, es importante señalar que las recomendaciones contenidas en los dos últimos párrafos solo tienen sentido si, en el contexto del sistema de comunidades autónomas, se adoptan las recomendaciones de armonización estricta y gestión centralizada avanzadas más arriba.

3. Tributación sobre la renta societaria

Los cambios principales en este campo son, por una parte, la coordinación entre el impuesto de sociedades y el IRPF, particularmente en lo referido a las rentas de capital, y por la otra, la armonización internacional de la base imponible de la tributación de los beneficios societarios y del tratamiento general de las rentas de capital. Lo dicho más arriba en materia de rentas de capital cubre el primer aspecto. Una subida del tipo aplicable a las rentas de capital puede compatibilizarse con una reducción del tipo aplicable a los beneficios societarios. La recomendación sobre el segundo es que España debería apoyar de manera decidida los esfuerzos armonizadores en materia de la tributación societaria puesta en marcha por la Comisión Europea.

Por otra parte, también en este impuesto existe un amplio margen para ampliar la base eli-

minando tratos preferenciales. El más importante es el asociado al tratamiento preferencial a las pymes (un gasto fiscal de 1.405 millones de euros, el 6,3 por 100 de la recaudación), que introduce una clara distorsión por razón del tamaño, seguido por el de I+D (243 millones de euros, el 1,1 por 100 de la recaudación), cuyos efectos diferenciales son bastante dudosos. La situación actual es la de un impuesto con un tipo impositivo nominal relativamente alto (30 por 100), pero con un tipo efectivo muy bajo (8,8 por 100 en 2011) y una recaudación muy inferior a la de los países de nuestro entorno económico (Gascón, 2013).

4. Tributación indirecta

Además de los cambios propuestos para el IRPF y la tributación patrimonial, el tercer gran pilar de esta reforma debería ser la mejora del IVA. Como hemos visto más arriba, a pesar de su potencia, el IVA es un impuesto notablemente desaprovechado en España. La recaudación obtenida por esta figura es anormalmente baja con respecto a nuestro PIB cuando la comparamos con los países de nuestro entorno económico. Estamos prácticamente en la cola. Debe ampliarse la base eliminando los tipos reducido y superreducido, debe considerarse la posible subida del tipo normal y debe mejorarse la gestión del impuesto con el fin de facilitar el cumplimiento del mismo. En el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2014, la pérdida de recaudación causada por la existencia de los tipos reducido y superreducido se evalúa en 9.806 millones de euros (el 36,1 por 100 de la recaudación presupuestada del IVA) y la correspondiente a los bienes y servicios exentos en 6.821 millones (el

25,1 por 100 de la recaudación). Ningún principio económico justifica esta pérdida de recaudación ni la falta de neutralidad asociada. Asimismo, debe hacerse frente de forma decidida al fraude existente, que probablemente es alto y afecta de forma adversa a la aceptación del impuesto por parte de los contribuyentes que cumplen con el mismo.

5. Un recordatorio necesario: lucha contra el fraude

Esto nos lleva al cuarto y último pilar de la reforma que es la lucha contra el fraude. Nada de lo recomendado hasta aquí tiene sentido si no se reduce de forma drástica y urgente el nivel de fraude existente. Como se señala en la sección III, la lucha contra el fraude es el objetivo insoslayable de la sociedad española. En la misma deben involucrarse todas las administraciones públicas y todos los partidos políticos, y tiene que operar tanto por la vía punitiva de la inspección como por la vía de la persuasión y educación social.

De las estimaciones existentes, parece deducirse que la economía sumergida española supone entre el 20 y el 25 por 100 del PIB (Sanz y Romero, 2013). Estos son porcentajes muy altos para una economía desarrollada como es la nuestra. Un nivel tal de actividades que escapan al fisco tiene por fuerza que distorsionar la competencia y reducir la productividad. La eliminación de una parte significativa de este nivel de fraude ayudaría a aumentar los ingresos impositivos españoles sin tener que elevar los tipos impositivos y mejoraría la moral individual y colectiva de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones.

Para hacernos una idea de las magnitudes que están en juego, y solo a título ilustrativo, si a raíz de la lucha contra el fraude se hiciera aflorar la mitad de la economía ahora sumergida, los ingresos impositivos (en valores de 2011) aumentarían un 16,7 por 100 y España, con un 38 por 100 del PIB de carga tributaria, pasaría de la decimonovena a la decimoprimer posición dentro de la Unión Europea. Y si se eliminara totalmente la economía sumergida, el aumento de la recaudación sería del 33,3 por 100 y nuestra carga tributaria quedaría en el 43,5 por 100 del PIB, un nivel tres puntos por encima de la media de los países de la zona del euro (12).

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

La reforma esbozada en las páginas anteriores puede sorprender por su indisimulado sesgo hacia una mayor recaudación. Ciertamente, no es esta la forma convencional de motivar cambios tributarios, ni la más al uso. Sin embargo, los efectos de la crisis económica más larga y de mayor profundidad que España ha tenido que soportar en muchos años, particularmente los referidos a las finanzas públicas, con una deuda que está a punto de alcanzar el 100 por 100 del PIB, han limitado de forma extrema los grados de libertad de que el Gobierno dispone para formular su política fiscal. España debe dar una señal clara y rápida a los mercados internacionales de que tiene voluntad política para sanear sus finanzas públicas, y capacidad para llevar a cabo una reforma fiscal que sea coherente con este objetivo.

La opción alternativa de disminuir la deuda por la vía de un

menor gasto público no es creíble. Dado el significativo esfuerzo ya llevado a cabo en esta dirección, ulteriores reducciones tendrán cada vez un menor recorrido y suscitarán una mayor resistencia social. Por otra parte, debemos afrontar las consecuencias de nuestra baja tasa de fertilidad y del consiguiente envejecimiento de la población, una circunstancia que anticipa un aumento tendencial del gasto público difícil de neutralizar con medidas de corto plazo. Por último, la crisis todavía no ha concluido y sus secuelas (costes financieros, subsidios de paro, asistencia social, etc.) estarán con nosotros durante un tiempo relativamente largo. Ello no significa, como es natural, que los esfuerzos de racionalización del gasto y mejora de la eficiencia de la Administración no deban continuar.

Plantear una reforma tributaria orientada a aumentar los ingresos en un momento de crisis o, en el mejor de los casos, de tímido inicio de la recuperación ofrece un claro flanco de crítica por los efectos que tal detracción de recursos pueda tener sobre el consumo y, por tanto, sobre el ritmo de la recuperación. Sin embargo, la opción alternativa que esta crítica parece contemplar es la de una recuperación sin riesgos ni problemas a pesar de una política pasiva ante el delicado estado de nuestras finanzas públicas y las dudas que las mismas suscitan en los mercados internacionales. En nuestra opinión, esta no es en realidad una opción porque su probabilidad de fracaso es alta, como también lo es el daño que ello podría causar a la economía española.

Dicho esto, es evidente que la reforma, además de aportar más recaudación, debe mejorar la eficiencia de nuestro sistema tribu-

tario, debe hacerlo más equitativo y debe minimizar el potencial perjuicio al consumo. De ahí el énfasis de esta propuesta en las siguientes líneas de acción: la extensión máxima posible de las bases imponibles, aunque con ello se vean afectados intereses clientelares muy consolidados en el sistema impositivo español; la lucha contra el fraude fiscal y la corrupción, en todos los frentes, de forma sistemática y rigurosa, y dotada de los medios necesarios; y finalmente, la consiguiente reducción de los tipos impositivos, si el resultado de los dos anteriores objetivos lo permite. Todas ellas son medidas que deberían redundar en una mejora de la neutralidad y eficiencia del sistema tributario español, y en un reparto de la carga fiscal entre niveles de renta más equitativo que el actual. También deberían minimizar el efecto sobre el consumo en tanto que, previsiblemente, inciden más en la carga fiscal de niveles altos de renta, de baja propensión marginal al consumo, que en la de niveles bajos y medios, que son los que más contribuyen al consumo privado.

La crisis económica puede verse como una dificultad añadida a las dificultades propias que toda reforma tributaria comporta, pero también como una oportunidad para, en estos momentos de urgencia y falta de recursos, tomar medidas rigurosas y necesarias para nuestro sistema fiscal, que en un contexto de mayor bonanza económica quizá habrían sido pospuestas.

NOTAS

(1) Dieciocho es el número actual de países de la eurozona. A pesar de que en 2008 Latvia no pertenecía a la eurozona, este país se añade al gráfico 1A para facilitar la comparación con el año 2014 presentado en el gráfico 1B.

(2) Medida por el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2014, la merma de la recaudación causada por el conjunto de incentivos y tratamientos preferenciales de nuestro sistema tributario asciende a 38.360 millones de euros; un 30 por 100 de los 128.159 millones de recaudación presupuestada. Los incentivos y tratamientos preferenciales que se vehicularon a través de los tributos cuestan al fisco español un 23 por 100 de su recaudación potencial. Véase GASCÓN (2013) para una crítica detallada del Presupuesto de Gastos Fiscales. Por otra parte, como veremos más abajo, la economía sumergida española se cifra entre un 20 y un 25 por 100 del PIB (SANZ y ROMERO, 2013).

(3) Un impuesto puro de capitación no comporta ningún coste de eficiencia, pero es inaplicable en la práctica.

(4) Véase HEAD (1970) para un análisis de la fuerte influencia de Henry Simons sobre el informe de la Comisión Carter.

(5) Véase, sin embargo, McLURE y ZODROW (2009), autores principales del informe *Treasury I*, para un interesante relato de cómo se fraguó este informe y de cómo, a pesar de un consenso relativamente alto entre economistas profesionales acerca de la imposición sobre el gasto, el informe final se decantó, por razones prácticas de administración y factibilidad, por el enfoque de la imposición sobre la renta.

(6) Véase ALBI (2013), CNOSSEN (2000) y BOADWAY (2004) para la descripción de una variante de esta definición híbrida de la base imponible —el impuesto dual sobre la renta— seguida por los países nórdicos europeos, que separa totalmente los dos tipos de renta (la proveniente del capital, incluyendo el rendimiento del ahorro para pensiones y los beneficios de actividades empresariales; y la proveniente del trabajo, incluyendo las pensiones) y somete cada una de las dos bases a dos tarifas distintas: normalmente una tarifa progresiva para las rentas del trabajo y otra proporcional, posiblemente igual o similar a la aplicable al impuesto de sociedades, para las rentas del capital.

(7) Véase KAY y KING (1986).

(8) Véase BIRD, MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y TORGLER (2008), para un planteamiento de esta cuestión en el contexto de los sistemas tributarios de países en vías de desarrollo.

(9) Como señala GASCÓN (2013), «la rentabilidad de los fondos de pensiones en España en el periodo 2001-2011 fue inferior, incluso considerando el incentivo fiscal, a la de cualquier otra fórmula de inversión [...]». De los 532 fondos existentes en España con más de 10 años de vida solo 2 lograron una rentabilidad anual superior a la de los bonos a 10 años y solo 3 superior al 4 por 100. Nada

menos que 191 fondos tuvieron rentabilidad negativa».

(10) Desde 2012, los primeros 6.000 euros de rentas del capital tributan al 21 por 100, de 6.000 a 24.000 euros lo hacen al 25 por 100 y a partir de los 24.000 euros al 27 por 100. Por otra parte, las rentas de capital generadas dentro del año tributan a la tarifa general. La igualación de tipos entre las rentas de capital y los beneficios societarios implicaría bien eliminar la progresividad de la escala aplicable a las rentas del capital, bien introducir una cierta progresividad en la tarifa de sociedades. De las dos opciones, probablemente la primera sería la más adecuada.

(11) La estructura descrita se acerca a la de un sistema dual de tributación de las rentas del trabajo y del capital. Véase CNOSSEN (2000), BOADWAY (2004) y ALBI (2013).

(12) Estos son cálculos totalmente ilustrativos, cuyo supuesto implícito (aparte de la proporcionalidad global del conjunto del sistema tributario) es que el nivel de actividad económica sería el mismo fuera esta legal o sumergida, cuando sabemos que el sistema impositivo comporta un coste de eficiencia que disminuiría en alguna medida el PIB obtenido. En todo caso, es un coste en el que, sin ningún tipo de duda, vale la pena incurrir en aras al cumplimiento de la legalidad y de la mayor equidad del sistema tributario que con ello se lograría.

BIBLIOGRAFÍA

ALBI, E. (2013), *Reforma Fiscal*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra.

AUERBACH, A.J. (2008), «Tax Reform in the Twenty-First Century», en J.W. DIAMOND y G.R. ZODROW (Eds.), *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices, and Implications*, MIT Press, Cambridge, MA.

BIRD, R.; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y TORGLER, B. (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*, Springer, Nueva York.

BOADWAY, R. (2004), «The Dual Income Tax – An Overview», *CESifo DICE Report* 3/2004, Ifo Institute for Economic Research, Múnich.

CANADIAN ROYAL COMMISSION ON TAXATION (1966), *Report* (Carter Report), Government Printer, Ottawa.

CNOSSEN, S. (2000), «Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model for the European Union?», en S. CNOSSEN (Ed.), *Taxing Capital Income in the European*

Union: Issues and Options of Reform, Oxford University Press, Oxford.

EUROPEAN COMMISSION (2013), *European Economic Forecast. Autumn 2013*, Bruselas.

FISHER, I. (1937), «Income in Theory and Income Taxation in Practice», *Econometrica*, 5: 1.

GASCÓN, J. (2013), *Diagnóstico y Propuesta para una Reforma Fiscal*, Funcas, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, Navarra.

HEAD, J.G. (1970), «Henry Simons Regained: Report of the Canadian Royal Commission on Taxation», *Finanzarchiv* 29: 197.

HICKS, J.R. (1946), *Value and Capital*, Clarendon Press, Oxford.

INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (1978), *The Structure and Reform of Direct Taxation* (Meade Report), Allen and Unwin, Londres.

— (2011), *Tax by Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford.

KALDOR, N. (1955), *An expenditure Tax*, Allen and Unwin, Londres.

KAY, J.A., y KING, M.A. (1986), *The British Tax System*, Oxford University Press, Oxford.

McLURE, Jr., C.E., y ZODROW, G.R. (2009), «International prospects for Consumption-Based Direct Taxes: A Guided Tour», en J.G. HEAD y R. KREVER (Eds.), *Tax Reform in the 21st Century. A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Wolters Kluwer, Oxford University Press, Oxford.

MINHAP (varios años), *Presentación del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado*, Madrid.

SANZ, J.F., y ROMERO, D. (2013), «La Imposición Indirecta en España: Situación y Perspectivas de Reforma», en M. MARÍN, G. ELORRIAGA y J.F. SANZ (Eds.), *Una Reforma Fiscal para el Crecimiento y el Empleo*, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales, Madrid.

SIMONS, H.C. (1938), *Personal Income Taxation*, Chicago University Press, Chicago.

US TREASURY (1984), *Tax reform for fairness, Simplicity and Economic Growth*, Government Printing Office, Washington.

WHITE, D. (2009), «Income and Consumption Taxes in New Zealand», en J.G. HEAD y R. KREVER (Eds.), *Tax Reform in the 21st Century. A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Wolters Kluwer, Nueva York.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: REFLEXIONES PARA SU REFORMA

José Félix SANZ SANZ

Universidad Complutense de Madrid y Funcas

Resumen

A pesar de que España aplica uno de los impuestos sobre la renta con mayor progresividad formal del mundo desarrollado, su recaudación y su progresividad efectiva están lejos de ser significativas. Ante la inminente reforma de este impuesto, en este artículo se llama la atención sobre un conjunto de consideraciones teóricas que deberían tenerse en cuenta en el diseño del nuevo IRPF. Con estas premisas en mente, el artículo ofrece una propuesta integral de reforma con el objetivo de hacer del IRPF un impuesto recaudador, eficiente y redistributivo.

Palabras clave: impuesto personal sobre la renta, reforma fiscal.

Abstract

Spain levies one of the most progressive personal income taxes in the developed world. In spite of it, its revenue is scarce and its effective progressivity is far from being significant. Due to the imminence of a tax reform, this paper focuses attention on some theoretical matters that should be taken into consideration in the design of the prospective tax. Bearing these premises in mind, a tax reform proposal is delivered in order to get a personal income tax which is efficient, redistributive and with a powerful revenue capacity.

Key words: personal income tax, tax reform.

JEL classification: H20.

I. INTRODUCCIÓN

EL impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) es, sin duda, uno de los principales impuestos de nuestro sistema fiscal. Su relevancia se manifiesta en el ámbito recaudatorio, distributivo y asignativo. Importancia que se refuerza en el panorama fiscal español por dos consideraciones adicionales: la alta visibilidad con que es percibido por los contribuyentes y la influencia que ejerce sobre el sistema de financiación autonómica. No obstante, tras tres décadas y media de existencia en el esqueleto tributario nacional, el IRPF acumula pasivos importantes que denotan un agotamiento de su diseño y estructura actuales. Este cuestionamiento se apoya principalmente en su baja eficacia recaudatoria, sus elevados costes de eficiencia y la reducida capacidad redistributiva con que es percibido por la sociedad española. Es decir, el IRPF en los albores de 2014 cosecha fracasos significativos en los tres frentes fundamentales del impuesto: el recaudatorio, el asignativo y el distributivo. Esta situación es la responsable de que el IRPF sea hoy un impuesto altamente cuestionado y que exista una demanda social para acometer una profunda revisión de su estructura. En este contexto, este artículo presenta algunas notas valorativas que pueden iluminar su inminente e inaplazable reforma, y al final propone un conjunto de cambios encaminados a aumentar su poder recaudatorio, reducir sus ineficiencias y preservar su potencial redistributivo.

La estructura del artículo es la siguiente. La sección II analiza el dilema recaudatorio del IRPF espa-

ñol, dejando constancia de que, a pesar de tener una estructura de tipos muy progresiva, su rendimiento recaudatorio es relativamente escaso. En la sección III se llama la atención sobre tres consideraciones que no pueden pasarse por alto a la hora de diseñar el IRPF; en concreto, la necesidad de distinguir entre tipo impositivo medio y marginal, la incidencia del IRPF en la recaudación de los impuestos sobre el consumo y, por último, el impacto del ciclo económico y del comportamiento de los agentes sobre la capacidad recaudatoria del IRPF. La sección IV recorre los avances más recientes desarrollados por la teoría económica para medir los costes de eficiencia que generan los impuestos sobre la renta personal. En la sección V se llama la atención sobre la importancia de los costes de administración y cumplimiento, cuya incidencia en el diseño óptimo de los impuestos suele ser obviada. Finalmente, la sección VI recoge una propuesta de reforma cuya simulación sobre los microdatos del panel de IRPF del Instituto de Estudios Fiscales se confirma como una propuesta viable que cumple con el objetivo de hacer del IRPF un impuesto recaudador, eficiente y respetuoso con el criterio redistributivo.

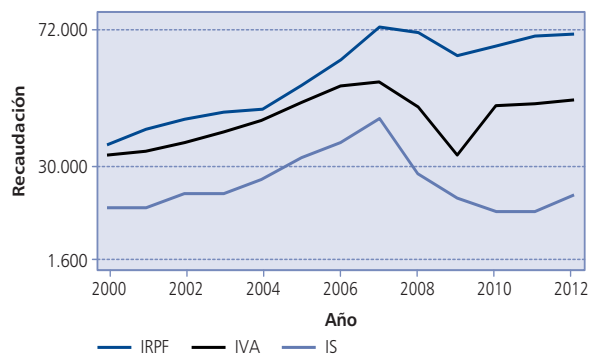
II. EL DILEMA RECAUDATORIO DEL IRPF EN CONTEXTO

Si los paradigmas normativos de la Hacienda Pública que rigieron en los años setenta y ochenta fueron, respectivamente, la redistribución y la eficiencia, el objetivo prioritario declarado por la Ha-

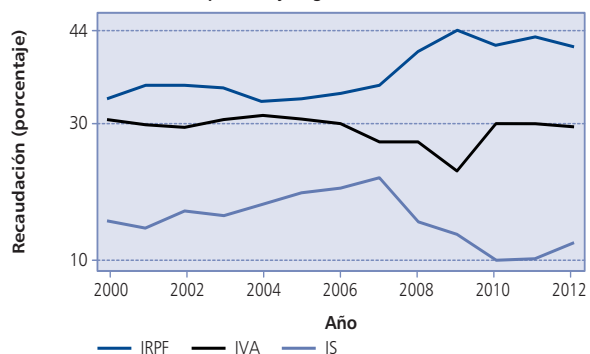
cienda Pública española de hoy ha pasado a ser el recaudatorio (la suficiencia). El gráfico 1 muestra la evolución de la recaudación por IRPF, IS e IVA entre 2000 y 2012. Como puede observarse, de estas tres figuras impositivas, el IRPF es el impuesto que sistemáticamente genera la mayor recaudación, tanto si se mide en términos absolutos como si se hace en términos relativos de PIB y de recaudación impositi-

**GRÁFICO 1
RECAUDACIÓN POR IRPF EN ESPAÑA**

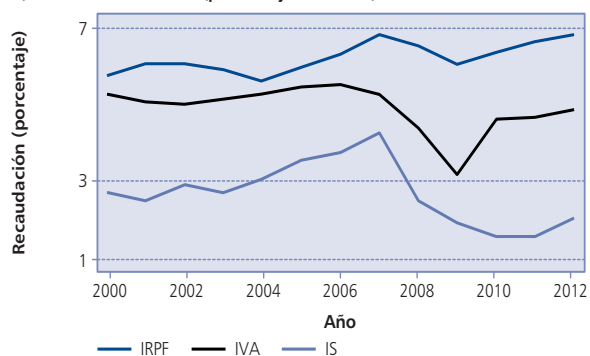
A) Recaudación (millones de euros)



B) Recaudación relativa (porcentaje ingresos tributarios)



C) Recaudación relativa (porcentaje sobre PIB)



Fuente: Agencia Tributaria.

CUADRO N.º 1

**INCREMENTO DE TIPOS MARGINALES APROBADOS
POR EL REAL DECRETO-LEY 20/2011 (*) (EN PORCENTAJE)**

BASE LIQUIDABLE GENERAL			
Tramos de base liquidable	Tipo marginal 2011	Tipo marginal 2012	Δ tipo marginal 2011-2012
0-17.707,20	24	24,75	3,13
17.707,20-33.007,20	28	30	7,14
33.007,20-53.407,20	37	40	8,11
53.407,20-120.000	43	47	9,30
120.000-175.000	44	49	11,36
175.000-300.000	45	51	13,33
> 300.000	45	52	15,56

BASE LIQUIDABLE AHORRO			
Tramos de base liquidable	Tipo marginal 2011	Tipo marginal 2012	Δ tipo marginal 2011-2012
0-6.000	19	21	10,52
6.000-24.000	21	25	19,05
> 24.000	21	27	28,57

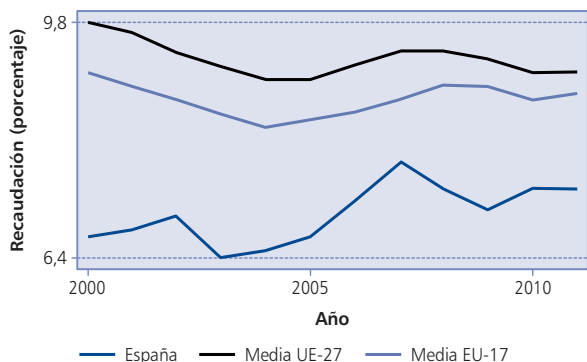
Nota: (*) Se recoge solo la subida aprobada por el Real Decreto-ley 20/2011 que afecta solo a las tarifas del Estado. Junto a esta subida de tipos marginales, las comunidades autónomas han aprobado modificaciones adicionales que han supuesto en algunas regiones españolas tipos marginales superiores a los recogidos en esta tabla básica. La subida aprobada por el Real Decreto-ley estará en vigor al menos en tres ejercicios fiscales: 2012, 2013 y 2014.

va. No obstante, desde el estallido de la crisis, y a pesar de la significativa subida de tipos marginales aprobada a finales de 2011 (cuadro n.º 1), la recaudación por IRPF en 2013 (65.265 millones de euros hasta noviembre, incluido el nuevo impuesto sobre loterías) está lejos de alcanzar los niveles de recaudación de 2007 (72.614 millones de euros), año a partir del cual se inició la actual crisis económica.

Esta debilidad recaudatoria es uno de los principales escollos a los que se enfrenta la autoridad tributaria, en buena medida por el fuerte deterioro que, simultáneamente a la caída de recaudación del impuesto, han sufrido las cuentas públicas nacionales por el desbordamiento del déficit y el endeudamiento públicos. La ineficacia recaudatoria del IRPF español se hace aún más patente al comparar su recaudación con la obtenida en otros países con similitudes económicas. El gráfico 2 evidencia la existencia de un gap permanente entre la presión fiscal media por IRPF en España y la existente en otros países, tanto europeos (UE-27 y UE-17) como de otras latitudes (OCDE). Sin embargo, tomando como referencia el año 2013, esta limitación recaudatoria de la que hace gala el IRPF español no se debe a que España tenga tipos impositivos bajos. En realidad ocurre todo lo contrario, la progresividad formal del

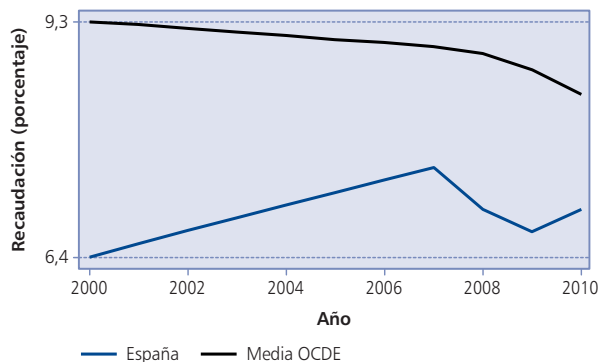
**GRÁFICO 2
COMPARACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL POR IRPF
EN ESPAÑA, UNIÓN EUROPEA Y OCDE**

A) Recaudación IRPF (porcentaje sobre PIB)



Fuente: Eurostat.

B) Recaudación IRPF (porcentaje sobre PIB)

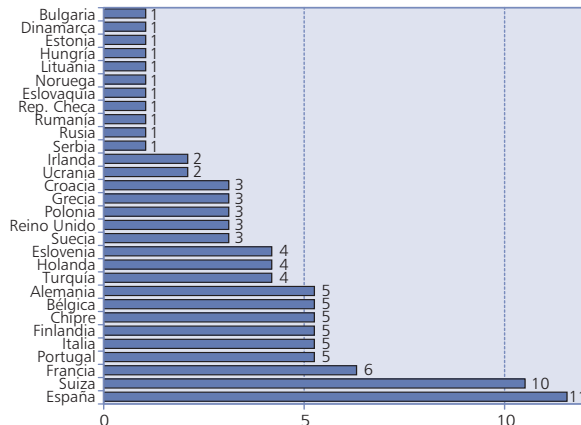


Fuente: OCDE.

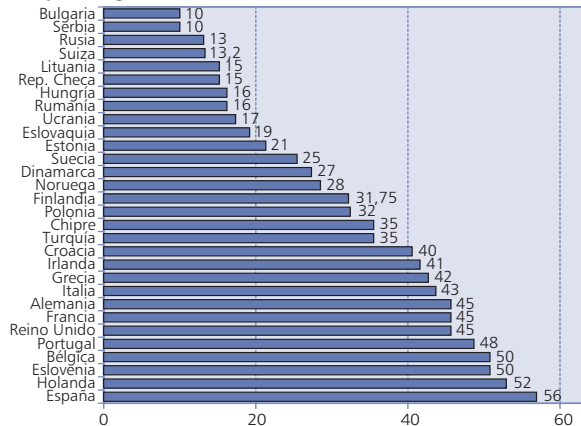
IRPF español está entre las más altas de los países europeos. Como se recoge en el gráfico 3, en 2013, de los 30 países europeos referenciados, España es el país que aplica el IRPF con más tramos en sus tarifas, los tipos marginales máximos más elevados y cuyos tipos marginales mínimos, aquellos que gravan a los contribuyentes más pobres, se encuentran, conjuntamente con Bélgica y Noruega, entre los más altos (1). Esta fuerte progresividad formal del IRPF español se evidencia aún más si tenemos en cuenta que, según el *European Tax Handbook* en su edición de 2013, de los 30 países europeos considerados, el 40 por 100 disponía de impuestos sobre la renta lineales, el 70 por 100 de los países presentaba tarifas impositivas de tres o menos tramos, el tipo marginal máximo medio

**GRÁFICO 3
COMPARACIÓN DE NÚMERO DE TRAMOS, TIPOS MARGINALES MÁXIMOS Y TIPOS MARGINALES MÍNIMOS EN 2013 EN LOS 30 PRINCIPALES EUROPEOS (EUROPEAN TAX HANDBOOK)**

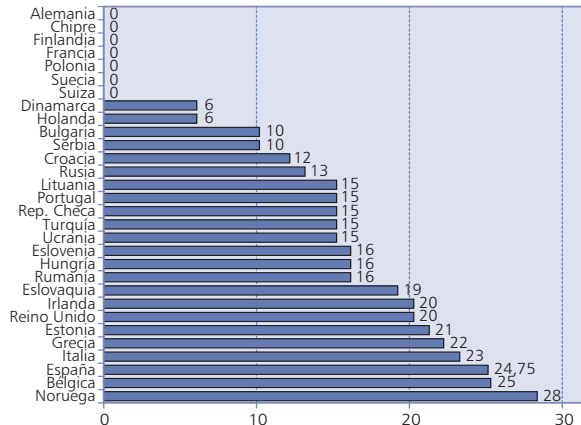
A) Tramos en tarifa



B) Tipos marginales máximos



C) Tipos marginales mínimos



era del 30 por 100, la media del tipo marginal mínimo alcanzaba el 13 por 100 y la media aritmética de los tramos de las tarifas de IRPF que aplicaban esos 30 países era de 3 (2).

En definitiva, aplicar el IRPF con los tipos marginales más altos de toda Europa no parece haber servido de mucho para corregir la incapacidad recaudatoria que manifiesta el impuesto español. Es más, como veremos en la sección siguiente, esta elevada carga marginal, lejos de haber sido la solución, puede haberse erigido como una de las principales causas del problema recaudatorio.

Por otro lado, es importante hacer notar que, como ilustra el gráfico 2, la ineficacia recaudatoria relativa del IRPF español se remonta a antes del inicio de la crisis económica. Es decir, aunque es posible que la crisis iniciada a partir de 2008 haya podido hacer más evidente la incapacidad de recaudar de este impuesto, esta insuficiencia recaudatoria se revela como un mal endémico previo. En otras palabras, la crisis iniciada en 2008 no puede esgrimirse como «el factor» explicativo de la insuficiencia recaudatoria que presenta el IRPF en la actualidad. El origen de esta insuficiencia recaudatoria tiene una naturaleza eminentemente estructural, cuyas múltiples causas se intrincan además de en un diseño deficiente de la estructura del impuesto, en una baja calidad institucional del sector público y del sistema político y en la propia idiosincrasia socioeconómica española en relación a cómo entender «lo público». Asimismo, no debemos olvidar que los males que presenta el IRPF español en 2014 se han forjado en un proceso acumulativo de reformas, que lejos de fundamentarse en la racionalidad económica, en la mayoría de las ocasiones se han guiado por las reglas del mercado político. Es decir, en el diseño del impuesto la argumentación política ha pesado más que el criterio técnico derivado del análisis económico concienzudo. Este desprecio por el análisis riguroso de las reformas impositivas es una de las razones por las que el actual IRPF adolece de los problemas que hemos comentado.

Junto al uso político del IRPF, a lo largo de sus treinta y cinco años de vida hemos asistido a un cambio en su filosofía inspiradora. Mientras que en su nacimiento, allá por el año 1978, el impuesto se entendió fundamentalmente como un instrumento para recaudar y redistribuir renta, a medida que se fue consolidando en el cuadro tributario español el IRPF pasó a entenderse como un impuesto «multiusos» que debía atender a cualquier iniciativa política, por heterogénea e impropia que esta fuese. De este modo, el IRPF ha ido incorporando multitud de ele-

mentos en su estructura con la aparente pretensión de resolver un amplio espectro de consideraciones socioeconómicas: vivienda, transferencias, políticas sociales, políticas de fomento del empleo, políticas de desarrollo o políticas familiares, entre otras. Es decir, el IRPF hoy es entendido por los interlocutores políticos como un «cajón de sastre» que debe dar solución al total de los problemas económicos o sociales susceptibles de aflorar en las sociedades modernas. Evidentemente, bajo este nuevo paradigma, no debiera sorprender que la capacidad recaudatoria del IRPF se haya visto erosionada de manera significativa y que se haya concluido en un impuesto de diseño errático y objetivos confusos.

III. ALGUNAS CONSIDERACIONES PREVIAS PARA UN DISEÑO COHERENTE DEL IRPF

Es probable que el IRPF sea, de todos los impuestos que conforman un sistema tributario moderno, el más complicado de diseñar. Esta dificultad se explica por la multiplicidad de funciones que de él se esperan y por las variadas interrelaciones que existen entre los distintos elementos que conforman su estructura. Con objeto de iluminar algunas consideraciones que normalmente no se explicitan, a continuación se llama la atención sobre tres aspectos importantes para el diseño del impuesto: la distinción entre carga fiscal marginal y media, la influencia del IRPF en la recaudación que se obtiene de los impuestos sobre el consumo y, por último, el efecto del ciclo económico y del comportamiento de los agentes económicos sobre la recaudación y eficiencia del impuesto. Como veremos, estas tres consideraciones inciden simultáneamente en la capacidad recaudatoria del impuesto, en su función redistributiva y en su incidencia asignativa.

1. El concepto de tipo impositivo

Identificar tipos impositivos elevados con alta recaudación es un mito que debe ser desmentido con determinación. En este sentido, es importante observar que en todo impuesto, sobre todo en los de naturaleza progresiva como el IRPF, deben distinguirse al menos dos nociones de tipo impositivo: el tipo marginal y el tipo medio. El primero de ellos es el responsable de los costes de eficiencia del impuesto, es decir de las distorsiones que el impuesto genera en la conducta de los contribuyentes. El segundo, el tipo medio, informa de la verdadera capacidad recaudatoria del impuesto y de su progresividad. Desafortunadamente, la no distinción

entre estas dos nociones de imposición ha sido un grave error que está en el origen de muchos de los problemas que presenta nuestro IRPF actual.

La distinción conceptual entre tipo marginal y medio es fundamental puesto que indica que el poder recaudatorio y redistributivo del IRPF es, en buena medida, independiente de su capacidad distorsionante. Dicho de otro modo, desde un punto de vista técnico, diseñar impuestos recaudadores no exige tener que establecer estructuras impositivas fuertemente ineficientes. En este sentido, si la pretensión del legislador es incidir en la recaudación del impuesto o en su progresividad, su atención debería centrarse en alterar el tipo medio y no el tipo marginal. Por ello, sorprende que aún hoy se implementen reformas impositivas que pretenden aumentar la recaudación a través de subidas de los tipos marginales. Ejemplo paradigmático de esta clase de iniciativas legislativas es el Real Decreto Ley 20/2011. A pesar de la severa subida de tipos marginales que supuso (cuadro n.º 1), la ganancia recaudatoria generada en 2012, primer año de su aplicación, fue de tan solo 815 millones de euros, cantidad muy inferior a los 5.400 millones estimados por el Gobierno el día de su aprobación (3). Sin duda, no distinguir nocionalmente entre tipo marginal y tipo medio puede llevar al legislador a cometer errores que concluyan en una estructura tan ineficiente y poco rentable a nivel recaudatorio como la existente hoy en nuestro país. Como se ilustra en el cuadro n.º 2, en función de la magnitud de los tipos medios y marginales se pueden distinguir cuatro estructuras básicas de impuesto:

1. Impuestos muy recaudadores y muy distorsionantes (primer cuadrante izquierdo).

2. Impuestos muy recaudadores y poco distorsionantes (segundo cuadrante izquierdo).

3. Impuestos poco recaudadores y poco distorsionantes (segundo cuadrante derecho).

4. Impuestos poco recaudadores y muy distorsionantes (primer cuadrante derecho).

Desafortunadamente, como se ha hecho evidente en las páginas precedentes, el IRPF vigente en España encaja en esta última categoría, que se corresponde con el peor de los mundos posibles.

No obstante, esto no quiere decir que subir los tipos marginales no tenga incidencia sobre los tipos medios sino que, de todos los modos posibles de influir en el tipo medio, la subida de los tipos marginales es la forma más costosa e ineficaz de conseguirlo. Circunstancia que no se produce si la alteración de los tipos medios se realiza a través de cambios en otros elementos estructurales del impuesto, como pueden ser los vinculados a la definición de la base liquidable o la cuota líquida.

Una forma de constatar esta realidad es por medio del cálculo de la elasticidad tipo medio-tipo marginal, que computa el cambio relativo que se produce en el tipo medio ante una variación del 1 por 100 en el tipo marginal. Utilizando el panel de IRPF del Instituto de Estudios Fiscales asimilado al ejercicio 2012 y las funciones impositivas desarrolladas en Sanz (2013a), la tercera columna del cuadro n.º 3 resume las elasticidades tipo medio-tipo marginal de la base liquidable general del IRPF vigente actualmente en España. Como puede verse, la respuesta de los tipos medios a los tipos margi-

CUADRO N.º 2

CLASES DE IRPF EN FUNCIÓN DE SU ESTRUCTURA DE TIPOS MEDIOS Y MARGINALES

		PODER RECAUDATORIO	
		Alto	Bajo
COSTES DE EFICIENCIA	Alto	tipos marginales altos + tipos medios altos	tipos marginales altos + tipos medios bajos
		tipos marginales bajos + tipos medios altos	tipos marginales bajos + tipos medios bajos
	Bajo	tipos marginales altos + tipos medios altos	tipos marginales altos + tipos medios bajos
		tipos marginales bajos + tipos medios altos	tipos marginales bajos + tipos medios bajos

Fuente: José Félix Sanz-Sanz (2013).

CUADRO N.º 3

ELASTICIDADES TIPO MEDIO-TIPO MARGINAL ASOCIADAS A LA TARIFA DE LA BASE LIQUIDABLE GENERAL DEL IRPF VIGENTE EN 2012

Tramos de base liquidable	Δt_{mg} 2011-2012 (porcentaje)	$\eta_{tme, tmg}$	Δ recaudación (porcentaje sobre total)
0-17.707,20	3,13	0,3332	35,21
17.707,20-33.007,20 ...	7,14	0,1768	42,71
33.007,20-53.407,20 ...	8,11	0,0460	12,62
53.407,20-120.000	9,30	0,0105	3,31
120.000-175.000	11,36	0,0029	1,12
175.000-300.000	13,33	0,0102	5,03
> 300.000	15,56		

Fuente: Cálculo del autor a partir de la simulación del Real Decreto Ley 20/2011.

nales es inelástica y reducida, fluctuando desde el 0,33 del primer tipo marginal al 0,01 del tipo marginal correspondiente al último tramo de la tarifa. Estas reducidas elasticidades son consistentes con el escaso rendimiento recaudatorio generado por el Real Decreto Ley 20/2011. La última columna del cuadro reporta los porcentajes de la recaudación generada en 2012 por la referida normativa. En concreto, el 78 por 100 (35,21 + 42,71 por 100) de esa ganancia recaudatoria se explica exclusivamente por la subida de los dos tipos marginales iniciales, porcentaje que alcanza el 92 por 100 si incorporamos el incremento del tercer tipo marginal. Los incrementos de más de dos dígitos que sufrieron los tipos marginales a partir de 53.407,20 euros de base liquidable solo aportaron el 9 por 100 del incremento recaudatorio generado por el Real Decreto (4). En definitiva, el fracaso recaudatorio del Real Decreto Ley 20/2011 reside en fundamentar esa pretendida subida en una elevación de los tipos marginales.

2. El impacto del IRPF sobre la recaudación en los impuestos sobre el consumo

Un efecto de segunda ronda que no debe pasarse por alto a la hora de analizar el IRPF es el de su impacto sobre la recaudación de los impuestos sobre el consumo. Normalmente esta es una cuestión que, a pesar de su relevancia, no se le suele prestar ninguna atención. Como resaltan Creedy y Gemmell (2006, capítulo 3), debe tenerse en cuenta que, dado que el IRPF reduce la renta disponible de los hogares, este tendrá una incidencia no despreciable sobre la recaudación de los impuestos que recaen sobre el consumo. Una forma de cuantificar este impacto es a través del cómputo de la elasticidad de la recaudación de los impuestos sobre el consumo a la renta disponible después del IRPF. Una estimación de esta elasticidad para el caso español se puede encontrar en Sanz *et al.* (2013c), quienes usando técnicas de microsimulación determinan un valor para dicha elasticidad de 0,7 (5).

3. El ciclo económico y el comportamiento reactivo de los contribuyentes: dos causas que explican por qué cambia la recaudación del IRPF

Dos de los factores que inciden de modo más determinante en la recaudación generada por el IRPF son:

1. El impacto del ciclo económico sobre la renta bruta de los hogares.

2. El cambio de comportamiento de los contribuyentes ante el impuesto.

El primero de estos factores se identifica con la elasticidad de la recaudación a los cambios en el valor del hecho imponible inducidos por el ciclo económico. Es decir, se trata de la cuantificación, *ceteris paribus*, de los cambios recaudatorios endógenos del impuesto (aquellos que se producen de manera automática a pesar de que no se modifiquen los elementos estructurales del mismo). Por su parte, el segundo factor se vincula al impacto recaudatorio generado por las alteraciones en el comportamiento de los contribuyentes. Es decir, este segundo factor reconoce que los cambios normativos son susceptibles de modificar la conducta de los agentes económicos y, por ende, alterar la magnitud de la base liquidable declarada y la cuota líquida pagada en el impuesto. Ambos factores, ciclo y comportamiento, son fenómenos autónomos susceptibles de producirse simultáneamente, por lo que la recaudación del IRPF observada en un momento concreto del tiempo es consecuencia de la acción concurrente de ambos factores.

Como señalan Creedy y Sanz (2010), el verdadero impacto del ciclo económico sobre la recaudación del IRPF debe medirse a través de la elasticidad

CUADRO N.º 4

ELASTICIDADES DE LA RECAUDACIÓN DEL IRPF PARA EL TOTAL NACIONAL Y POR COMUNIDADES AUTÓNOMAS

	Respecto a la base liquidable	Respecto a la renta bruta
Total	2,0732	1,3516
Andalucía	2,2403	1,2231
Aragón	2,1577	1,3266
Asturias	2,1926	1,4369
Baleares	2,0425	1,3282
Canarias	2,1566	1,3235
Cantabria	2,1645	1,3164
Castilla y León	2,2493	1,2051
Castilla-La Mancha	2,3570	1,2842
Cataluña	1,9944	1,3668
Valencia	2,1714	1,3026
Extremadura	2,3600	1,0762
Galicia	2,1924	1,1985
Madrid	1,8614	1,5057
Murcia	2,2954	1,3189
Rioja, La	2,1905	1,3665

Fuente: Creedy y Sanz (2010).

de la recaudación a la renta bruta de los hogares. Sin embargo, por razones de simplicidad se suele utilizar la elasticidad de la recaudación a la base liquidable, en parte por coincidir esta con la famosa medida de progresión de la carga propuesta por Musgrave y Thin (1948). Dado que Creedy y Sanz (2010) han evidenciado para el caso de España que la elasticidad de la recaudación a la renta bruta es significativamente inferior que la que produce los cambios de base liquidable, el uso de la medida tradicional puede provocar una significativa sobreestimación del efecto del ciclo sobre el rendimiento recaudatorio del impuesto español. Por otro lado, como se ilustra en el cuadro n.º 4, a tenor de los cálculos realizados por Creedy y Sanz es importante señalar que la variación de recaudación del IRPF por el ciclo variará en función de la región, no solo porque las comunidades autónomas hagan uso de su capacidad normativa sino por las diferencias regionales en la distribución de la renta.

IV. LOS COSTES DE EFICIENCIA GENERADOS POR EL IRPF: UN PASEO POR LOS ÚLTIMOS AVANCES DE LA TEORÍA ECONÓMICA

Hasta mediados de los años 1990, la mayoría de los estudios (que hoy podemos llamar de primera generación) centraban el análisis de eficiencia del IRPF en el efecto generado sobre la oferta laboral. Sin embargo, a partir de las aportaciones pioneras de Feldstein (1995 y 1999) se abrió una nueva y fructífera línea de investigación que sostiene que esta forma tradicional de cuantificar los costes de eficiencia era incompleta y limitada. Dos eran las razones esgrimidas. La primera, que esa aproximación tradicional no analizaba todas las dimensiones de la oferta laboral susceptibles de verse afectadas por el impuesto. La segunda, que obviaba el efecto del impuesto sobre otras dimensiones relevantes del contribuyente más allá de la estrictamente laboral (como la de ahorrador, tomador de riesgos o elusor y evasor de impuestos).

Como solución, Feldstein (1995) propuso una metodología alternativa basada en la elasticidad de la base liquidable respecto al tipo marginal neto del impuesto, $\eta_{BL,(1-\tau)}$ (*EBL* a partir de ahora). Esta elasticidad tiene la peculiaridad de capturar todas las respuestas potenciales del contribuyente, erigiéndose por tanto en un indicador más robusto y fiable de las distorsiones generadas. En otras palabras, lo que Feldstein sugirió es que, en lugar de modelizar separadamente cada uno de los ámbitos económicos

susceptibles de ser distorsionados por el impuesto (enfoque estructural), lo más acertado era capturar todas las fuentes de distorsión a través de una única elasticidad, aglutinadora de todas las ineficiencias generadas por el impuesto sobre el comportamiento económico del contribuyente (enfoque reducido). Con este espíritu, Feldstein (1995 y 1999) sugirió que el exceso de gravamen (*EG*) inducido por el impuesto debería calcularse a partir de la *EBL* tal y como se recoge en [1]:

$$EG = 0,5 \cdot \frac{\tau^2}{(1-\tau)} \cdot \eta_{BL,(1-\tau)} \cdot BL \quad [1]$$

donde *BL* representa la base liquidable del impuesto y τ el tipo marginal máximo al que se enfrenta el contribuyente. La ecuación [1] permite extraer importantes enseñanzas:

1. Los costes de eficiencia son crecientes con los tipos marginales y lo son más que proporcionalmente. Es decir, los incrementos de tipos marginales son más distorsionantes cuanto mayor es el tipo marginal del que se parte.
2. Los costes de eficiencia crecen con la magnitud de la base liquidable. Por tanto, impuestos, como el IRPF, que tengan hechos imposables amplios serán más distorsionantes que aquellos que definan hechos imposables más estrechos.
3. Los costes de eficiencia crecen con la reactividad de los contribuyentes. Cuanto mayor es la elasticidad con la que las bases liquidables responden a los tipos marginales (*EBL*), mayor es el desperdicio económico generado por el impuesto.

Esta aportación seminal de Feldstein abrió una nueva línea de investigación que en la actualidad está en franca expansión. Slemrod (1994, 1995 y 2001), Gieritz (2004) y Saez *et al.* (2012) ofrecen revisiones exhaustivas de la producción científica en este ámbito. En Sanz *et al.* (2013a) se resume una selección de los principales artículos empíricos en donde se estiman valores de *EBL* para distintos países, diferentes tipos de reformas impositivas y metodologías econométricas alternativas. En general, esta literatura concluye que los costes de eficiencia generados por los impuestos sobre la renta personal son superiores a los costes que se estimaban en los años setenta y ochenta, cuando solo se tenían en cuenta las distorsiones sobre la oferta laboral. Aunque no existe un acuerdo generalizado sobre el valor de esta elasticidad, en general la literatura empírica disponible permite establecer un rango razonable

que se movería, dependiendo del país y la noción de renta utilizada, entre 0,20 y 1. Para el caso de España, la evidencia empírica es relativamente reducida y obsoleta (Badenes, 2001; Díaz, 2004; Sanmartín, 2007 y Onrubia y Sanz, 2009). No obstante, los recientes trabajos de Sanz *et al.* (2012), Arrazola y Hevia (2014) y Arrazola *et al.* (2013) han aportado evidencias de la reactividad de los contribuyentes

españoles. En este sentido, este último estudio de Arrazola *et al.* (2013), que emplea datos de 2006 y 2007 del Panel de Declarantes de IRPF de la Agencia Tributaria, estima la elasticidad de la renta bruta declarada (*ERBD*) ante cambios en los tipos marginales. Sus resultados confirman que, ante las modificaciones impositivas, los contribuyentes españoles alteran sus decisiones económicas y además lo hacen en una magnitud considerable. En concreto, el valor medio estimado para el conjunto de la economía española de la *ERBD* es 1,541. No obstante, estos autores han encontrado evidencia de una considerable heterogeneidad en dicha elasticidad en función de las características de los individuos. En concreto, como ilustra el cuadro n.º 5, se constata que mayores niveles de renta suponen en media mayor elasticidad. También parecen tener mayor sensibilidad los individuos de más edad, las mujeres, los contribuyentes que no obtienen mayoritariamente su renta del trabajo, los autónomos y los que presentan declaración individual frente a conjunta. Asimismo, se constata que, en general, los contribuyentes que residen en comunidades más ricas (Madrid, Cataluña o Valencia) presentan mayor sensibilidad que aquellos que residen en regiones menos ricas (Ceuta y Melilla, Extremadura o las dos Castillas). En nuestras simulaciones de reforma utilizaremos estas elasticidades. El cómputo de [1] sobre los más de 19 millones de declaraciones presentadas en 2012 permite concluir que, frente a los escasos 815 millones de euros adicionales de recaudación generados por el Real Decreto Ley 20/2011, sus costes de eficiencia ascendieron a 3.000 millones de euros anuales, lo que significa un coste de eficiencia medio por declaración y año de 160 euros. Es decir, se confirma la ineficacia de este cambio normativo para cumplir su principal objetivo: aumentar la recaudación de modo eficiente.

CUADRO N.º 5

**ELASTICIDADES DE LA RENTA BRUTA DECLARADA EN EL IRPF
A CAMBIOS DEL TIPO MARGINAL**

Modelo básico	1,541
Niveles de renta	
Primer cuartil	0,664
Segundo cuartil	1,002
Tercer cuartil	1,364
Cuarto cuartil	2,717
Comunidades autónomas	
Andalucía	1,453
Asturias	1,304
Baleares	1,597
Canarias	1,396
Cantabria	1,192
Castilla-La Mancha	1,276
Castilla y León	1,285
Cataluña	1,700
Extremadura	1,267
Galicia	1,435
Madrid	1,641
Murcia	1,807
Rioja, La	1,473
Valencia	1,722
Ceuta y Melilla	0,818
Edad	
Menos de 35	1,118
Entre 36 y 55	1,654
Entre 56 y 65	1,590
Más de 65	1,588
Fuente principal	
Trabajo	0,524
Otras	1,548
Sexo	
Hombre	1,510
Mujer	1,598
Autónomo	
Autónomo	1,632
Otros	1,501
Tipo declaración	
Individual	1,582
Conjunta	1,450

Fuente: Arrazola y Hevia (2014).

1. Vínculos entre recaudación y costes de eficiencia en el IRPF

Es evidente que en el contexto económico actual, caracterizado por un fuerte deterioro de las cuentas públicas, el impacto recaudatorio de las reformas impositivas inquieta y preocupa a las autoridades económicas. Por ello, otro de los interrogantes que debería encontrar respuesta antes de hacer prescripciones de reforma impositiva es si estas distorsiones impositivas tienen consecuencias recaudatorias. Ante este interrogante la investigación económica es tajante: las distorsiones impositivas erosionan la capacidad recaudatoria de los impuestos. Este vínculo entre ineficiencia y recaudación se debe a la

endogeneidad existente entre bases liquidables declaradas y tipos marginales, que hace que el tamaño de las bases liquidables, en mayor o menor medida, esté determinado por la magnitud de los tipos marginales. Es decir, la *EBL*, aparte de ser un *input* imprescindible para cuantificar los costes de eficiencia, se erige también como un ingrediente irrenunciable para conocer el impacto recaudatorio de las reformas impositivas. Este hecho ha sido ratificado por el trabajo aplicado reciente (Feldstein, 1995; Goolsbee, 1999; Hall, 1999; Saez, 2004; Giertz, 2009; Creedy, 2011; Creedy y Gemmell, 2011 y 2012; Sanz, 2013a). En general, esta literatura, bautizada con el nombre de *New Tax Responsiveness*, concluye que, dada la endogeneidad que existe entre tipo marginal y base liquidable, las modificaciones de tipo marginal, además del efecto directo que producen sobre la recaudación, generan un efecto recaudatorio adicional indirecto por el efecto que produce en el tamaño de la base liquidable declarada. La ecuación [2] recoge en forma de elasticidad ambos efectos (6).

$$\eta_{R,\tau} = \eta'_{R,\tau} + \eta'_{R,BL} \cdot \eta_{BL,\tau} \quad [2]$$

donde *R* denota recaudación y τ tipo marginal. El primer sumando del lado derecho de [2] recoge lo que la literatura denomina el «efecto tipo» o «efecto mecánico», y el segundo sumando identifica el «efecto comportamiento». En Creedy (2011) y Creedy y Gemmell (2011) se concluye que la magnitud del efecto comportamiento (*EC*) puede expresarse como:

$$EC = - \left(\frac{BL}{BL - \sum_{j=1}^k a_j \cdot \left(\frac{\tau_j - \tau_{j-1}}{\tau_k} \right)} \right) \cdot \frac{\tau_k}{1 - \tau_k} \cdot \eta_{BL,(1-\tau_k)} \quad [3]$$

donde a_j y τ_j son, respectivamente, el umbral inferior y el tipo marginal del tramo *j* de la tarifa del impuesto, y τ_k es el tipo marginal máximo al que se enfrenta el contribuyente. El sumatorio que aparece en el denominador del primer factor se conoce como «umbral efectivo», cuyo valor, como puede observarse, depende del diseño de la tarifa impositiva. En este sentido, diferentes autores (Giertz, 2009; Creedy, 2011; Saez *et al.*, 2012) han llamado la atención sobre un interesante resultado: el valor absoluto de [3] coincide además con la variación del exceso de gravamen que produce una reforma impositiva. Dicho de otro modo, la variación en los costes de eficiencia que genera una reforma impositiva es igual a la pérdida de recaudación asociada a las distorsiones que se generan en la conducta del

contribuyente. Por tanto, a partir de [3] se puede concluir que:

1. Los costes de eficiencia y las variaciones de recaudación asociadas a cambios de tipo marginal son dos caras de una misma moneda. Ambas dependen tanto de la conducta reactiva del contribuyente, resumida en $\eta_{BL,(1-\tau_k)}$, como de los elementos estructurales del impuesto (por ejemplo, número y amplitud de tramos de tarifa y magnitud de tipos marginales).
2. Cuanto más «elásticos» sean los contribuyentes mayores serán los costes de eficiencia y más altos los cambios recaudatorios producidos.

Es decir, el poder recaudatorio y los excesos de gravamen generados por el IRPF dependen de modo determinante del diseño impositivo. Junto a esto, Slemrod y Kopczuk (2000) extienden la capacidad de influencia del *policy-maker* no solo sobre el diseño de los elementos estructurales del impuesto sino también sobre el propio valor de $\eta_{BL,(1-\tau_k)}$. Según estos autores, $\eta_{BL,(1-\tau_k)}$ no es un parámetro inmutable sino que los gobiernos tienen capacidad de influir sobre su valor. Esta mutabilidad de la *EBL* es un resultado muy sugerente porque significa que los costes de eficiencia de la imposición, además de neutralizarse por un diseño eficiente de los elementos estructurales del impuesto, puede controlarse adicionalmente, como reconoce Slemrod (1994), influyendo sobre el entorno institucional en el que el contribuyente toma sus decisiones. El fortalecimiento de la eficacia de la administración tributaria o la implementación de políticas de represión del fraude son solo algunos de los instrumentos a disposición del *policy-maker* para incidir en la magnitud de $\eta_{BL,(1-\tau_k)}$ (7). Consideraciones adicionales sobre la *EBL* como estadístico suficiente para estimar los costes de eficiencia pueden encontrarse en el anexo.

V. LOS OTROS COSTES DEL IRPF: LOS COSTES DE ADMINISTRACIÓN Y LOS COSTES DE CUMPLIMIENTO

Como se señala en Sanz (2013b), no debe olvidarse que gestionar el cobro de los impuestos así como implementar los medios coactivos necesarios para evitar la evasión genera costes de administración a los Estados y costes de cumplimiento a los contribuyentes. A pesar de su importancia, sin embargo, estos «otros» costes asociados a la imposición apenas han sido tenidos en cuenta en la literatura sobre imposición óptima, de ahí que se conozcan

con el sobrenombre de «costes escondidos de la imposición» (*hidden taxation costs*). En relación a los costes de cumplimiento generados por los sistemas fiscales, Sandford (1989) señaló tres tipos distintos: los costes monetarios del asesoramiento externo, los costes de tiempo y los costes psicológicos asociados al sistema fiscal. A lo largo de la última década del siglo pasado, el interés por cuantificar estos «costes escondidos» ha ido en aumento tanto por parte de las administraciones tributarias como por parte de la academia (8). La revisión de la evidencia empírica realizada por Evans (2003b) confirma que, al menos por lo que a costes de cumplimiento se refiere, se trata de costes altos, regresivos y que, a pesar de los avances tecnológicos habidos, apenas se han reducido con el paso del tiempo. Desafortunadamente, a pesar de estas evidencias, los costes de administración y cumplimiento siguen siendo los grandes olvidados en la evaluación de la eficiencia de los sistemas fiscales. En un trabajo reciente Shaw *et al.* (2010) han llamado la atención sobre este hecho al presentar de manera estilizada el modelo propuesto años antes por Slemrod y Yitzhaki (1996). Lo interesante de la propuesta de Slemrod y Yitzhaki es que señalaron la necesidad de incorporar en el cálculo de los costes marginales de la imposición no solo los costes de eficiencia del impuesto (excesos de gravamen), sino también sus costes de administración y cumplimiento. Shaw *et al.* (2010) han definido este coste marginal (*CM*) que se origina a la sociedad al recaudar una unidad adicional de impuesto como:

$$CM = \frac{1 + E + C}{1 - A} \quad [4]$$

donde *E*, *C* y *A* representan, respectivamente, los costes (marginales) de eficiencia, los costes (marginales) de cumplimiento y los costes (marginales) de administración asociados al impuesto. Es decir, por unidad recaudada, el numerador recoge el coste social generado por el impuesto mientras que el denominador identifica cuánto queda disponible una vez cubiertos sus costes de administración. El hecho de que *C* aparezca sumando en el numerador y *A* reste del denominador hace explícita la diferencia conceptual principal entre los costes de administración y cumplimiento: los costes de administración son financiados con cargo a la recaudación mientras que los costes de cumplimiento son asumidos privadamente por el contribuyente. Por esta razón, mientras los costes de administración no tienen consecuencias distributivas, los costes de cumplimiento pueden tener un impacto distributivo significativo. La ecuación [4] resalta, además, las tres consideraciones siguientes:

— Las reglas de imposición óptima no pueden determinarse prestando atención únicamente a los costes de eficiencia tradicionales, ya que estos son solo un subconjunto de los costes impositivos que se generan. Un impuesto atractivo por las reducidas distorsiones generadas en los precios de mercado puede dejar de serlo cuando en el análisis se incorporen sus costes de administración y de cumplimiento. Es decir, admitir diferencias de costes de administración y cumplimiento entre distintos impuestos puede afectar también a la estructura impositiva óptima.

— En la valoración de los ajustes (incrementales) de la política económica, los costes relevantes son los marginales. Sin embargo, la mayoría de los datos existentes sobre costes de administración y de cumplimiento reportan información sobre costes totales y/o medios.

— En la medida en que exista un *trade-off* entre los costes de administración y cumplimiento, los costes de administración deberían recibir un mayor peso puesto que estos se financian con cargo al propio impuesto, lo que origina más gastos de administración, más gastos de cumplimiento y más distorsiones impositivas.

La evidencia empírica existente confirma que cuanto más simple es un impuesto menores son sus costes de cumplimiento y administración. En este sentido, uno de los elementos con mayor incidencia sobre los costes de administración es la complejidad de la definición de la base liquidable, que directamente incide sobre la facilidad con la que los contribuyentes pueden ocultarla, disimularla o manipularla para darle apariencias diferentes. Como resaltan Shaw *et al.* (2010), las características fundamentales de la base liquidable en este particular son dos: 1) su movilidad y tamaño físico (por ejemplo, es más fácil gravar las rentas salariales que las rentas del ahorro), y 2) su contrastabilidad, es decir la capacidad de verificar su magnitud acudiendo a registros o censos (por ejemplo, las rentas salariales frente a los beneficios de actividades profesionales y empresariales).

Por otro lado, se detecta una correlación positiva entre los costes de administración y cumplimiento y la magnitud de los tipos de gravamen. A mayores tipos impositivos, mayores incentivos a eludir o evadir el impuesto por parte del contribuyente y mayores incentivos, a su vez, para detectar cuotas ocultas por parte de la Administración. Es decir, en general, en un contexto de altos tipos impositivos, el contri-

buyente puede estar dispuesto a incurrir voluntariamente en mayores costes de cumplimiento para evadir o eludir el impuesto, y la Administración, en asumir mayores costes de administración, dado el mayor rendimiento medio por unidad de base liquidable descubierta. Esto nos lleva a llamar la atención sobre la necesaria distinción entre los costes de cumplimiento inevitables (vinculados al estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias) y los voluntarios (destinados a la planificación fiscal encaminada a reducir la factura fiscal bordeando incluso la propia legalidad). Como señalan Shaw *et al.* (2010), esta distinción es fundamental puesto que, aunque ambos tipos de coste de cumplimiento aumentan los costes sociales de la imposición, sus consecuencias son muy diferentes. Mientras la reducción de los costes de cumplimiento inevitables puede disminuir los costes totales derivados de la aplicación del sistema fiscal, la minoración de los costes de cumplimiento voluntarios puede aumentarlos, al suponer una reducción de los costes marginales de la evasión y la elusión fiscal. En consecuencia, las autoridades tributarias deberían concentrarse en reducir exclusivamente los costes de cumplimiento inevitables.

Junto a esto, Sandford (1995) señala la estabilidad legislativa como una de las características de los sistemas fiscales que permite mayores reducciones en los costes de cumplimiento. En este sentido, confirma que las reformas «de una sola vez» son más recomendables que las reformas incrementales (secuencia de pequeños cambios). En este mismo orden de cosas, una máxima que no debería olvidarse es la atribuida al economista italiano Luigi Einaudi: «Un sistema fiscal vale lo que vale la administración tributaria encargada de gestionarlo...», que indica que, en buena medida, la magnitud de los costes de administración y cumplimiento generados por un sistema fiscal depende de la eficacia con que funcione su administración tributaria. En este aspecto, a nivel internacional, las mejores prácticas organizativas de las administraciones tributarias han sido documentadas en profundidad por la OCDE (2006a, 2006b, 2006c, 2007, 2008 y 2011).

VI. UNA PROPUESTA DE REFORMA PARA EL IRPF

La consigna que asegurará una reforma exitosa del IRPF pasa necesariamente por la recuperación de su función recaudatoria. No obstante, este empuje recaudatorio debe hacerse de modo redistribu-

tivo y eficiente. Solo si el criterio de eficiencia es el baluarte de la reforma se podrá conseguir un impuesto recaudador que favorezca el crecimiento económico y la creación de empleo. Para ello, el marco de actuación de la reforma debe acotarse por una «hoja de ruta» básica que defina las líneas maestras del cambio impositivo que se pretende conseguir. A tenor de lo expuesto en las secciones precedentes, los imperativos irrenunciables de la estructura del nuevo IRPF se especifican a continuación. En concreto, el nuevo IRPF debe:

1. Aplicarse de la manera más generalizada posible. Es decir, todos los contribuyentes que incurran en el hecho imponible deben contribuir. Evidentemente, esa contribución debe realizarse en función de la capacidad económica del contribuyente.
2. Reducir de manera significativa los tipos marginales (el tipo marginal máximo no debería superar el 40 por 100 y las tarifas impositivas deberían presentar, como máximo, tres tramos).
3. Ampliar la definición de las bases imponibles.
4. Eliminar deducciones, bonificaciones y exenciones.

Estas líneas maestras asegurarían un impuesto sobre la renta eficiente, recaudador, transparente y respetuoso con el principio redistributivo. No obstante, antes de explicitar cualquier propuesta de reforma, es imperativo realizar un conjunto de simulaciones que, tomando el IRPF vigente como referencia de partida, nos informe del efecto que generan los principales elementos estructurales del impuesto existente. El cuadro n.º 6 cumple ese objetivo en relación a la recaudación, los tipos medio y marginal agregados, así como la progresividad y el poder redistributivo de los principales componentes estructurales del impuesto. Como puede observarse, los elementos más costosos desde la perspectiva recaudatoria son el mínimo personal, la reducción por rentas del trabajo, la deducción por adquisición de vivienda habitual y el mínimo por el primer hijo. Junto a esto, una hipotética incorporación de sistemas de promediación de rentas en declaración conjunta, como el *splitting* o el cociente familiar, aumentaría los costes recaudatorios frente al sistema actualmente existente. Por otro lado, es interesante notar que los mínimos que se aplican hoy en el IRPF no tienen incidencia alguna sobre la magnitud del tipo marginal, aunque sí sobre el tipo medio, lo que confirma que los actuales mínimos vitales, tal y como están instrumenta-

CUADRO N.º 6

RESUMEN DE LOS IMPACTOS RECAUDATORIOS Y DISTRIBUTIVOS DE DISTINTOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IRPF ACTUALMENTE VIGENTE

		Tipo medio		Tipo marginal		Gini renta neta		Kakwani		Reynolds-Smolensky	
		Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje
Escenario base 2012		14,11		32,537		0,36806		0,31039		0,05075	
<i>IMPACTO DE DIFERENTES ELEMENTOS IMPOSITIVOS (*)</i>											
Impacto de la retirada de los elementos tributarios	Coste recaudatorio (millones de euros)	Tipo medio		Tipo marginal		Gini renta neta		Kakwani		Reynolds-Smolensky	
		Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje
Reducción rentas del trabajo	16.806,5	17,650	20,057	33,067	1,603	0,37071	0,715	0,22806	-36,1	0,04810	-5,509
Mínimo personal	20.604,7	18,450	24,589	32,537	0,000	0,38121	3,547	0,17127	-61	0,03760	-27,339
Mínimo por cónyuge (conjuntas)	3.400,0	14,826	4,057	32,586	0,148	0,36770	-0,097	0,29473	-6,867	0,05111	0,748
Mínimo por hogar monoparental	202,4	14,152	0,238	32,535	-0,006	0,36805	-0,003	0,30934	-0,460	0,05076	0,021
Mínimo adicional edad 65-75	377,4	14,189	0,448	32,537	0,000	0,36825	0,051	0,30733	-1,342	0,05056	-0,395
Mínimo adicional edad >75	251,1	14,162	0,295	32,537	0,000	0,36823	0,046	0,30809	-1,009	0,05058	-0,353
Mínimo por primer hijo	1.830,1	14,495	2,181	32,537	0,000	0,36795	-0,030	0,30146	-3,916	0,05086	0,229
Mínimo por segundo hijo	997,9	14,320	1,190	32,537	0,000	0,36784	-0,059	0,30628	-1,802	0,05097	0,457
Mínimo por tercer hijo	265,9	14,166	0,317	32,537	0,000	0,36792	-0,038	0,30973	-0,289	0,05089	0,291
Mínimo por cuarto y sucesivos hijos	47,4	14,120	0,057	32,537	0,000	0,36801	-0,013	0,31038	-0,004	0,05080	0,104
Mínimo adicional discapacidad hijos	189,1	14,149	0,221	32,537	0,000	0,36798	-0,022	0,30973	-0,289	0,05083	0,166
Mínimo adicional hijos <3 años	400,7	14,194	0,476	32,537	0,000	0,36799	-0,019	0,30890	-0,653	0,05082	0,146
Mínimo adicional ascendientes >65 años ...	110,6	14,133	0,130	32,537	0,000	0,36808	0,005	0,30964	-0,329	0,05073	-0,042
Mínimo adicional discapacidad ascendientes	56,9	14,122	0,068	32,537	0,000	0,36807	0,003	0,31003	-0,158	0,05074	-0,021
Deducción vivienda habitual	4.781,6	15,117	5,705	32,537	0,000	0,36786	-0,054	0,28799	-9,822	0,05094	0,395
Deducción madres trabajadoras con hijos menores 3 años (cuota diferencial)	642,7	14,245	0,765	32,537	0,000	0,36856	0,135	0,30895	-0,631	0,05025	-1,040
Deducción inversiones empresariales	180,2	14,150	0,227	32,540	0,009	0,36789	-0,046	0,31040	0,004	0,05092	0,353
<i>IMPACTO RESULTANTE DE APLICAR UN SISTEMA DE PROMEDIACIÓN DE RENTAS EN DECLARACIONES CONJUNTAS DISTINTO AL VIGENTE</i>											
	Coste recaudatorio (millones de euros)	Tipo medio		Tipo marginal		Gini renta neta		Kakwani		Reynolds-Smolensky	
		Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje	Valor	Porcentaje
Splitting en declaración conjunta (**)	816,3	14,282	0,975	30,998	-4,654	0,37102	0,798	0,28793	-9,848	0,04779	-6,154
Cociente familiar a la francesa (**)	3.602,4	14,868	4,295	32,584	0,142	0,36769	-0,100	0,29378	-7,283	0,05112	0,769

Notas:

(*) Cada celda contiene el impacto de la retirada del elemento tributario en cuestión sobre el escenario de referencia, que se corresponde con el IRPF tal y como se aplica en 2012. En consecuencia, una variación porcentual negativa indica que el elemento tributario al incorporarse en el impuesto aumenta el índice o concepto medido. Por el contrario, una variación porcentual positiva indica que la incorporación del elemento tributario disminuye el índice o concepto medido. En los casos en los que se calcula variación porcentual, esta se determina respecto de la situación en el escenario de referencia.

(**) Eliminando simultáneamente el mínimo por cónyuge y el mínimo por hogar monoparental actualmente existente en declaración conjunta.

dos, en realidad son deducciones en cuota. Es decir, se trata de falsos mínimos o mínimos no genuinos. La excepción a esta regla son los mínimos por cónyuge y por hogar monoparental que, al reducir la base liquidable del contribuyente, actúan como auténticos mínimos vitales. Por otro lado, el impacto distributivo de todos estos elementos no siempre es el esperado; por ejemplo, los mínimos familiares o por cónyuge y por hogar monoparental o la deducción por vivienda habitual aumentan la desigualdad con que se distribuye la renta neta. En cambio, su efecto en términos de progresividad (Kakwani) o poder redistributivo (Reynolds-Smolensky) es desigual.

1. Una propuesta viable para un impuesto recaudador, eficiente y redistributivo

Teniendo en cuenta toda esta información y las consideraciones teóricas de las secciones precedentes, a continuación se resume una propuesta de reforma específica.

— Definición de la base imponible

Por razones de eficiencia debería fortalecerse la naturaleza dual de la base imponible. En este sentido, la base imponible que actualmente grava el ahorro financiero debería incorporar el 100 por

100 de los rendimientos y plusvalías del capital inmobiliario y un porcentaje (que aquí proponemos que sea del 50 por 100) de las rentas empresariales y profesionales generadas por persona física. Esta nueva definición de la base imponible del ahorro exigiría, a su vez, la eliminación del sistema de estimación objetiva (módulos) de actividades económicas, así como el desmantelamiento del régimen de exención de rentas inmobiliarias ahora existente.

Por su parte, la base imponible general debería incluir el porcentaje complementario (el 50 por 100 en nuestra propuesta) de las actividades económicas no gravadas en la base del ahorro, que pasarían a asimilarse a rentas salariales.

— *Definición de la base liquidable*

Dos serían las únicas reducciones que deberían minorar las bases imponibles: las aplicables por cargas familiares y las vinculadas a las peculiaridades del tratamiento fiscal del ahorro-previsión, en particular el destinado a la jubilación (9). Simultáneamente, deberían suprimirse la reducción por rentas del trabajo y el mínimo personal por contribuyente.

En relación a las cargas familiares, estas deberían graduarse de manera más transparente que como se hace en la actualidad. En concreto, nuestra propuesta defiende la reducción de la base imponible en la cuantía de las cargas familiares del contribuyente. Estas cargas familiares se identificarían con un mínimo vital familiar, *MV*, que se determinaría por la ecuación:

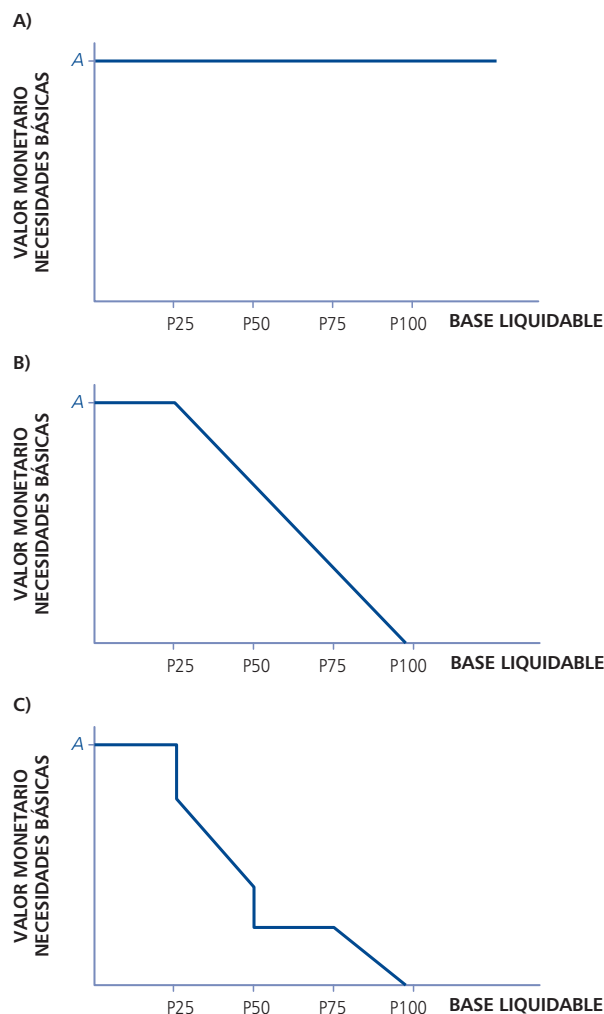
$$MV = A \cdot T_h \quad [5]$$

donde *A* representa el valor anual de las necesidades básicas por adulto equivalente y *T_h* el tamaño de la unidad contribuyente *h* en términos de adultos equivalentes. Aunque existen muchas alternativas para determinar el valor de *A*, nuestra propuesta sugiere utilizar el 60 por 100 de la base liquidable media de un periodo de referencia (año anterior, lustro anterior, etc.), que además de ser coherente con la literatura de pobreza/privación asegura, a diferencia de los mínimos actuales, unos valores de renta de supervivencia creíbles (por ejemplo, 7.419 euros en 2012). Por otro lado, en la medida en que *A* deje de ser constante y se haga depender de la renta del contribuyente, *A* se convierte también en un instrumento ideal para modular la progresividad de la propuesta de reforma. Este modo de graduar la progresividad a través de

escalonar el valor de las necesidades básicas en función de la renta de la unidad contribuyente es mucho más efectivo y menos distorsionante que hacerlo a través de modificaciones del tipo marginal.

En definitiva, *A* puede aplicarse como un valor constante, independiente del nivel de renta del contribuyente (gráfico 4, panel a), o, alternatively, modularse haciéndola depender de la renta. El panel b del gráfico 4 presenta una alternativa donde el valor anual de las necesidades básicas es constante y máximo para las rentas dentro del primer cuartil, decayendo de manera constante hasta

GRÁFICO 4
FORMAS ALTERNATIVAS DE INSTRUMENTAR EL VALOR DE LAS NECESIDADES BÁSICAS



hacerse nulo en el percentil 96 de la base liquidable. El panel C sugiere un diseño alternativo, en donde A describe una trayectoria más irregular entre el percentil 25 y el percentil 96. Las posibilidades de diseño en este sentido son muchas y con un impacto distributivo importante. De este modo, en nuestra propuesta A es un parámetro fundamental, no solo porque permite subjetivar la carga fiscal a las peculiaridades concretas de la unidad contribuyente sino porque se erige en una atractiva forma de graduar la progresividad con que se aplica el IRPF. En nuestras simulaciones nos ceñiremos al caso más simple, A constante e independiente del nivel de renta).

Como indica [5], además de A , el valor monetario de las cargas familiares exige determinar, en términos de adultos equivalentes, el tamaño de la unidad contribuyente. Este factor, que hemos denominado T_h , dependerá del tamaño y composición de la unidad contribuyente, como se recoge a continuación:

$$T_h = \alpha + \beta \cdot AD + \gamma \cdot H + \delta \cdot D_1 + \theta \cdot D_2 \quad [6]$$

donde AD , H , D_1 y D_2 indican, respectivamente, el número de adultos, hijos y discapacitados en sus distintas categorías que cohabitan y dependen del contribuyente principal. Por su parte, α , β , γ , δ y θ identifican el peso en términos de adultos equivalentes que supone cada categoría de individuos. Un aspecto interesante de esta forma de computar el tamaño y composición del hogar es que, a través de los pesos de la escala de equivalencia (α , β , γ , δ y θ), estamos en disposición de graduar el mínimo vital en función de los estados de necesidad de la unidad contribuyente. De este modo, por ejemplo, α puede permitir diferenciar el valor de las necesidades básicas atribuibles al contribuyente principal en función de su edad, o a través de δ y θ imputar distintos valores a la cesta básica que necesita un discapacitado estándar (minusvalía inferior al 66 por 100, D_1) de la necesitada por un gran discapacitado (minusvalía superior al 66 por 100, D_2). En nuestras simulaciones utilizaremos la escala de equivalencia OCDE: $\beta = 0,5$, $\gamma = 0,3$. Por otro lado, para discriminar estados de necesidad entre discapacitados proponemos $\delta = 1$ y $\theta = 1,5$, y $\alpha = 1,5$ si el contribuyente principal es mayor de 65 años y $\alpha = 2$ en caso de que supere los 75 años.

Un subproducto de esta propuesta de regular las cargas familiares es que podría plasmarse en un solo artículo de la Ley, aumentando la transparencia del impuesto y favoreciendo la simplicidad legislativa.

Valores, ambos, en franco retroceso en la normativa actualmente vigente.

— Tarifas impositivas

En consonancia con lo expuesto hasta el momento, nuestra propuesta de tarifas impositivas es la siguiente:

1. Base liquidable general

Tramos de base liquidable	Tipo marginal
0-60.000	25%
> 60.000	35%

2. Base liquidable del ahorro

Un tipo proporcional único que deberá coincidir con el tipo marginal mínimo de la tarifa general, en este caso el 25 por 100. Este tipo impositivo se aplicará de manera uniforme al total de las rentas del ahorro, sin discriminar por el periodo de generación del rendimiento o la plusvalía.

Para modular la progresividad con que se aplican, estas tarifas permitirían algunas alteraciones razonables. Por ejemplo, es factible la incorporación de un umbral de tributación que exima del pago del impuesto a rentas especialmente reducidas o el establecimiento de un tercer tramo en la tarifa de la base liquidable general que reduzca el tipo marginal inicial que soportan las rentas menos pudientes. Entre las ventajas de aplicar las tarifas propuestas debe resaltarse que tanto el fenómeno de la rémora fiscal como el de penalización fiscal asociada a la acumulación de rentas en contribuyentes con varios perceptores se convierten en problemas despreciables (10).

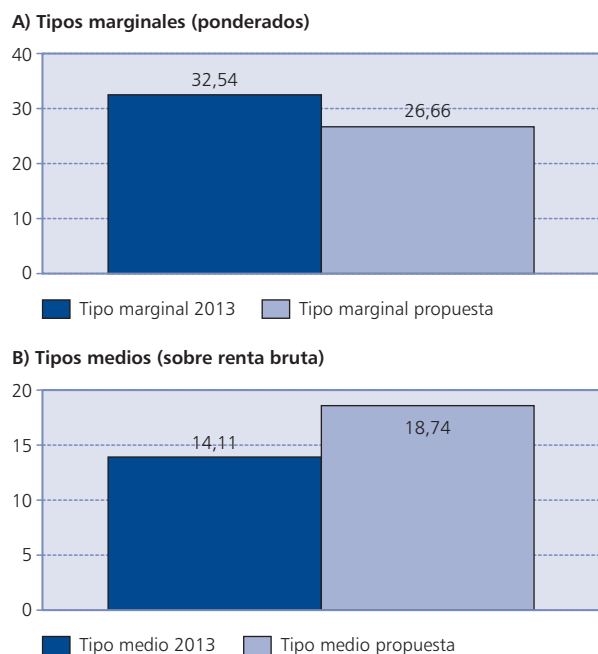
— Deducciones para la determinación de la cuota líquida

Con objeto de salvaguardar la capacidad recaudatoria del impuesto, proteger la neutralidad impositiva y reducir las opciones elusoras que ofrece el IRPF deberían eliminarse todas las deducciones en cuota, a excepción de las deducciones técnicas (deducción por doble imposición de dividendos y deducción por doble imposición internacional). Es decir, deberían desmantelarse de manera inmediata las actuales deducciones por donación, por inversiones empresariales y para madres trabajadoras con hijos menores de 3 años. También debería desaparecer, con carácter retroactivo, la deducción por

vivienda habitual. No obstante, la eliminación de esta última, dado su carácter plurianual, podría hacerse de manera escalonada a través de una reduc-

ción progresiva del tipo de deducción. Partiendo del tipo de deducción general actual, una propuesta razonable sería la siguiente:

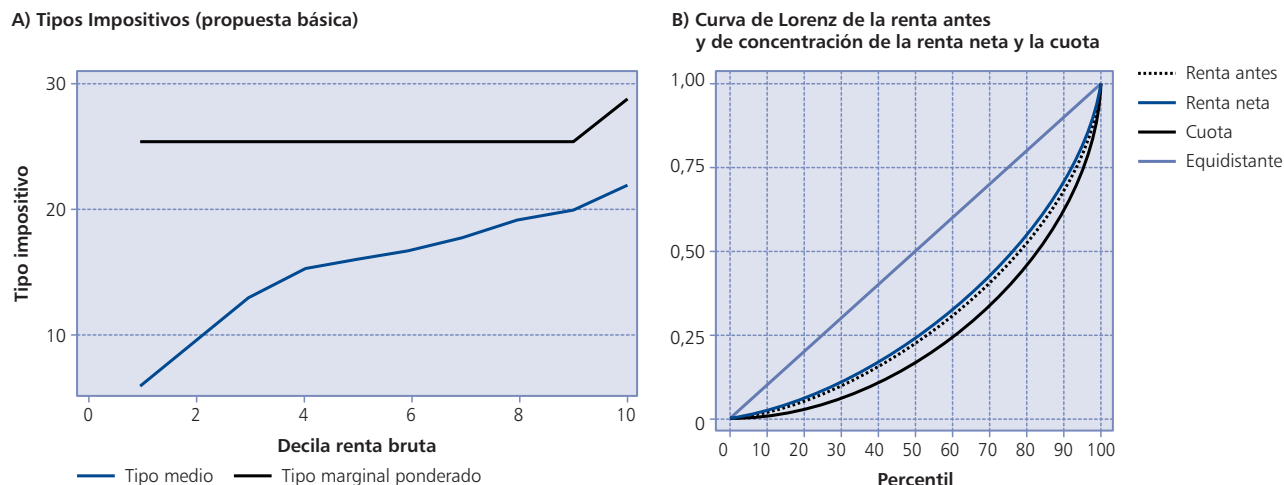
**GRÁFICO 5
COMPARACIÓN DE LOS TIPOS MARGINALES Y MEDIOS AGREGADOS EN 2013 Y LOS QUE SE DERIVARÍAN DE LA PROPUESTA**



	Tipo de deducción
IRPF 2014	10%
IRPF 2015	6%
IRPF 2016	2%
IRPF 2017	(sin reducción)

El gráfico 5 resume los tipos medios y marginales (agregados) representativos del IRPF actual y de un hipotético escenario de aplicación de la propuesta que aquí se recoge. Como puede observarse, la propuesta de reforma reduciría en casi 6 puntos el tipo marginal representativo del impuesto, aumentando en 4,63 puntos el tipo medio. Es decir, en términos agregados, los costes de eficiencia se reducirían y la recaudación aumentaría. ¿En cuánto cabría esperar que aumentase la recaudación? La simulación de la propuesta sugiere que el aumento de recaudación ascendería a 30.116 millones de euros, es decir alrededor de un 3 por 100 del PIB. En concreto, 21.979 millones de euros se explicarían por el efecto mecánico, mientras que los 8.137 millones restantes se deberían al efecto comportamiento inducido por las ganancias de eficiencia generadas. Además, como muestra el gráfico 6, esta ganancia recaudatoria se obtendría con un IRPF progresivo y redistributivo, como sugieren tanto la función de tipos medios como la curva de Lorenz, tanto de la renta neta como de la cuota líquida.

**GRÁFICO 6
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS MARGINALES Y MEDIOS CON LA RENTA Y CURVAS DE LORENZ DE LA PROPUESTA**



NOTAS

(1) Actualmente, de manera general España tiene un tipo marginal mínimo en la tarifa que grava la base liquidable general del 24,75. El tipo marginal mínimo en Bélgica es del 25 por 100 y en Noruega del 28 por 100. No obstante, en Noruega se aplica un impuesto lineal, lo que significa que ese 28 por 100 es a su vez el tipo marginal máximo y mínimo.

(2) En 2013 en España el tipo marginal máximo puede alcanzar en algunas comunidades el 56 por 100; el tipo marginal mínimo es del 24,75 por 100 y el número de tramos puede variar de 7 a 11, dependiendo de la comunidad autónoma de residencia.

(3) El Real Decreto Ley 20/2011 nació con la pretensión de aplicarse solo a los años 2012 y 2013. Finalmente, el Gobierno decidió extender la subida de tipos marginales también al año 2014. Los réditos recaudatorios en 2013 de la medida también han sido un fiasco: frente a los 1.772 millones adicionales respecto a 2012 que reconocían los Presupuestos Generales del Estado de 2013, la recaudación del IRPF en los primeros once meses de 2013 arroja una caída recaudatoria en relación al año anterior de 633 millones de euros, pérdida que asciende a 881 millones de euros si tenemos en cuenta que la AEAT imputa como un mayor IRPF en 2013 los 248 millones del impuesto sobre loterías inexistente en 2012.

(4) Las bajas elasticidades tipo medio-tipo marginal presentadas contrastan con los valores más elevados de la elasticidad del tipo medio a otros elementos del impuesto. A título ilustrativo, la elasticidad del tipo medio a la deducción de vivienda asciende a $-0,081$ (es decir, treinta veces superior a la elasticidad de quinto tipo marginal) y hasta $-0,97$ con respecto a la reducción por rentas del trabajo. En términos recaudatorios, la supresión de la deducción por vivienda o la eliminación de la reducción por rentas del trabajo hubiesen sido mucho más rentables.

(5) Teniendo en cuenta esta elasticidad, el Real Decreto Ley 20/2011 indujo en 2012 una caída de 450 millones de euros por impuestos indirectos. Una reducción semejante se producirá también en 2013 y 2014.

(6) El símbolo η' indica elasticidad parcial.

(7) La lista de elementos con capacidad de influir sobre $\eta_{BL(1-\tau)}$ es amplia y ha sido analizada por la literatura empírica más reciente. Así, por ejemplo, KOPCZUK (2005) confirma que una definición legal amplia de la base liquidable reduce la respuesta de los contribuyentes. Sin embargo, sorprendentemente, CHETTY y SAEZ (2009a) no encuentran efectos significativos en la respuesta de los contribuyentes estadounidenses al ser informados en detalle sobre el funcionamiento y aplicación de la deducción por rentas salariales (*Earned Income Tax Credit*). Esto significaría que aumentar la transparencia sobre cómo funcionan las deducciones en un impuesto no aumentaría el comportamiento reactivo del contribuyente. En el contexto de la imposición sobre el consumo, sin embargo, CHETTY *et al.* (2007) confirman que la transparencia en la aplicación de los impuestos indirectos potencia la elasticidad de respuesta del contribuyente. Por último, usando datos daneses para analizar el efecto de los impuestos sobre la oferta laboral en presencia de costes de ajuste y restricciones de demanda, CHETTY *et al.* (2010) documentan que cuanto más intensas son las reformas impositivas mayores son las elasticidades de respuesta de los contribuyentes. Es decir, la intensidad de respuesta de los contribuyentes aumenta con la relevancia de los cambios impositivos aprobados.

(8) A título ilustrativo, entre los ejemplos de estos primeros intentos de cuantificar los costes de cumplimiento cabe destacar: SLEMROD y SORUM (1984), DÍAZ y DELGADO (1995), SANDFORD (1995), TALIB (1996), MESSERE (1998), OLSON y WALTERSON (1999) o DELGADO *et al.* (2001). Una buena revisión de los trabajos publicados sobre el tema puede encontrarse en EVANS (1998, 2003a y 2003b).

(9) En este sentido, en el caso de que el ahorro-previsión goce del diferimiento en el pago del impuesto hasta el momento de la prestación, el capital final gravado debería distinguir entre el rendimiento financiero generado y el valor de las aportaciones. El primer componente debería gravarse en la base de ahorro mientras que el segundo lo debería hacer en la base general. Las aportaciones reducirían la base imponible general. Por otro lado, el IRPF no debería dispensar un tratamiento fiscal distinto ni por el instrumento utilizado (planes de

pensiones, seguros, fondos de pensiones, etc.) ni por la forma de prestación elegida (renta o capital).

(10) Por otro lado, a pesar de que con la tarifa propuesta el impacto de la inflación sobre el IRPF se reduce a la mínima expresión, en el supuesto de que se quisiese eliminar totalmente el efecto de la inflación (progresividad en frío) bastaría con indexar solo dos parámetros: el valor de las necesidades básicas (A) y el umbral que delimita el segundo tramo de la tarifa (60.000 euros).

(11) Este debate sobre respuestas a largo plazo *versus* respuestas a corto plazo es especialmente relevante en el contexto del gravamen de las rentas del capital, ya que las rentas del capital están en función de las decisiones de ahorro e inversión pasadas. Por ello, mientras un incremento significativo del gravamen a las rentas del capital podría disipar las fortunas existentes en un corto periodo de tiempo, el aumento esperado en la acumulación del capital consecuencia de una reducción de los impuestos podría, en cambio, llevar décadas o incluso generaciones. SAEZ *et al.* (2012) consideran que estimar los efectos de largo plazo sobre la acumulación del capital exigiría desarrollar un modelo dinámico de respuestas fiscales que todavía no se ha desarrollado en el contexto de la literatura de la EBL. Esta sería una prometedora forma de conectar la literatura de la EBL con la literatura macroeconómica sobre el comportamiento del ahorro.

(12) Por ejemplo, en países como España en los que el IRPF se comparte entre el gobierno central y los gobiernos regionales (comunidades autónomas), la modificación de la base liquidable declarada en el nivel superior de gobierno supone, a su vez, una modificación de la misma magnitud en la base liquidable del IRPF de los gobiernos regionales.

(13) En CREEDY y GEMMELL (2006) se analizan las consecuencias recaudatorias en los impuestos indirectos provocadas por modificaciones en el gravamen de la renta. En GONZÁLEZ-PÁRAMO y SANZ-SANZ (2004) se evalúa el coste marginal de los fondos públicos asociado a las reformas del IRPF en presencia de impuestos indirectos.

(14) A título ilustrativo, ejemplos de estas acciones son las donaciones que generan deducciones en la cuota del impuesto o la deducibilidad de los intereses por adquisición de vivienda, que incentivan la vivienda en propiedad frente al alquiler. En la medida que las donaciones incrementen la utilidad de los donatarios y la vivienda en propiedad induzca externalidades positivas sobre el vecindario, el valor de $\eta_{BL(1-\tau)}$ sobrestimaría los costes de eficiencia de la imposición.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRAZOLA, M., y HEVIA, J. (2014), «Análisis de los Efectos de los Cambios en el IRPF sobre la Renta Declarada en España». Proyecto de investigación Funcas. Mimeo. Próxima publicación en *Cuadernos de Investigación Económica*.
- BADENES, N. (2001), *IRPF, Eficiencia y Equidad: Tres Ejercicios de Microsimulación*. Colección Investigaciones 1/01. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CHETTY, R. (2008), «Sufficient Statistics for Welfare Analysis: A Bridge Between Structural and Reduced-Form Methods». NBER Working Paper Series, n.º 14399.
- (2009), «Is the Taxable Income Elasticity Sufficient to Calculate Deadweight Loss? The Implications of Evasion and Avoidance», *American Economic Journal: Economic Policy*, 1(2): 31-52.
- CREEDY, J. (2011), *Tax and Transfer Tensions. Designing Direct Tax Structure*, Edward Elgar, Cheltenham.
- CREEDY, J., y GEMMELL, N. (2006), *Modelling Tax Revenue Growth*, Edward Elgar, Cheltenham.
- (2011), «Tax Rates and Revenue Changes: Behavioural and Structural Factors». Victoria University of Wellington Working Papers in Public Finance, n.º 11/05.

— (2012), «Revenue-Maximising Elasticities of Taxable Income in Multi-Rates Income Tax Structures». Victoria University of Wellington Working Papers in Public Finance, n.º 05/2012.

CREEDY, J., y SANZ, J.F. (2010), «Revenue Elasticities in Complex Income Tax Structures: An Application to Spain», *Fiscal Studies*, 31: 535-561.

DELGADO, M.L.; SALINAS, J., y SANZ-SANZ, J.F. (2001), «Hidden Tax Burden of the Personal Income Tax: Evidence from Recent Tax Reform in Spain», *Australian Tax Forum*, 16: 463-482.

DÍAZ, M. (2004), *La respuesta de los contribuyentes ante las reformas del IRPF, 1987-1994*. Tesina n.º 0405, Centro de Estudios Monetarios y Financieros (CEMFI).

DÍAZ, C., y DELGADO, M.L. (1995), «The Compliance Costs of Personal Income Tax in Spain», en C. SANDFORD (Ed.), *Taxation Compliance Costs Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath.

EUROPEAN TAX HANDBOOK (2013), M. SCHELLEKENS (Ed.), Global Tax Series.

EVANS, C. (1998), «Taxation Compliance Costs: Some Recent Empirical Work and International Comparisons», *Australian Tax Forum*, 1(14): 93-122.

— (2003a), «Studying the Studies: An Overview of Recent Research into Taxation Operating Costs», *eJournal of Tax Research*, 1(1): 64-92.

— (2003b), «Taxing Personal Capital Gains: Operating Cost Implications», Australian Tax Research Foundation.

FELDSSTEIN, M.S. (1995), «The effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act», *Journal of Political Economy*, 103: 551-572.

— (1999), «Tax Avoidance and the Deadweight Loss of The Income Tax», *Review of Economics and Statistics*, 81(4): 674-680.

GIERTZ, S.H. (2004), «Recent Literature on Taxable Income Elasticities». Technical Paper 2004-16. Congressional Budget Office, Washington D.C.

— (2009), «The Elasticity of Taxable Income: Influences on Economic Efficiency and Tax Revenues, and Implications for Tax Policy», en A.D. VIARD (Ed.), *Tax Policy Lessons from the 2000s*.

GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M., y SANZ SANZ, J.F. (2004), *Evaluando Reformas Fiscales mediante el Coste Marginal de los Fondos Públicos*. Fundación BBVA.

GOOLSBEE, A. (1999), «Evidence on the High-Income Laffer Curve from Six Decades of Tax Reform», *Brookings Papers on Economic Activity*, 1-64.

HALL, R.E. (1999), «Comments and Discussion», *Brookings Papers on Economic Activity*, 48-51.

MUSGRAVE, R.A., y THIN, T. (1948), «Income tax progression», *Journal of Political Economy*, 56: 498-514.

NEUMARK, F. (1994), *Principios de la Imposición* (2.ª ed.), Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid.

OCDE (2006a), *Strengthening Tax Audit Capacities: General Principles and Approaches*, OCDE, París.

— (2006b), *Strengthening Tax Audit Capacities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods*, OCDE, París.

— (2006c), *Strengthening Tax Audit Capacities: Auditor Workforce Management –Survey Findings and Observations*, OCDE, París.

— (2007), *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, OCDE, París.

— (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OCDE, París.

— (2011), *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, OCDE, París.

ONRUBIA, J., y SANZ, J.F. (2009), «Reported Taxable Income and Marginal Tax Rates: Evidence for Spain Based on the Fiscal Drag». Working Paper Series. Department of Economics. The University of Melbourne.

SAEZ, E. (2002), «The Desirability of Commodity Taxation under Non-Linear Income Taxation and Heterogeneous Tastes», *Journal of Public Economics*, 83: 217-230.

— (2004), «Reported Incomes and Marginal Tax Rates, 1960-2000: Evidence and Policy Implications», en J. POTERBA (Ed.), *Tax Policy and the Economy*, 18: 117-173.

SAEZ, E.; SLEMROD, J., y GIERTZ, S.H. (2012), «The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review», *Journal of Economic Literature*, 50(1): 3-50.

SANDFORD, C. (1973), *The Hidden Costs of Taxation*, Institute for Fiscal Studies, Londres.

— (Ed.) (1995), *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy*, Fiscal Publications, Bath.

SANDFORD, C.; GODWIN, N., y HARDWICK, P. (1989), *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Fiscal Publications, Bath.

SANMARTÍN, J. (2007), «El efecto de los cambios en los tipos marginales sobre la base imponible del IRPF», *Hacienda Pública Española*, 182(3): 9-27.

SANZ, J.F. (2013a), «The Laffer Curve in Scheduling Multi-Rate Income Taxes with Non-Genuine Allowances: An Application to Spain». Proyecto de investigación para el Instituto de Estudios Fiscales. Mimeo.

— (2013b), «Los Costes de la Imposición: Un Sistema Fiscal Eficiente para una Economía en Crecimiento», en G. ELORRIAGA y J.F. SANZ-SANZ (Coords.), *Una Reforma Fiscal para el Crecimiento y el Empleo*, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales (FAES).

SANZ, J.F.; ARRAZOLA, M.; RUEDA, N., y ROMERO, D. (2012), «Declared Income and Marginal Tax Rates: Estimation of the Taxpayer's Behavioural Reactions». Mimeo.

SANZ, J.F.; ROMERO, D., y CASTAÑER, J. M. (2013c), *El Análisis de los Impuestos Indirectos a partir de la Encuesta de Presupuestos Familiares. El simulador de Impuestos Indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCASIndi)*, Colección Estudios de la Fundación, Serie Análisis, nº 62, Funcas.

SHAW, J.; SLEMROD, J., y WHITING, J. (2010), «Administration and Compliance», en INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (Ed.), *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press.

SLEMROD, J. (1994), «Fixing the leak in Okun's bucket. Optimal Progressivity when avoidance can be controlled», *Journal of Public Economics*, 55(1): 41-51.

— (1995), «Income Creation or Income Shifting? Behavioural Responses to the Tax Reform Act of 1986», *American Economic Review*, 85(2): 175-180.

— (2001), «A General Model of the Behavioral Response to Taxation», *International Tax and Public Finance*, 8: 119-128.

SLEMROD, J., y KOPCZUK, W. (2000), «The Optimal Elasticity of Taxable Income». NBER Working Paper Series n.º 7922.

SLEMROD, J., y SORUM, N. (1984), «The Compliance Costs of the US Individual Income Tax System», *National Tax Journal*, 4(37): 461-474.

SLEMROD, J., y YITZHAKI, S. (1996), «The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds», *International Monetary Fund, Staff Papers*, 43: 172-198.

TALIB, A.A. (1996), «The Compliance Costs of Taxation», *Bulletin for IBFD*, 9(50): 418-421.

ANEXO

ALGUNAS CONSIDERACIONES ADICIONALES SOBRE LA ELASTICIDAD DE LA BASE LIQUIDABLE

A lo largo del texto hemos considerado que $\eta_{BL,(1-\tau)}$ es un estadístico suficiente para estimar los costes de eficiencia de la imposición. No obstante, Chetty (2008 y 2009) llama la atención sobre determinadas cautelas a este respecto. Un resumen de las principales reservas de la EBL como indicador suficiente de los costes de eficiencia de la imposición se realiza en Saez *et al.* (2012). Las principales consideraciones a este respecto son las siguientes:

— La evidencia empírica parece confirmar que, ante cambios impositivos, en ocasiones se producen trasvases de bases liquidables de un impuesto a otro (por ejemplo, del IRPF al impuesto de sociedades) o de un momento del tiempo a otro (por ejemplo, ganancias del capital del presente al futuro). De confirmarse este particular, para cuantificar el impacto recaudatorio y los costes de eficiencia de un cambio impositivo, además de conocer el valor de $\eta_{BL,(1-\tau)}$ sería necesario conocer al menos dos nuevos parámetros:

- a) La proporción de la base liquidable que se trasvasa (hacia el futuro o hacia otros impuestos).
- b) El tipo impositivo efectivo soportado por esos trasvases.

— Las estimaciones disponibles de $\eta_{BL,(1-\tau)}$ se concentran en su valor de corto y medio plazo. Sin embargo, las respuestas a largo plazo es probable que sean menos elevadas porque, previsiblemente, ante un cambio impositivo, el contribuyente encuentre más complicado modificar su comportamiento de largo plazo (cambiar de carrera profesional, modificar su formación académica, etcétera) (11).

— La existencia de evasión fiscal podría generar una externalidad fiscal positiva. Chetty (2009) llama la atención sobre el hecho de que, en el supuesto de que un incremento impositivo lleve parejo una elevación de la evasión fiscal, ese aumento de la evasión conllevaría consecuentemente a una elevación de la recaudación procedente de las inspecciones fiscales que *a posteriori* se realizasen sobre los evasores. Dado que la mayoría de la evidencia empírica se fundamenta en datos de declaraciones de renta antes de la inspección fiscal, las ganancias de recaudación derivadas de la inspección no se reflejan en la magnitud de $\eta_{BL,(1-\tau)}$.

— En países con estructuras organizativas de gobiernos multinivel en los que existen impuestos que comparten base liquidable necesariamente se producen externalidades entre los distintos niveles territoriales de gobierno. Por tanto, el análisis de eficiencia debe realizarse teniendo en cuenta las consecuencias sobre la base liquidable agregada, al margen de que la modificación de tipo impositivo solo se haya llevado a cabo por uno de los niveles de gobierno (12).

— La modificación de las bases liquidables declaradas en los impuestos sobre la renta pueden tener un impacto significativo sobre los impuestos sobre el consumo. Si fuese así, la capacidad de distorsión contenida en la magnitud de $\eta_{BL,(1-\tau)}$ debería completarse con las distorsiones generadas sobre los impuestos sobre el consumo (13).

— En la medida en que la respuesta del contribuyente a una modificación de su carga fiscal marginal se instruye a través de acciones que generen externalidades sobre terceros, los costes de eficiencia contenidos en $\eta_{BL,(1-\tau)}$ deberían completarse con las variaciones de eficiencia inducidas sobre el resto de agentes económicos afectados (14).

A pesar de estas cautelas, la literatura científica de los últimos veinte años confirma la idoneidad de $\eta_{BL,(1-\tau)}$ como el indicador más verosímil para medir la ineficiencia impositiva. Por ello, conocer las ineficiencias asociadas a una determinada estructura impositiva exige necesariamente disponer de estimaciones creíbles de este importante parámetro.

LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN ESPAÑA: DIAGNOSIS Y DISCUSIÓN DE PROPUESTAS FACTIBLES DE REFORMA

Desiderio ROMERO JORDÁN

Universidad Rey Juan Carlos y Funcas

Resumen

Este trabajo ofrece una discusión de las líneas de reforma futura en el IVA y en los impuestos especiales. En el caso del IVA se presta una especial atención a la elevación en los actuales tipos de gravamen, la modificación de las bases y la eliminación de los regímenes especiales. En el caso de los impuestos especiales, la principal reforma a acometer en el corto plazo es la revisión de los tipos de gravamen a efectos de minimizar los efectos generados por la falta de corrección de la inflación. Asimismo, también se discute una posible elevación de los tipos aplicables en las *accisas* de tabaco, hidrocarburos y alcohol.

Palabras clave: IVA, *accisas*, reforma.

Abstract

This paper provides a discussion of future lines of reform in VAT and Excise Duties. In the case of VAT we pay attention to the rise in tax rates, changes in tax bases and the elimination of special schemes. In the case of Excise Duties, the main reform to be undertaken in the short term is the revision of tax rates in order to minimize the effects generated by the lack of inflation correction. It is also discussed a possible rise in tax rates for tobacco, oil and alcohol.

Key words: VAT, Excise Duties, reform.

JEL classification: H21, H23, H25, H26.

I. INTRODUCCIÓN

LOS dos primeros años de la reciente crisis económica fueron dramáticos en términos de recaudación impositiva. Entre 2007 y 2009 la recaudación total se redujo en 56.647 millones de euros (equivalentes al 5,4 por 100 del PIB de 2009). De ellos, 24.635 millones (43,4 por 100) correspondieron al impuesto de sociedades (IS), 22.278 millones (39,3 por 100) al impuesto sobre el valor añadido (IVA), y 8.757 millones (14,9 por 100) al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En este contexto, para minimizar el impacto de la crisis sobre la recaudación impositiva, desde 2010 se han acometido numerosas reformas parciales del sistema tributario que han afectado de modo especial a las estructuras del impuesto de sociedades, del IVA, del IRPF y a la *accisa* sobre labores del tabaco (véase, por ejemplo, Sanz y Romero, 2012a y 2012b).

Por lo que respecta al IVA, los tipos de gravamen del impuesto se elevaron dos veces en menos de dos años: julio de 2010 y septiembre de 2012. Esas dos reformas produjeron una fuerte sacudida en la estructura de tipos de gravamen elevando el tipo normal en 5 puntos y el reducido en 3 puntos; una de las reformas más intensas en toda la Unión Europea durante la actual crisis (Romero y Sanz, 2013). Las fuertes presiones ejercidas desde la Comisión Europea, la OCDE y el FMI ejercieron una im-

portante presión sobre las dos citadas reformas. El argumento esgrimido insistentemente por tales organismos internacionales ha sido la reducida efectividad recaudatoria del impuesto; en realidad, como prueba el análisis comparado, la más baja de la Unión Europea. De este modo se abandonó el vagón de cola en la estructura de tipos (junto a Luxemburgo, contábamos con el tipo normal más bajo hasta ese momento) y se consiguió elevar la recaudación de IVA hasta cotas próximas a los 50.000 millones de euros. En otras palabras, con un gran esfuerzo, especialmente de los hogares, se han alcanzado niveles absolutos de recaudación similares a los existentes en 2005.

A pesar de ese enorme esfuerzo, la efectividad recaudatoria sigue siendo, como veremos más adelante, muy baja. Por ello, al margen de las prisas que impone una rápida corrección del déficit, resulta necesario afrontar de forma urgente una revisión seria y sosegada de los impuestos indirectos. Es importante destacar que la urgencia de estas reformas sería mucho menor (e incluso no sería) si en el corto plazo se consiguiera reducir el grave problema del fraude en IVA —del fraude en impuestos especiales se sabe muy poco, a excepción del contrabando de tabaco (1)—. Las estimaciones de la Comisión Europea (2013) indican que el *tax gap* de IVA —diferencia entre el impuesto recaudado y el que debería obtenerse en ausencia de fraude (y otras situaciones como la insolvencia financiera de las empresas)—

está próximo a los 11.000 millones de euros (1,1 por 100 del PIB). Ciertamente es que la eficacia de los programas de lucha contra el fraude ha mejorado ostensiblemente en los últimos años (la deuda de IVA liquidada se cuadruplicó entre 2006 y 2012). Sin embargo, desafortunadamente, resultan insuficientes y contribuyen a aumentar la presión sobre futuros incrementos en los tipos de gravamen.

Aunque no resultan socialmente deseables, hay tres importantes elementos a favor de potenciales subidas de los impuestos indirectos. Primero, es bien conocido que todos los impuestos son lesivos para el crecimiento. Sin embargo, existe una amplia evidencia empírica que establece que las cotizaciones sociales y los impuestos directos, especialmente el de sociedades, son más lesivos para el crecimiento que los indirectos (una discusión detallada puede encontrarse en Sanz, 2013). Segundo, existe una creencia bastante generalizada de que los impuestos indirectos son en su conjunto fuertemente regresivos, y muy especialmente el IVA. Sin embargo, la evidencia empírica avala que los impuestos indirectos son en su conjunto ligeramente progresivos (para una discusión detallada véase Romero *et al.*, 2013). Por último, la capacidad distorsionante de los impuestos indirectos es inferior a la de otros impuestos, como por ejemplo el IRPF.

En este contexto, el propósito de este trabajo es ofrecer, en primer lugar, una diagnosis del IVA y de los impuestos especiales. Seguidamente se discutirán alternativas factibles de reforma. Siguiendo este esquema, las cuestiones relativas al IVA se presentan en la sección II, en tanto que las correspondientes a los impuestos especiales se muestran en la sección III. Deliberadamente, el artículo dedica una mayor atención al IVA, al ser este impuesto el que plantea mayores necesidades de reforma. La sección IV resume los aspectos clave a los que se deberán enfrentar futuras reformas de la imposición indirecta.

II. DIAGNOSIS Y PROPUESTAS DE REFORMA DEL IVA

1. Bases y tipos: de dónde venimos y hacia dónde vamos

En enero de 1986, el IVA contaba en su estructura con bases gravadas a tipos reducido, normal e incrementado (inicialmente 6, 12 y 33 por 100, respectivamente) (cuadro n.º 1). Fruto del proceso armonizador, en enero de 1993 se implantó la actual estructura de bases gravadas a tipos superreducido, reducido y normal (inicialmente 3, 6 y 15 por 100, respectivamente). Esta reforma afectó de manera especial a la composición de los bienes sujetos a tipo reducido. El motivo es que una buena parte de esos bienes (como alimentos frescos, medicinas, libros de texto o coches y prótesis para discapacitados) vieron reducida su fiscalidad a la mitad al pasar a estar sujetos al tipo superreducido desde 1993 (pasando del 6 al 3 por 100).

Visto en perspectiva, los aumentos en los tipos de IVA han tenido dos rasgos en común. Primero, se han producido en fases recesivas: 1992, 1995, 2010 y 2012. Y segundo, han sido instrumentos de lucha para compensar situaciones de elevados déficits públicos (4,33 por 100 en 1991; 6,13 por 100 en 1994; 11,1 por 100 en 2009 y 9,6 por 100 en 2012). Precisamente, en este contexto de extrema debilidad de las finanzas públicas se acometieron las subidas en los tipos de gravamen de julio de 2010 y septiembre de 2012. Como resultado, en tan solo dos años el tipo reducido se ha visto incrementado en 3 puntos (del 7 al 10 por 100) y el normal en 5 puntos (del 16 al 21 por 100). Estos cambios están en línea con la tendencia observada en los países de la UE-27 desde el inicio de la crisis (Eurostat, 2013). No obstante, el rasgo distintivo de las reformas acometidas en España es su intensidad, comparable tan solo a las recientes experiencias de Hungría y Rumanía (Romero y Sanz, 2013).

CUADRO N.º 1

EVOLUCIÓN EN LOS TIPOS DE GRAVAMEN DE IVA

TIPOS	ANTES DE ARMONIZACIÓN			DESPUÉS DE ARMONIZACIÓN			
	1986 a 1991	1992 a 31/7/1992	1/8/1992 a 31/12/1992	1993 a 1994	1995 a 30/6/2010	1/07/2010 a 31/8/2012	Desde 1/9/2012
Superreducido	–	–	–	3	4	4	4
Reducido	6	6	6	6	7	8	10
General	12	13	15	15	16	18	21
Incrementado	33	28	–	–	–	–	–

El cuadro n.º 2 ilustra la situación actual de los tipos de gravamen en la Unión Europea. Aunque se trata de un impuesto armonizado, llama la atención la enorme disparidad tanto de bases como de tipos de gravamen. Primero, el tipo normal oscila entre el 15 por 100 de Luxemburgo (el mínimo establecido en la normativa comunitaria) y el 27 por 100 de Hungría. El tipo vigente en España se encuentra actualmente muy próximo a la media de la UE-27 (21,4 por 100). Segundo, la dispersión es aún mayor en el tipo reducido, donde conviven el tipo único y el doble tipo. Entre los países con tipo único, el tipo del 10 por 100 vigente en España es el más común en la UE (Italia, Austria y Eslovaquia también aplican el mismo tipo). Tercero, fruto del proceso

armonizador, un reducido número de estados tienen tipos superreducido y «parking» para compensar a los países, como España, donde el tipo normal aumentó más de 2 puntos o en aquellos otros que antes de 1991 contaban con tipos reducidos o cero. Cuarto, un reducido número de países cuenta con un tipo cero sobre ciertos bienes. En el caso de Reino Unido e Irlanda, la cesta de bienes gravados a tipo cero es muy amplia e incluye, por ejemplo, alimentos, bebidas no alcohólicas o medicinas. En resumen, como ilustra el cuadro n.º 3 para una selección de bienes de consumo frecuente en los hogares, la dispersión en los tipos de gravamen es verdaderamente elevada dentro de los países de la Unión Europea.

CUADRO N.º 2

TIPOS IMPOSITIVOS APLICADOS EN EL IVA EN ENERO DE 2013

Estados miembros	Tipo normal	Tipos reducido	Tipo super-reducido	Tipo parking (1)	Tipo cero
UE-15					
Dinamarca	25	–			Sí
España	21	10	4		
Holanda	21	6			
Italia	21	10	4		Sí
Austria	20	10		12	
Reino Unido	20	5			Sí
Alemania	19	7			
Suecia	25	6/12			Sí
Finlandia	24	10/14			Sí
Grecia	23	6,5/13			
Irlanda	23	9/13,5	4,8	13,5	Sí
Portugal	23	6/13		13	
Bélgica	21	6/12		12	Sí
Francia	19,6	5,5/7	2,1		
Luxemburgo	15	6/12	3	12	
UE-12					
República Checa	21	15			
Letonia	21	12			
Eslovaquia	20	10			
Bulgaria	20	9			
Estonia	20	9			
Eslovenia	20	8,5			
Hungría	27	5/18			
Rumanía	24	5/9			
Polonia	23	5/8			
Lituania	21	5/9			
Malta	18	5/7			
Chipre	18	5/8			
Rango tipos UE-15	15-25	5-14	2,1-4,8	12-13,5	
Rango tipos UE-12	18-27	5-18			
Media aritmética UE-27 ..	21,2				
Media aritmética UE-15 ..	21,4				
Media aritmética UE-12 ..	20,8				

Fuente: European Commission (2013).

2. La recaudación de IVA en nuestros días: hechos estilizados

Durante los veintiocho años de vigencia del impuesto, la recaudación de IVA ha supuesto entre el 27 y el 30 por 100 de los ingresos tributarios en España. En media, el IVA ha aportado al presupuesto del Estado un volumen de recursos equivalente anualmente al 4,6 por 100 del PIB. No obstante, tal como ilustra el gráfico 1a, es posible distinguir, al menos, dos grandes periodos en cuanto a la evolución de la presión fiscal por IVA:

1) *1986-2007*. En el primer año de vigencia del impuesto, la presión fiscal por IVA alcanzó el 3,4 por 100. Desde 1992, el peso del IVA en el PIB creció hasta alcanzar una cota máxima del 5,5 por 100 en 2006. Esta tendencia ha estado marcada, en primer lugar, por el fuerte crecimiento de las bases sujetas a IVA, que aumentaron a un promedio trimestral del 8,8 por 100 entre 1996 y 2006 (gráfico 2b). Adicionalmente, porque, como vimos en la sección anterior, los tipos de gravamen se incrementaron en 1993 y 1995. Asimismo, el año 2007 constituyó un hito al alcanzarse un volumen de recaudación de 55.850 millones de euros (gráfico 2a). Tal recaudación fue 2,6 veces superior a la existente al inicio del último periodo expansivo (1,9 veces si lo medimos en euros constantes de 2000).

2) *2008 en adelante*. El fin de ciclo trajo consigo tasas de crecimiento negativo en las bases trimestrales del gasto sujeto al impuesto. Entre el primer trimestre de 2008 y el segundo de 2013, el valor promedio ha sido –4,4 por 100 (a pesar de las tasas positivas de los dos primeros trimestres de 2010 y del tercero de 2011 ante el efecto provocado por el anuncio de la subida de tipos) (gráfico 2b). El

CUADRO N.º 3

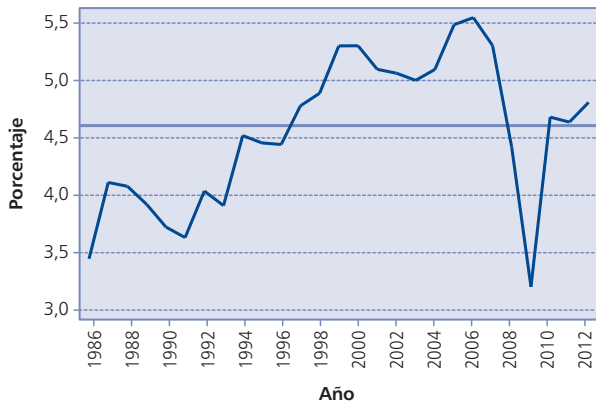
TIPOS DE GRAVAMEN SOPORTADOS EN UNA SELECCIÓN DE BIENES EN LA EU-15

Ítem	Bienes	España	Alemania	Austria	Bélgica	Dinamarca	Finlandia	Francia	Grecia	Holanda	Irlanda	Italia	Luxemburgo	Portugal	Reino Unido	Suecia
1	Alimentos	SR/R	R/N	R	R/N	N	R	SR/R/N	R	R	Z/SR/R	SR/R	SR	R/N	Z/N	R/N
2	Agua	R	R	R	R	N	N	R	EX/R	R	EX/N	R	SR	R	Z	N
3	Productos farmacéuticos	SR	N	R	R	N	R	SR/R/N	R/N	R	Z/N	R	SR	R/N	Z	N
4	Equipos médicos para discapacitados ..	SR	R	N	R/N	N	EX/N	R	R	R/N	Z/N	SR/N	SR/N	R	Z	EX/N
5	Transporte de viajeros	R	R/N	R	Z/R	Z/N	R	R	R	EX/R	EX	EX/R	EX/SR	R	Z	Z/R
6	Libros	SR	R	R	R/N	N	R	R/N	R	R	Z	SR/N	SR	R	Z	R
7	Periódicos	SR	R	R	Z/R/N	N	R/N	SR/N	R	R	R	SR/N	SR	R	Z	EX/R
8	Servicios culturales (cine, teatro, etc.)	N	EX/R	EX/R	EX/R	N	R	R/N	R	R	EX/R	R	SR	EX/R	N	R
9	Hostelería	R	R	R	R	N	R	R	R	R	R	R	SR	R	N	R
10	Restauración	R	N	R	R	N	R	R	N	R	R	R	SR	N	N	R

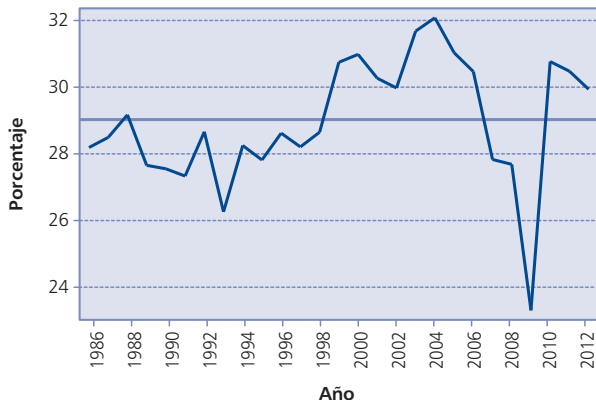
Nota: EX: exento. Z: tipo cero. SR: tipo superreducido. R: tipo reducido. N: tipo normal.
Fuente: European Commission (2013).

GRÁFICO 1

A) Serie IVA / PIB



B) Serie IVA / Ingresos Tributarios



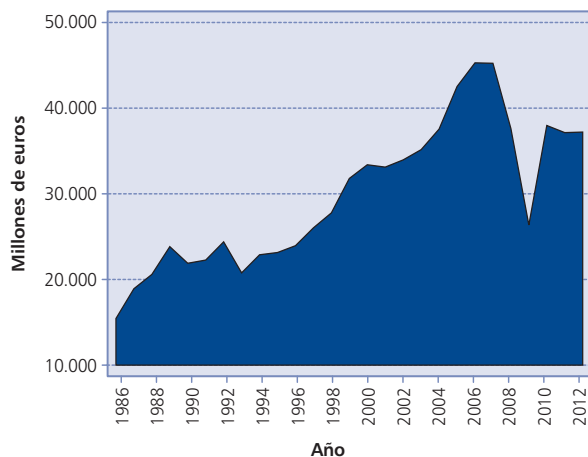
Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia Tributaria.

valor de la ratio IVA/PIB se desplomó en 2009 a la cota mínima histórica del 3,20 por 100 (por debajo incluso del 3,4 por 100 correspondiente al primer año de aplicación del impuesto). Tras dos años de fuerte retroceso, la recaudación de 2009 se situó en 33.566 millones de euros. Es decir, en tan solo dos años dejaron de ingresarse 22.278 millones de euros con el consabido impacto sobre el déficit público (-4,5 por 100 en 2008 y -11,2 por 100 en 2009).

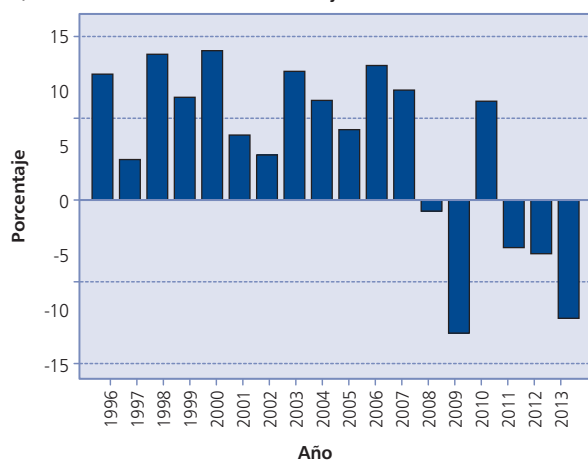
Este escenario tan desfavorable impulsó la reforma de 2010 a fin de recuperar parte del terreno perdido. Sin embargo, esta era una empresa difícil si tenemos en cuenta que las bases sujetas a IVA disminuyeron entre el tercer trimestre de 2010 y el cuarto de 2011 a un ritmo medio del 7,8 por 100. La drástica reducción de la venta de vivienda nueva (tanto libre como protegida) ha contribuido intensamente a la debacle recaudatoria del impuesto. Como ilustra el gráfico 3a, la recaudación de IVA generada por la venta de tales activos ascendió en 2007, según nuestros cálculos, a 5.208 millones de euros. Tal cifra supuso el 9,3 por 100 de la recaudación del impuesto en dicho año. Sin embargo, cinco años más tarde, en 2012, la recaudación por dicho concepto se redujo hasta unos exiguos 711 millones de euros, equivalentes al 1,4 por 100 de la recaudación del impuesto. El gráfico 3b ilustra el impacto directo del fin de la burbuja inmobiliaria sobre la recaudación, que en términos acumulados ascendió entre 2008 y 2012 a 14.374 millones de euros. Tras las reformas de 2010 y 2012, el peso del IVA en el PIB se ha situado entre el 4,6 y el

GRÁFICO 2

A) Recaudación de IVA (Euros constantes de 2000)



B) Variación trimestral en las bases sujetas a IVA



Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia Tributaria.

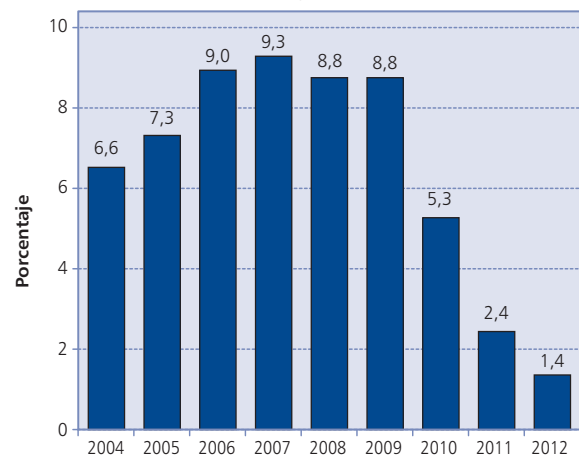
4,8 por 100. Fruto de esas reformas, la recaudación aumentó entre 2009 y 2012 en 16.897 millones de euros; el 80 por 100 de dicha cifra ha permitido compensar la «irrecuperable» pérdida de recaudación originada por el pinchazo de la burbuja inmobiliaria.

3. Efectividad recaudatoria del IVA: análisis comparado

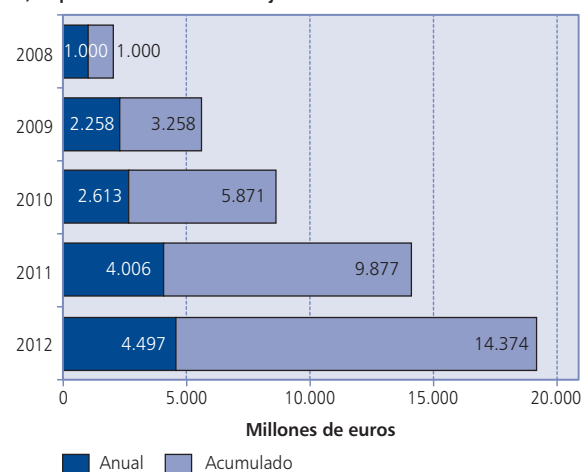
Seguidamente se ofrece una breve revisión de las propuestas metodológicas empleadas para medir la efectividad recaudatoria del impuesto, así como un análisis comparado para la UE-15.

GRÁFICO 3

A) Peso de la recaudación de IVA generada por la renta de vivienda



B) Impacto del fin de la burbuja inmobiliaria sobre el IVA



Fuente: Elaboración propia con información de la Agencia Tributaria.

3.1. Metodología para el cálculo de la Eficiencia-c y de la ratio Tax-Gap

Uno de los procedimientos más extendidos para medir el Tax-Gap recaudatorio es la conocida ratio de Eficiencia-c (también llamado VAT revenue ratio, VRR) propuesto por Ebrill *et al.* (2001) y calculado a partir de la siguiente expresión:

$$\frac{RIVA}{PIB} = t_g E^c \frac{C}{PIB} \quad [1]$$

donde *RIVA* es la recaudación efectiva de IVA; t_g es el tipo general de IVA; E^c es la ratio de Eficiencia-c y

C es el consumo sujeto al impuesto (y no deducible). De este modo, el peso de la recaudación en el IVA está determinada por tres factores: el tipo general, la eficiencia recaudatoria y la propensión media al consumo. La eficiencia recaudatoria se computa como:

$$E^c = \frac{RIVA}{T_g (C - RIVA)} \quad [2]$$

E^c compara las recaudaciones efectivas (numerador) y potencial del impuesto (denominador). Esta última se alcanzaría con una estructura de «IVA puro», en ausencia tanto de tipos reducidos como de exenciones, y bajo el supuesto de cumplimiento perfecto. De este modo, el grado de ineficiencia, $(1 - E^c)$, viene determinado esencialmente por la amplitud de las bases sometidas a tipos reducidos, por la estructura de tipos reducidos, por las exenciones y por el grado de cumplimiento del impuesto.

Una medida más refinada que permite analizar específicamente el grado de cumplimiento es la conocida ratio *VAT-gap* (en adelante, *VG*):

$$VG = 1 - \frac{RIVA}{RPIVA} \quad [3]$$

VG compara la recaudación efectiva con la que se obtendría como resultado de aplicar la normativa vigente. *VG* ofrece por tanto una medida del no-cumplimiento, debido en esencia a fraude fiscal. Para computar *RPIVA* se parte de los datos de contabilidad nacional asignando a cada partida de gasto sujeto a IVA su correspondiente tipo de gravamen (enfoque *top-down*). Este proceso, que ha de hacerse con la máxima desagregación posible en cada una de las partidas de gasto, ha de recurrir con frecuencia al uso de algún supuesto para poder imputar los tipos de gravamen. Esto sucede cuando una determinada partida de gastos incluye un concepto de bienes que, aunque homogéneos en cuanto a la función que cumplen, están sometidos a diferentes tipos. Como resultado, las estimaciones de *VG* pueden resultar imprecisas, al tiempo que los resultados obtenidos por diferentes autores no son en rigor estrictamente comparables (2). Por este motivo, Keen y Smith (2007) consideran que el verdadero interés de *VG* es la información que ofrece en cuanto a tendencia en los niveles de no-cumplimiento más que a los valores puntuales que puedan tomar en un determinado año.

3.2. Evidencia disponible sobre Eficiencia-c y la ratio Tax-Gap

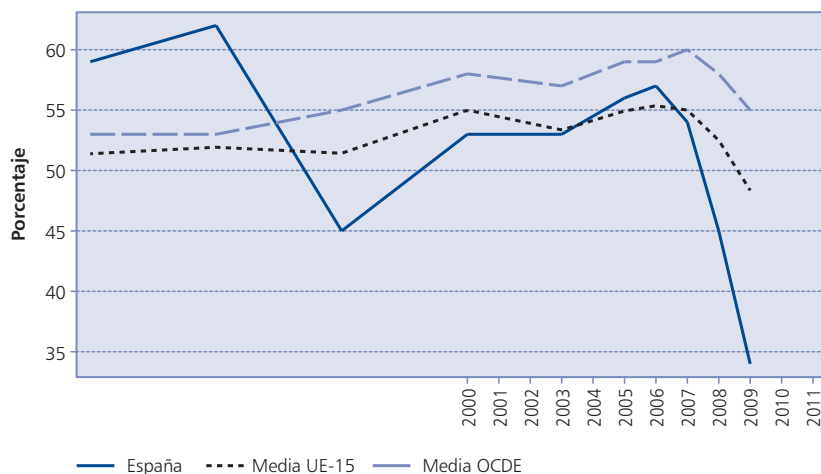
Los gráficos 4a y 4b ofrecen un análisis comparado de la ratio de *Eficiencia-c* a partir de los resul-

tados ofrecidos en OCDE (2012). El gráfico 4a compara el valor computado para España con la media tanto de la UE-15 como de la OCDE en el periodo 1998 a 2009. Como se puede ver, hay tres rasgos destacables en dicho gráfico: 1) la evolución observada para UE-15 y OCDE es mucho más suave que la correspondiente a España; 2) los valores de la ratio para España en los años 1988 y 1992 son claramente superiores a la medias de UE-15 y OCDE, y 3) en 2009, España quedó situada en el último lugar del *ranking* de *Eficiencia-c* (el valor de la ratio fue en ese año del 34 por 100, frente a una media del 51,3 por 100 en la UE-15 y del 55 por 100 de la OCDE). En otras palabras, la recaudación de IVA obtenida por España en 2009 se situó 66 puntos por debajo de su valor potencial. Como se puede ver en el gráfico 4c, la ratio cayó en todos los países durante los dos primeros años de la crisis, con las excepciones de Luxemburgo, Suecia y Austria. Sin embargo, los más afectados han sido España (con una caída de 20 puntos), Irlanda (16), Grecia (9) y Portugal (9). Desafortunadamente, no existen cálculos recientes de la OCDE sobre el impacto que habrán tenido las reformas de IVA de 2010 y 2012 en España en los *rankings* internacionales. No obstante, nuestras estimaciones apuntan a que en 2012 se alcanzó un nivel de eficiencia recaudatoria próximo al existente en 2007.

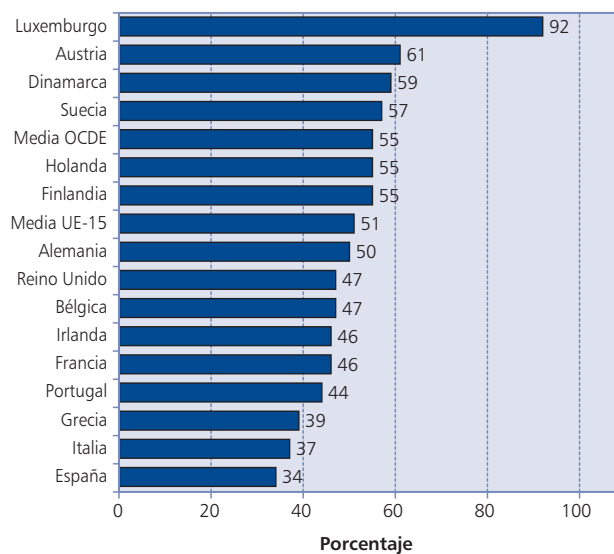
Los gráficos 5a y 5b ofrecen una revisión de los cálculos disponibles para España de la ratio *VG*. Los resultados mostrados en esos dos gráficos no son estrictamente comparables debido a las más que probables diferencias en las hipótesis empleadas para estimar la recaudación teórica. Con estas cautelas, la información disponible permite extraer las siguientes conclusiones. El fraude en el IVA tuvo un marcado carácter estructural entre 1986 y 1996. En ese periodo, la evolución de la ratio ha estado estrechamente ligada al ciclo (el nivel de *VG* se redujo en los periodos expansivos de 1990 a 1992 y aumentó fuertemente durante los años de recesión de 1993 a 1996). Este patrón también se observa durante la etapa final de la última fase expansiva, en la que probablemente, si atendemos a los resultados de Reckon (2009) y Comisión Europea (2013), se alcanzaron las cotas más bajas de incumplimiento (3). Como contrapartida, los trabajos de Rodríguez y Adiego (2010) y Comisión Europea (2013) apuntan a que en los primeros años de la crisis se produjo el crecimiento más rápido en los niveles de fraude en IVA. De hecho, los resultados de Comisión Europea (2013) indican que este salto en los nive-

GRÁFICO 4

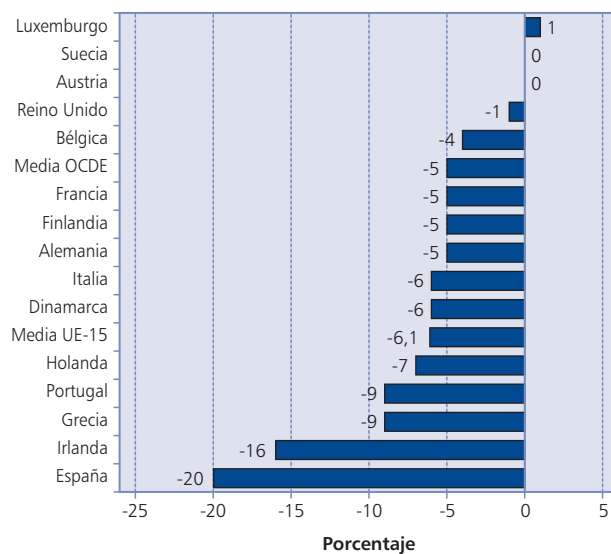
A) Evolución de la efectividad recaudatoria del IVA



B) Ranking de efectividad recaudatoria en IVA en 2009



C) Ranking de efectividad recaudatoria en IVA entre 2007 y 2009



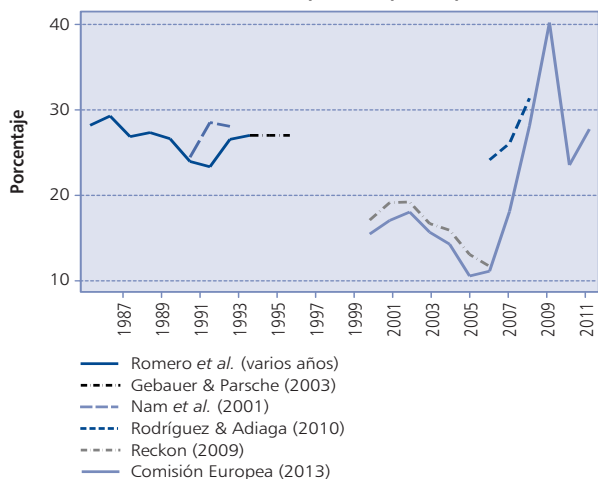
Fuente: OCDE (2012).

les de fraude observado para España la situaría en niveles ligeramente superiores a la media de la UE-27. En términos de su peso en el PIB, el *Tax-Gap* de España en 2011 es del 1,4 por 100. Dicha cifra es ligeramente inferior a la del resto de países del sur de la UE-15 —Francia (1,6 por 100), Portugal (1,6 por 100), Italia (2,3 por 100) y Grecia (4,7 por 100)— y muy por encima, por ejemplo, del 0,2 por 100 de Suecia, el 0,7 por 100 de Irlanda, el 1 por 100 de Alemania o el 1,1 por 100 de Reino Unido.

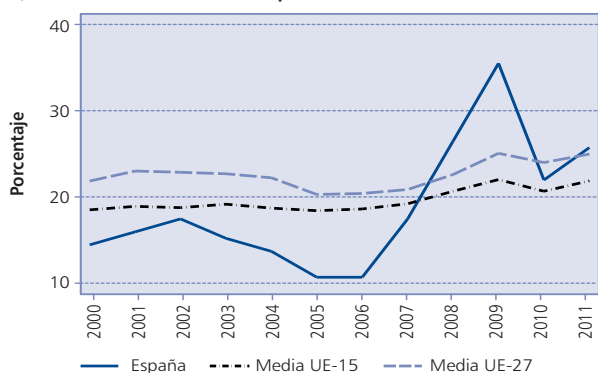
En las dos últimas décadas ha aumentado el interés de los economistas por identificar y cuantificar los factores que explican la evolución en dichos niveles de fraude. La evidencia internacional señala el nivel del tipo general del impuesto, la tasa de desempleo y la percepción de los contribuyentes sobre el nivel de corrupción como algunos de los factores más relevantes (4). Por lo que respecta al papel de los tipos de IVA, Agha y Haughton (1996) han encontrado una elasticidad de la ratio *Tax-Gap* al tipo general del impuesto del 2,7 por 100,

GRÁFICO 5

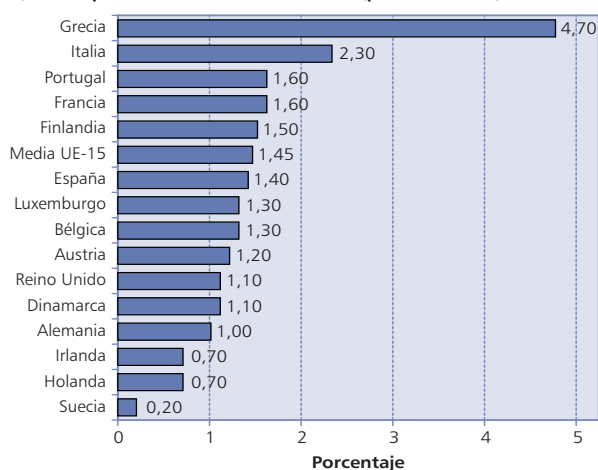
A) Estimaciones de la ratio *Tax-Gap* en IVA para España (%)



B) Evolución de la ratio *Tax-Gap* en IVA en la UE



C) *Tax-Gap* del IVA en la UE-15 en 2011 (peso sobre PIB)



Fuentes: Díaz y Romero (1993 y 1994); Gómez de Enterría, Melis y Romero (1998); Nam et al. (2001); Gebauer y Parsche (2003); Reckon (2009); Rodríguez y Adiaga (2010) y Comisión Europea (2013) para el gráfico 5a. Comisión Europea (2013) para los gráficos 5b y 5c.

empleando en las estimaciones una muestra de datos de sección cruzada de 17 países de la OCDE referida a 1987. Tal elasticidad es muy superior a los valores obtenidos por Christie y Holzner (2006) y Comisión Europea (2013). En el primero de esos trabajos se obtuvo una elasticidad de 0,3 empleando en los cálculos un panel para 29 países europeos para los años 2000 a 2003. En el segundo, en el que se utilizó un panel para los 27 países de la UE referido al periodo 2000 a 2011, se computó una elasticidad de 0,7. Tales resultados son una señal inequívoca de que los contribuyentes responden vía fraude, en mayor o menor grado, a los incrementos en la presión fiscal ejercida por el impuesto. Existe además evidencia de que este efecto negativo sobre la recaudación podría estar potenciado por los aumentos en la tasa de desempleo. En este sentido, las recientes estimaciones de la Comisión Europea (2013) apuntan a que la elasticidad del nivel de fraude respecto de dicha tasa de desempleo es de 0,91. La conocida evolución de ambos factores, tipos de gravamen y nivel de desempleo, durante la actual recesión económica puede arrojar algo de luz del porqué del fuerte crecimiento del nivel de fraude observado para España durante la presente fase recesiva. El tercero de los factores señalados es la corrupción pues, como muy acertadamente ha señalado la Comisión Europea, mina la confianza de los ciudadanos en las instituciones democráticas privándoles de unos ingresos fiscales muy necesarios (5). Desafortunadamente, las encuestas de opinión muestran que el fraude y la corrupción son dos de los problemas más importantes de la sociedad española (Instituto de Estudios Fiscales, 2012; Centro de Investigaciones Sociológicas, 2013). De hecho, el 95 por 100 de los ciudadanos españoles, frente al 75 por 100 de la media europea, está de acuerdo con que la corrupción está muy extendida en España (Comisión Europea, 2014).

Además de los factores señalados en el párrafo anterior, en las dos últimas décadas han surgido nuevos e importantes retos en la reducción del fraude. Primero, la eliminación en 1993 de los controles en aduana para las importaciones efectuadas desde países comunitarios (las denominadas adquisiciones intracomunitarias). Una de las modalidades de fraude resultantes de este cambio en la operativa del IVA ha sido el llamado «fraude carrusel» (asociado a exportaciones ficticias entre empresas situadas en dos o más países comunitarios), que tan solo en 2006 pudo haber generado una pérdida recaudatoria de 2.600 millones de euros (Camarero, 2010).

El segundo de esos retos es la complejidad en la lucha contra el fraude en un mundo cada vez más globalizado en lo económico. El control exhaustivo de las importaciones (y de los IVA asociados) resulta extremadamente complejo si tenemos en cuenta que el comercio de España con el resto del mundo supone el 11,5 por 100 del PIB.

4. Discusión de reformas factibles en IVA (6)

En 2014 se prevé que el coste recaudatorio por la existencia de exenciones y tipos reducidos en IVA será de 16.828 millones de euros. Esa cifra supone una tercera parte (30,6 por 100) de la recaudación esperada del impuesto (54.849 millones de euros). Sin embargo, la definición y el alcance de tales exenciones se regula en la normativa comunitaria al ser el IVA un impuesto armonizado. Por tanto, cualquier reforma de la estructura del impuesto que persiga potenciar su recaudación ha de hacerse —políticas de lucha contra el fraude aparte— actuando sobre tipos y/o bases. Las reformas del impuesto introducidas en los años 1992, 1993, 1995, 2010 y 2012 han optado básicamente por la elevación de los tipos de gravamen. De hecho, la experiencia de la modificación de bases se reduce, aunque de forma marginal, a la reforma de 2012.

4.1. Aumento de los tipos de gravamen

Utilizando el Simulador de Impuestos Indirectos de Funcas (*FUNCASindi*) desarrollado por Sanz, Romero y Castañer (2013), el cuadro n.º 4 ofrece una panorámica de los efectos que generaría la subida en 1 punto de los tipos de IVA vigentes en enero de 2014. Los resultados muestran que el impacto recaudatorio más elevado se conseguiría

incrementando el tipo normal (2,64 por 100 de incremento), mientras que el impacto más pequeño resultaría de elevar el tipo superreducido (0,48 por 100). En términos absolutos, el aumento del tipo normal desde el 21 hasta el 22 por 100 generaría, aproximadamente, 1.800 millones de euros adicionales. Para obtener un efecto recaudatorio de una magnitud similar a dicha cifra sería necesario elevar en cerca de 2 puntos el tipo reducido (del 10 al 12 por 100) y 6 puntos el superreducido (del 4 al 10 por 100). En otras palabras, la simulación muestra de forma clara que la subida del tipo normal es la que ofrece un mayor rendimiento recaudatorio de entre las tres analizadas. Este es un resultado esperado puesto que, como se puede ver en el gráfico 6a, los gastos sujetos al tipo normal suponen entre el 40 y el 50 por 100 del gasto total de los hogares (7).

Los resultados de la simulación muestran que las tres reformas analizadas no alteran la ligera progresividad del impuesto referida anteriormente, aunque la incidencia de cada una de ellas sobre equidad vertical y capacidad redistributiva presenta ciertas diferencias. Concretamente, la elevación del tipo normal potencia la progresividad y el efecto redistributivo del impuesto, mientras que el aumento del tipo superreducido genera el efecto contrario. Este resultado es una consecuencia directa de la estructura de consumo de los hogares españoles. El gráfico 6a muestra claramente que los gastos, tanto a tipo normal como a tipo reducido, son una función creciente de la renta. Al contrario de lo que sucede con la distribución del gasto de los hogares, sujeto a tipo superreducido. Asimismo, como se puede ver en el gráfico 6b, el peso de las exenciones en el gasto de los hogares decrece con la renta; fundamentalmente por el peso del alquiler. Estas estructuras de consumo justifican los resultados tanto recaudatorios como distributivos expuestos en el cuadro n.º 4.

CUADRO N.º 4

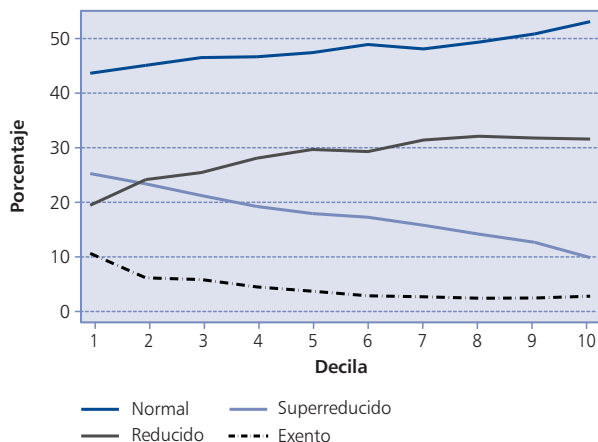
EFFECTOS ESPERADOS DE LA ELEVACIÓN EN LOS TIPOS DE IVA

Medidas aplicadas	Aumento 1 punto tipo SR	Aumento 1 punto tipo R	Aumento 1 punto tipo N
Δ recaudación en porcentaje	0,48%	1,63%	2,64%
Δ recaudación en euros	300 mill.	1.100 mill.	1.800 mill.
Efecto sobre el índice de Kakwani	∇	∇	Δ
Efecto sobre el índice de Reynolds-Smolensky	∇	Δ	Δ
¿Resulta progresiva la nueva estructura del impuesto?	Sí	Sí	Sí

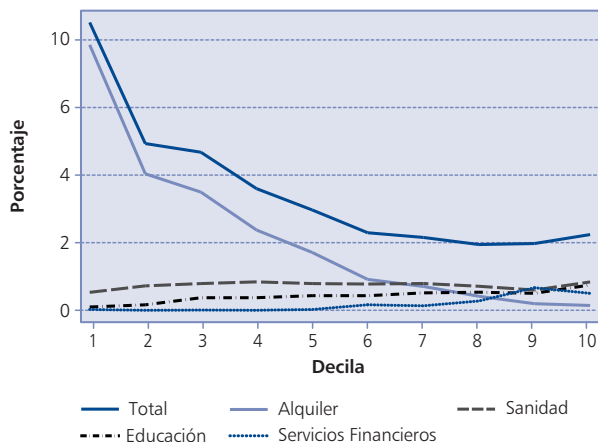
Fuente: Elaboración propia empleando *FUNCASindi*.

GRÁFICO 6

A) Distribución del gasto de los hogares por tipos de IVA en 2009



B) Distribución del gasto de los hogares exento de IVA en 2009



Fuente: Elaboración propia a partir de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

como se puede ver en el gráfico 6a, esos bienes, que podemos considerar básicos, suponen entre el 20 y el 30 por 100 del gasto de los hogares situados en las dos primeras decilas de renta, reduciéndose hasta el 10 por 100 para los hogares de la última decila. El mantenimiento de la cesta de bienes gravados a tipo superreducido está justificado si se desea mantener la ligera progresividad del IVA. Tal grado de equidad vertical puede mantenerse, no obstante, con un tipo superreducido ligeramente superior al 4 por 100 vigente en la actualidad.

El listado de bienes sujetos a tipo reducido presenta un elevado grado de heterogeneidad, incluyendo, entre otros, el resto de alimentos, agua, transporte público, hostelería y restauración o medicamentos para animales. En media, los gastos sujetos a tipo reducido son una función creciente de la renta representando el 20 por 100 en la primera decila y el 32 por 100 en la última (gráfico 6a). Desde el punto de vista de la justicia distributiva, el mantenimiento del actual tipo reducido no está justificado para aquellos bienes o servicios donde el gasto sea, de forma efectiva, una función creciente de la renta. Elevar el tipo de gravamen a los bienes que cumplan ese criterio será, además, una buena opción recaudatoria en los casos en que la demanda muestre una baja elasticidad precio.

Tal como ilustra el cuadro n.º 5, esas dos características (alta elasticidad renta y baja elasticidad precio) se cumplen, entre otros, en el caso de la restauración, la hostelería y algunos tipos de transporte público. Una atención especial merecen los servicios de restauración, cuyo peso en el gasto de los hogares oscila entre el 3,2 por 100 en la primera decila y el 9,5 por 100 de la última. No es de extrañar por ello que la elevación del tipo de gravamen en esos dos bienes, desde el 10 al 21 por 100, aportaría 3.200 millones de euros adicionales en el caso de la

4.2. Modificación de las bases del impuesto

La reforma del impuesto utilizando esta segunda alternativa (complementaria o sustitutiva del aumento en los tipos) exige como punto de partida una profunda revisión de las bases. La discusión que se ofrece en esta sección considera una opción adecuada mantener la segmentación actual con los tres tipos de gravamen existentes en la actualidad. En este contexto, el listado de bienes y servicios sometidos al tipo superreducido parece «razonable» al incluir en su estructura bienes como pan, leche, huevos y en general alimentos frescos y no preparados, así como medicinas, prótesis para minusválidos, coches para minusválidos y libros. En media,

CUADRO N.º 5

RASGOS DE RESTAURACIÓN, HOSTELERÍA Y TRANSPORTE PÚBLICO

ÍTEM	ELASTICIDAD PRECIO	PESO EN LA CESTA DE CONSUMO DE LOS HOGARES	
		Primera decila	Última decila
Restauración	-0,75	3,20%	9,50%
Hostelería	-0,75	0,02%	0,70%
Tren de larga distancia ...	-0,28	0,05%	0,15%

Fuente: Elaboración propia empleando FUNCASindi.

restauración y 1.100 millones en el caso de la hostelería, mejorando además la progresividad y capacidad redistributiva del IVA. No queremos decir con ello que las futuras reformas del impuesto deban acometer específicamente estos cambios. Este sencillo ejercicio de simulación permite vislumbrar que aumentos sustanciales en recaudación exigen actuar sobre partidas con un peso elevado en el presupuesto de los hogares o afectar a un elevado número de bienes y servicios de menor peso.

4.3. *Sobre la necesaria reforma de los regímenes especiales del IVA*

Existe evidencia de que las empresas soportan costes de cumplimiento crecientes con el tamaño empresarial (Comisión Europea, 2004). En el caso del IVA, tales costes se derivan de la obligatoriedad de repercutir el impuesto y presentar declaraciones-liquidaciones periódicas. Para reducir estos costes, inherentes al propio diseño del impuesto, la normativa comunitaria permite diferentes alternativas. La más utilizada en los países de la Unión Europea es la exención o franquicia, cuyos destinatarios son aquellos empresarios cuya facturación se encuentra por debajo de un umbral mínimo. Existe también la posibilidad de emplear regímenes de estimación objetiva; como así sucede en el caso español, donde los más utilizados son, por este orden, el régimen simplificado, el recargo de equivalencia y el régimen especial de agricultura (una excelente discusión puede verse en Durán, 2013). Ninguno de los dos modelos, franquicia o estimación objetiva, resulta un *first best* para la recaudación tributaria, aunque han sido tradicionalmente vistos como un mal menor que asegura una «visible» recaudación mínima. La principal crítica a estos sistemas es que generan daños tanto a la recaudación como a la economía formal (Martínez-Vázquez y Bird, 2010: 251). Como sucede en España con el IVA y el IRPF, tales problemas se agravan cuando son varios los impuestos involucrados e interconectados en este tipo de regímenes simplificados (evidencias sobre esta afirmación pueden consultarse en De Paula y Scheinkman, 2010).

Dado que el régimen simplificado es el más extendido, consideramos oportuno pasar revista a dos importantes argumentos a favor de su eliminación (8). Primero, en el régimen simplificado, el empresario se deduce todo el IVA soportado. Sin embargo, para calcular el IVA repercutido se utiliza un conjunto de indicadores que son específicos para cada sector de actividad (utilizados también

para calcular el rendimiento en IRPF). Paradójicamente, cualquiera que se aventure a ver cómo funcionan estos regímenes puede darse cuenta de su falta de sencillez (no deben quedar tampoco en el olvido los problemas de equidad horizontal). Por ejemplo, en la restauración se emplea como uno de esos indicadores el número de mesas, con independencia de que el negocio esté situado en una zona rural semidespoblada o en una de las avenidas más transitadas de una gran urbe (9). Este tratamiento «igualitario» para todos los obligados tributarios solo es posible con módulos sesgados a la baja que afectan negativamente tanto a la recaudación de IVA como del IRPF (Durán, 2013). Segundo, como consecuencia del procedimiento referido anteriormente, la emisión de facturas no tiene efecto fiscal alguno para quien las emite, pero constituirá, sin embargo, un IVA deducible para otros sujetos del impuesto —independientemente de que la entrega de bienes o la prestación de servicios haya existido en realidad—. En resumen, la «infradeclaración legal» de ventas y los incentivos a operar en la economía informal a las que hacen referencia Martínez-Vázquez y Bird (2010) son dos argumentos suficientes para que los sistemas objetivos sean eliminados, al menos en su configuración actual, de nuestro sistema tributario.

III. DIAGNOSIS Y PROPUESTAS DE REFORMA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

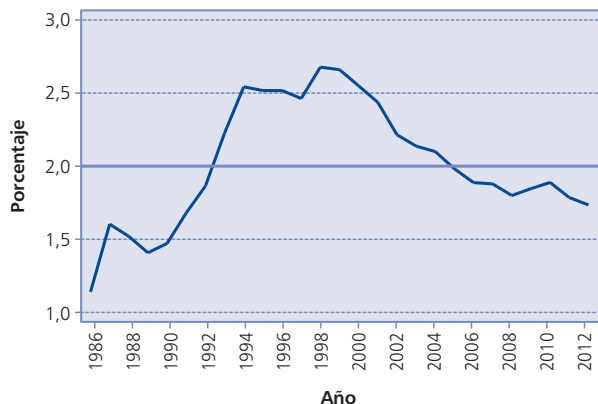
La estructura de los impuestos especiales, tal como los conocemos hoy día, tienen su origen en 1986. Desde esa fecha disponemos del impuesto sobre alcohol y bebidas derivadas, el impuesto sobre la cerveza, el impuesto sobre hidrocarburos y el impuesto sobre las labores del tabaco. No obstante, en 1993 se introdujo el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, en 1997 el impuesto sobre primas de seguros y en 1998 el impuesto sobre la electricidad. La estructura de impuestos especiales vigente en la actualidad quedó en esencia configurada en 1998. La justificación de estos impuestos es la de internalizar los efectos externos que su consumo genera a la sociedad resarciéndola a través del pago de un sobrepago. Estos impuestos se insertan en la filosofía pigouviana de someter a gravamen aquellos bienes cuya demanda es de naturaleza esencialmente inelástica (véase, por ejemplo, Cnossen, 2010). Esta sección analiza, en primer lugar, el impacto que la inflación tiene en la recaudación (erosión recaudatoria). Seguidamente, se discute la posible reforma de las *accisas* que gravan los hidrocarburos, el tabaco y las bebidas alcohólicas (10).

1. La erosión en la recaudación generada por la inflación

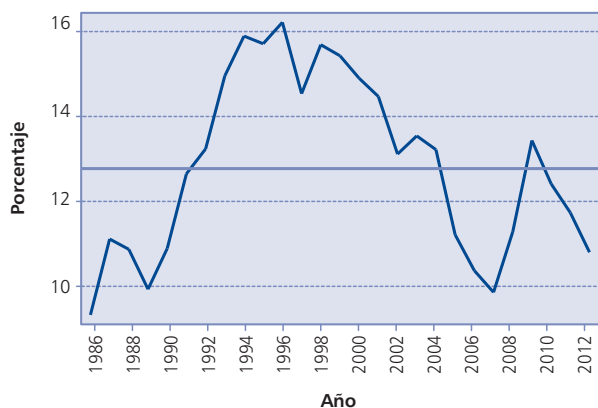
Como se puede ver en los gráficos 7a y 7b, la efectividad recaudatoria de los impuestos especiales presenta tres fases claramente diferenciadas: 1) una etapa de crecimiento especialmente intensa entre 1989 y 1994, 2) seguida de un ciclo de estancamiento que termina a finales de los noventa y, por último, 3) un proceso de caída en la recaudación que perdura hasta el momento (menos abrupto si lo analizamos en términos de IVA/PIB). No obstante, el comportamiento de la recaudación de los impuestos especiales durante la crisis dista mucho de lo sucedido con el IVA. Como vimos en la sección anterior, la recaudación de IVA se redujo entre 2007 y 2009 un 39,90 por 100, mientras que

GRÁFICO 7

A) Serie impuestos especiales / PIB



B) Serie impuestos especiales / ingresos tributarios

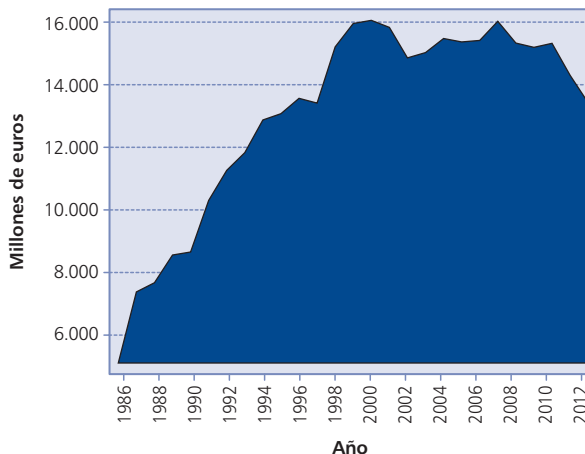


Fuentes: Elaboración con datos de AEAT y microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

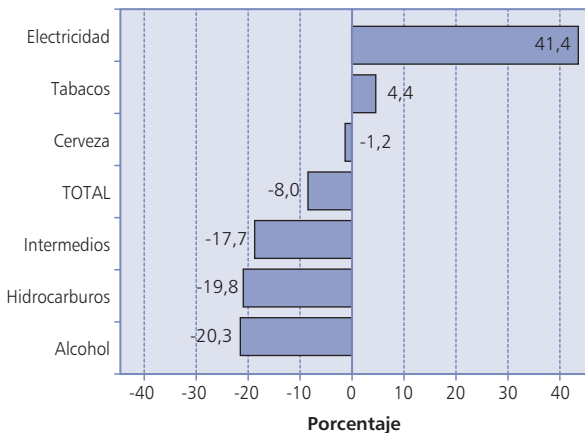
la caída del conjunto de las *accisas* fue tan solo del 2,21 por 100. Como se puede ver en el gráfico 8a, la recaudación de *accisas* medida en euros constantes de 2000 ha estado prácticamente estancada entre 1998 y 2010, presentando una ligera caída en estos últimos tres años. Entre 2007 y 2012, la crisis ha generado una merma recaudatoria acumulada que alcanza el 19,8 por 100 en hidrocarburos y el 20,3 por 100 en alcohol (gráfico 8b). Contrariamente, en ese mismo periodo la recaudación por electricidad ha aumentado un 41,4 por 100 (la tarifa de la electricidad acumula una subida superior al 70 por 100 desde 2006) y del 4,4 por 100 en tabaco (debido al fuerte aumento de la fiscalidad de los cigarrillos).

GRÁFICO 8

A) Recaudación de impuestos especiales (Euros constantes 2000)



B) Variación de recaudación en impuestos especiales entre 2007 y 2012



Fuentes: Elaboración con datos de AEAT y microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

Uno de los factores clave en la erosión que desde hace años sufre la recaudación de los impuestos especiales es la no corrección de los tipos de gravamen. Concretamente, nos referimos a aquellos impuestos cuyo tipo de gravamen está expresado en euros, como es el caso de los hidrocarburos, el alcohol, la cerveza o el tipo específico de los cigarrillos (11). Para comprender el impacto de este efecto, el cuadro n.º 6 muestra la fuerte erosión sufrida

por tales bienes entre 1998 y 2012. Por ejemplo, el litro del alcohol soportaba en 1998 una *accisa* de 6,8515 euros por litro. De haberse corregido el efecto de la inflación, su valor ascendería en 2012 a 9,97 euros por litro, frente al valor vigente en dicho año que fue de 8,3025 euros por litro. La magnitud de la erosión oscila entre el 20 y el 25 por 100 en el caso de cerveza, la gasolina sin plomo y el gasóleo para calefacción, mientras que en el gasóleo de

CUADRO N.º 6

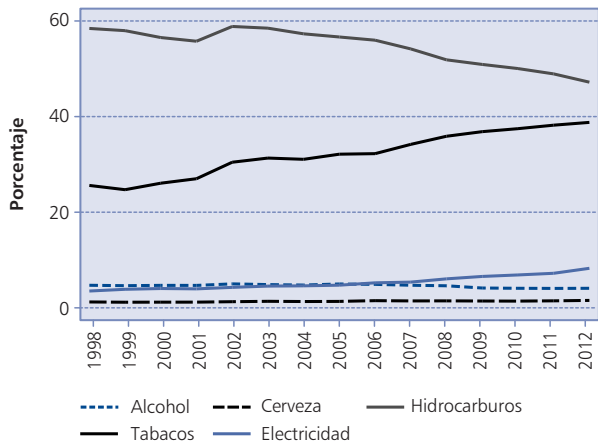
EROSIÓN DE LOS GRAVÁMENES APLICABLES A LOS IMPUESTOS ESPECIALES

Bienes sujetos a <i>accisas</i>	1998	2012	Valor de la <i>accisa</i> monetaria en 2012 corregida por inflación (98-12) (13)	Desviación respecto al valor corregido en 2012
1. Espirituosos y licores	6,8515	8,3025	9,97	-20,1%
Accisa por litro de alcohol puro (1) Euros/litro				
2. Cerveza	0,0838	0,0996	0,1220	-22,5%
Grado Plato (de 11 a 15) (1) Euros/litro				
3. Cigarrillos	54	55 (9)	-	-
Accisa proporcional				
Accisa específica	3,01	19 (10)	4,38	76,9%
Euros/1.000 unidades		(116,9) (11)		
4. Cigarros puros	12,5	15,8	-	-
% sobre precio venta		(32)		
5. Picadura de tabaco	37,5	41,5	-	-
Accisa proporcional				
Accisa específica	-	8	-	-
Euros/kg (Accisa mínima Euros/kg)		(75) (12)		
6. Picadura para pipa	22,5	28,4	-	-
Accisa proporcional				
7. Electricidad	4,864	4,864	-	-
Tipo (%)				
8. Gasolina sin plomo (3)	0,395	0,457	0,575	-25,8
Euros/litro				
9. Gasóleo	0,265	0,331	0,385	-16,5
Euros/litro				
10. Gasóleo para calefacción	0,773	0,847	1,125	-32,8
Euros/litro				
11. Impuesto sobre determinados medios de transporte (4) ..	4,74	4,74	-	-
12. Impuesto especial sobre primas de seguro	6	6	-	-
% sobre precio				

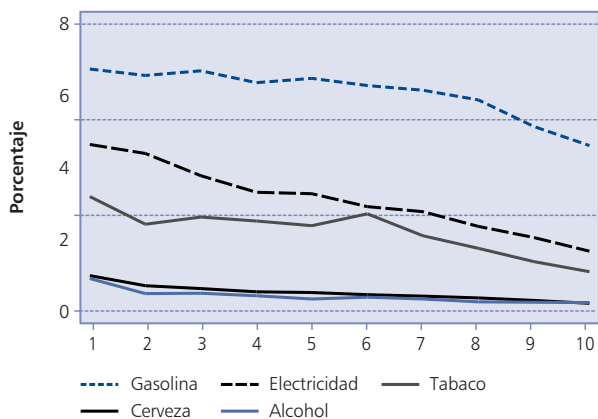
Fuente: Romero y Sanz (2013).

GRÁFICO 9

A) Peso de los principales impuestos especiales



B) Peso de los principales impuestos especiales



Fuentes: Elaboración con datos de AEAT y microdatos de la Encuesta de Presupuestos Familiares.

automoción es del 16,5 por 100. Aunque los hidrocarburos han sido los menos afectados, su peso en el consumo de los hogares sujeto a *accisas* es muy elevado (en 1998 representaba el 60 por 100, aunque en los últimos años se ha ido reduciendo hasta el 50 por 100) (gráfico 9a).

2. Discusión sobre potenciales reformas en hidrocarburos, tabaco y alcohol

Bajo el argumento de una mayor eficiencia de los motores de gasoil (y por tanto menores niveles de emisiones de CO₂), la *accisa* del gasóleo de automoción ha sido tradicionalmente inferior a la de la gasolina. Contra este argumento existe evidencia del

denominado «efecto rebote», consistente en que los propietarios de vehículos diésel terminan conduciendo más kilómetros que los que harían con un coche de gasolina (Greening *et al.*, 2000; Frondel *et al.*, 2012). Un segundo argumento a favor de incrementar la *accisa* del gasoil es que su combustión genera, además de las emisiones de CO₂ con efectos sobre el calentamiento global, la emisión de partículas en suspensión y óxido de nitrógeno cuyos efectos son especialmente nocivos para la salud humana (12). Un último argumento es que el valor de la *accisa* se encuentra entre los más bajos de la Unión Europea —aunque este razonamiento también resulta válido para las gasolinas de automoción—. Este tipo de reformas tienen como principal aliado su moderadamente baja elasticidad precio (-0,81 según Sanz *et al.*, 2013), aunque en un contexto económico como el actual ha de tenerse en cuenta que el consumo de estos bienes es muy sensible al ciclo (las elasticidades renta son superiores a la unidad, como recientemente han computado Sanz *et al.*, 2013). Por tanto, el aumento en la fiscalidad de estos bienes es el corto factible, aunque los incrementos deberían ser moderados.

En el caso del tabaco, sus efectos sobre la salud son bien conocidos (Peto, 1992; International Agency for Research on Cancer, 2004). Como en otros consumos generadores de externalidades, los impuestos especiales son una vía de internalización de tales costes que en los países desarrollados suponen entre el 6 y el 15 por 100 de la totalidad del gasto sanitario (Prabhat y Chaloupka, 1999). Desde 2006, los cigarrillos han experimentado un aumento en su fiscalidad elevando fuertemente el tipo específico, compensándolo aunque solo parcialmente con una disminución del tipo *ad-valorem*, y aumentando el tipo mínimo de gravamen. Este tipo de cambios ha tratado de frenar, acertadamente, la sustitución por las marcas más baratas elevando el precio medio de la cajetilla. En 2008, una cajetilla de cigarrillos soportaba en media 1,64 euros en concepto de *accisa*, elevándose hasta 2,57 en 2012. Como respuesta a este aumento en la tributación se ha producido un proceso de sustitución de cigarrillos por picadura de liar. Concretamente, los datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares revelan que el peso de los cigarrillos en el gasto total en labores del tabaco ha caído 5 puntos entre 2006 y 2012. Al mismo tiempo, la picadura ha pasado de representar un exiguo 0,2 por 100 en 2006 al 6,3 por 100 en 2012. Por este motivo, en 2013 se aumentó fuertemente la tributación de la picadura hasta 22 euros (manteniendo el tipo *ad-valorem* en el 41,5 por 100). Dado que todas las labores del ta-

baco producen los mismos efectos nocivos sobre la salud, existen argumentos para incrementar la tributación de cigarros, picadura de liar y picadura de pipa en línea con lo sucedido en los últimos años con los cigarrillos.

Las accisas soportadas tanto por bebidas espirituosas como por la cerveza ocupan los últimos puestos dentro de la Unión Europea. Esta baja fiscalidad relativa contrasta con el consumo de alcohol existente en España, que se encuentra por encima de la media europea (9,99 frente 9,35 litros de alcohol puro). Sobre esta cuestión, la Comisión Europea ha apuntado que la mayoría de países, entre los que se encuentra España, no tienen en cuenta el impacto social y sanitario a la hora de fijar los tipos de gravamen de las bebidas con alcohol (las excepciones son Suecia, Finlandia, Dinamarca, Estonia e Irlanda). De hecho, en 2006 la Comisión Europea propuso incrementar la accisa mínima un 31 por 100 para forzar una subida en la fiscalidad de estos bienes. La evidencia internacional disponible refleja que los costes sociales —en sentido amplio— atribuibles al alcohol son elevados, con un rango de impacto superior al 1 por 100 del PIB. Algunos trabajos como el de Anderson y Baumberg (2006) lo han fijado para el caso europeo entre el 1,08 y el 3,2 por 100 del PIB. Sin embargo, la recaudación por *accisas* de alcohol y cerveza apenas superó en 2012 los 1.000 millones de euros, equivalentes a una cantidad inferior al 0,1 por 100 del PIB. En otras palabras, las *accisas* solo recuperan una pequeña parte de los costes sociales que generan. Por tanto, como apunta la Comisión Europea, existen argumentos para elevar la fiscalidad de tales bienes. No obstante, en una situación económica como la actual, un posible aumento en la fiscalidad de estos bienes debe tener en cuenta que las bebidas alcohólicas en su conjunto son más sensibles al precio de lo que podría suponerse (-1,01 según Sanz *et al.*, 2013). Por otra parte, como ha demostrado la reciente experiencia española, los efectos de sustitución con bebidas como cerveza y espirituosas son ciertamente importantes. Por tanto, para evitar situaciones como las vividas con los cigarrillos y la picadura de tabaco, parece razonable que futuras reformas sobre este tipo de bienes eleven al mismo tiempo la fiscalidad de todos ellos.

IV. CONCLUSIONES FINALES

La drástica caída en la recaudación del IVA experimentada en los primeros años de la crisis económica dejó ver, en toda su crudeza, la baja

efectividad recaudatoria que tradicionalmente ha tenido este impuesto. Los fuertes aumentos en los tipos de gravamen de 2010 y 2012 consiguieron recuperar un 80 por 100 de la pérdida recaudatoria generada por el pinchazo de la burbuja inmobiliaria. Con esas dos reformas consecutivas la recaudación en valores absolutos se situó en niveles similares a los existentes en 2005. Sin embargo, el citado problema de efectividad recaudatoria apenas ha sufrido cambio alguno. Llegado a este punto resulta necesario revisar en profundidad el impuesto, prestando especial atención al fraude fiscal, las bases sometidas a tipo reducido y los regímenes especiales.

La recaudación de los impuestos especiales también se ha visto afectada por la crisis aunque en mucha menor medida que el IVA. El impuesto especial sobre las labores del tabaco, en particular la parte que se ocupa de los cigarrillos, ha sido la que más cambios ha sufrido estos últimos años. De hecho, la fiscalidad de los cigarrillos ha aumentado fuertemente mediante el incremento de los tipos específicos (a fin de evitar el consumo de las marcas más baratas). En el resto de impuestos apenas ha habido modificaciones, incluyendo la falta de actualización de los tipos de gravamen para corregirlos de los efectos de la inflación. Este es, a nuestro juicio, el problema de la erosión en cuotas por efecto de la inflación, una de las líneas de reforma prioritarias que debe acometerse en el corto plazo.

NOTAS

(1) La Agencia Tributaria ofrece información del contrabando de cigarrillos en sus memorias anuales. Asimismo, existen estudios sobre fraude en el sector del tabaco efectuadas por las propias tabaquerías y algunas consultoras. Por ejemplo, según KMPG (2013), el contrabando de tabaco supuso en 2012 el 7 por 100 de todo el consumo realizado en España.

(2) Por ejemplo, para los años 1991 a 1993 referidos a Reino Unido, GEBAUER y PARSCHE (2003) computaron una media del 3,8 por 100, mientras que las estimaciones oficiales eran del 10 por 100 (HMRC, varios años).

(3) Cuesta creer, no obstante, que el nivel de incumplimiento estuviera por debajo del 5 por 100 si, como se muestra en los trabajos de SCHNEIDER (2010) y SCHNEIDER *et al.* (2010), el nivel de la economía sumergida se ha mantenido muy estable durante la citada fase expansiva.

(4) Obviamente, también la economía sumergida, con la que mantiene una estrecha relación. El nivel de la economía sumergida muestra un perfil creciente desde los años ochenta que se ha intensificado con la crisis económica (ARRAZOLA *et al.*, 2011; SARDÁ y GESTHA, 2014).

(5) No obstante, como se discute en diferentes trabajos (MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y BIRD, 2010; COMISIÓN EUROPEA, 2013), capturar econométricamente la relación entre ambas variables no resulta una tarea fácil ante las dificultades que entraña utilizar una medida cuantitativa adecuada de la corrupción.

(6) Existen otras alternativas de carácter más teórico como la introducción de un tipo único de IVA. Con este planteamiento, debatido en el conocido *Informe Mirrless*, en España se conseguiría una reforma neutral en recaudación aplicando un tipo único de IVA de, aproximadamente, el 16 por 100. En una reforma de este tipo, alrededor del 70 por 100 de los hogares de la primera decila perdería con este cambio.

(7) Estos cálculos no contemplan el posible aumento en los niveles de fraude que una medida de esta naturaleza podría generar. Se ha elegido el año 2009 para analizar la estructura de gastos de los hogares por ser el último año disponible sobre el que no se han producido modificaciones en los tipos de gravamen.

(8) Dadas las «ventajas» que el sistema simplificado tiene frente a la estimación directa, existen claros incentivos a dividir la empresa en varias unidades para mantener cada una de ellas en los regímenes objetivos (por este motivo, en 2012 se redujo el umbral para permanecer en módulos).

(9) Por ejemplo, en el caso de la restauración, estos índices son la potencia instalada, el número de mesas, la longitud de la barra, número de empleados, etcétera. El IVA repercutido así calculado no puede ser inferior a una cuantía mínima establecida en la norma.

(10) Una discusión de la reforma de los impuestos ambientales puede verse en el artículo de A. GAGO y X. LABANDEIRA de este mismo número.

(11) Al contrario de lo que sucede en aquellos donde la cuota se computa aplicando un porcentaje, como sucede en la electricidad o en el tipo *ad-valorem* aplicado a cigarrillos, cigarras y picadura de tabaco.

(12) Concretamente, un motor diésel de un vehículo mediano emite entre 20 y 30 microgramos de partículas por kilómetro recorrido, frente a menos de 5 microgramos de un motor de gasolina. Como ejemplo de la creciente preocupación de los gobiernos por los efectos del diésel sobre la salud, en 1990 el Estado de California clasificó las emisiones generadas por el gasoil como sustancias potencialmente generadoras de cáncer.

BIBLIOGRAFÍA

- AGHA, A., y Haughton, J. (1996), «Designing VAT Systems: Some Efficiency Consideration», *The Review of Economics and Statistics*, 78(2): 303-308.
- ANDERSON, P., y BAUMBERG, G. (2006), *Alcohol in Europe*, Institute of Alcohol Studies, Londres.
- AIZENMAN, J., y JINJARAK, Y. (2008), «The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence», *Journal of International Trade and Development*, 17: 391-410.
- ARRAZOLA, M.; HEVIA, J.; MAULEÓN, I., y SÁNCHEZ, R. (2011). «La economía sumergida en España». En Dos ensayos de actualidad sobre la economía española. Madrid, Fundación de las Cajas de Ahorros.
- BIRD, R. (2010), «Sistemas fiscales e investigación fiscal: ¿hay pruebas de convergencia?», *Papeles de Economía Española*, 125-126: 34-61.
- CAMARERO, J. (2010), «El 'fraude carrusel' en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo», *Cuadernos de Formación*, 11, art. 27/10. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CASIN, I. (2012), «Modificaciones en el 'sistema de módulos'. La estimación objetiva en el IRPF», *Técnica Tributaria*, 38.
- CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOLOGICAS (2013), Barómetro de septiembre de 2013.
- CHRISTIE, E., y HOLZNER, M. (2006), «What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment based on European Data», Working Paper, número 40.
- CNOSSEN, S. (2010). «La economía de los impuestos especiales». *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, 125/126, pp. 270-285.

- COMISIÓN EUROPEA (2004), «European Tax Survey». Working Paper n.º 3. Directorate General Taxation and Customs Union.
- (2013), *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states*.
- (2014), *EU Anti-Corruption Report. Spain*.
- DE PAULA, A., y SCHENKMAN, J.A. (2010), «Value-Added taxes, chain effects and informality», *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2: 195-221.
- DÍAZ, C., y ROMERO, D. (1993), «Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Serie 1986-1991». Papeles de Trabajo número 8/93. Instituto de Estudios Fiscales.
- (1994), «Evaluación del Fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Serie 1986-1992». Papeles de Trabajo n.º 7/94. Instituto de Estudios Fiscales.
- DURÁN-CABRÉ, J.M. (2013), «Los impuestos sobre el consumo en el sistema fiscal español: revisión y propuestas de reforma», en A. ESTELLER-MORÉ y J.M. DURÁN-CABRÉ (Dir.), *Por una verdadera reforma fiscal*, Ariel, e-book.
- EBRILL, L.; KEEN, M.; BODIN, J.-P., y SUMMERS, V. (2001), «The Modern VAT», International Monetary Fund, Washington.
- EUROSTAT (2013). «Taxation trends in the European Union. Data for the EU-Member States, Iceland and Norway». Eurostat: Luxembourg.
- FRONDEL, M.; RITTER, N., y VANCE, C. (2012), «Heterogeneity in the rebound effect: Further evidence for Germany», *Energy Economics*, 34: 461-467.
- GEBAUER, A., y PARSCHKE, R. (2003), «Evasion of Value-Added Taxes in Europe: IFO Approach to Estimating the Evasion of Value-Added Taxes on the Basis of National Accounts Data (NAD)», *CESifo DICE Report*, 2: 40-44.
- GÓMEZ DE ENTERRÍA, P.; MELIS, P., y ROMERO, D. (1998), «Evaluación del cumplimiento en el IVA: revisión de las estimaciones años 1990 a 1994». Papeles de Trabajo n.º 18/98. Instituto de Estudios Fiscales.
- GREENING, L.A.; GREENE, D.L., y DIFIGLIO, C. (2000), «Energy efficiency and consumption –the rebound effect– a survey», *Energy Policy*, 28: 119-132.
- HMRC (2010), *Measuring Tax Gap 2010*.
- (2011), *Provisional VAT Gap Estimates: Official Statistics Release*.
- (2012), *Additional Information about the Tax Gap*, Appendix 2. House of Commons Treasury Committee, Closing the Tax Gap: HMRC's Record at Ensuring Tax Compliance: Government Response to the Committee's Twenty-ninth Report of Session 2010-12, First Special Report of Session 2012-13, May 2012. The Stationery Office Limited, Londres.
- (2012a), *Measuring Tax Gap 2012*.
- (2004), *IARC Monographs on the Evaluation of Carcinogenic Risks to Humans Tobacco. Smoke and Involuntary Smoking*, World Health Organization, Lyon.
- IARC (2004). *IARC Monographs on the Evaluation of Carcinogenic Risks to Humans*, vol. 83, Tobacco Smoke and Involuntary Smoking, Lyon.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2012), «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2011». Documento de Trabajo n.º 19.
- KEEN, M., y SMITH, S. (2007), «VAT fraud and evasion: what do we know, and what can be done?». Working Paper n.º 07/31. International Monetary Fund.

<p>KPMG (2013), «Project Star: Spain». Mimeo.</p> <p>MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y BIRD, R. (2010), «El impuesto sobre el Valor Añadido: ¿hacia delante y hacia arriba?», <i>PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA</i>, 125-126: 223-261.</p> <p>MATHEWS, K. (2003), «VAT Evasion and VAT Avoidance: Is there a European Laffer Curve for VAT?», <i>International Review of Applied Economics</i>, 17(1): 105-114.</p> <p>MIRRLIESS, J.; ADAM, S.; BESLEY, T.; BLUNDELL, R.; BOND, S.; CHOTE, R.; GAMMIE, M.; JOHNSON, P.; MYLES, G., y POTERBA, J. (2011), <i>Tax by design</i>, Institute for Fiscal Studies, Londres.</p> <p>NAM, CH.-W.; PARSCHE, R., y SCHADEN, B. (2001), «Measurement of Value Added Tax Evasion in Selected EU Countries on the Basis of National Accounts Data», <i>Ifo Studies</i>, 47(2): 135.</p> <p>OECD (2012), <i>Consumption tax trends 2012. VAT/GST and Excise rates, trends and administration issues</i>, OECD publishing.</p> <p>PETO, R.; LÓPEZ, A.D.; BOREHAM, J.; THUN, M.J., y HEATH, C.W. (1992), «Mortality from tobacco in developed countries: indirect estimation from national vital statistics», <i>Lancet</i>, 339: 1268-1278.</p> <p>PRABHAT, J., y CHALOUPIKA, F.J. (1999), <i>Curbing the epidemic governments and the economics of tobacco control</i>, The World Bank.</p> <p>RECKON (2009), <i>Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States</i>.</p> <p>RODRÍGUEZ, J.G., y ADIEGO, M. (2010), <i>Impuesto sobre el Valor Añadido en España: divergencia entre la recaudación teórica y la recaudación real (2006-2008)</i>, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.</p> <p>ROMERO, D., y SANZ, J.F. (2013), «Evolución de los tipos de IVA aplicados en España durante la crisis económica; análisis comparado», <i>Cuadernos de Información Económica</i>, 235: 1-11.</p>	<p>ROMERO, D.; SANZ, J.F., y CASTAÑER, J.M. (2013), «Sobre la regresividad de la imposición indirecta en España en tiempos de crisis: Un análisis con microdatos de hogares», <i>PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA</i>, 135: 172-184.</p> <p>SANZ, I. (2013), «La política fiscal y el crecimiento económico: ¿qué nos dice la evidencia macroeconómica?», en M. MARÍN, G. ELORRIAGA y J.F. SANZ-SANZ (Coords.), <i>Una reforma fiscal para el crecimiento y el empleo</i>, Fundación FAES, pp. 45-79.</p> <p>SANZ, J.F., y ROMERO, D. (2012a), «The budgetary measures introduced during the new government's 100 days: proactivity in the right direction», <i>Spanish Economic and Financial Outlook</i>, 1: 56-72.</p> <p>— (2012b), «2013 budget: impact on fiscal consolidation», <i>Spanish Economic and Financial Outlook</i>, 4: 35-49.</p> <p>SANZ, J.F.; ROMERO, D., y CASTAÑER, J.M. (2013), <i>El análisis de los impuestos indirectos a partir de la Encuesta de Presupuestos Familiares. El Simulador de Impuestos Indirectos de la Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCASindi)</i>, Fundación de las Cajas de Ahorros, Madrid.</p> <p>SARDÁ, J., y GESTHA (2014), «La economía sumergida pasa factura. El avance del fraude en España durante la crisis». Disponible en: http://www.gestha.es/archivos/actualidad/2014/2014-01-29_INFORME_LaEconomiaSumergidaPasaFactura.pdf.</p> <p>SCHNEIDER, F. (2010), «Size and Development of the Shadow Economy of 31 European Countries from 2003 to 2010». Mimeo.</p> <p>SCHNEIDER, F.; BUEHN, A., y MONTENEGRO, C.E. (2010), «Shadow Economies All Over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007». Policy Research Working Paper n.º 5356. World Bank.</p>
--	--

EL GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS SOCIETARIOS: ALTERNATIVAS VIABLES (*)

Lourdes JEREZ BARROSO

Universidad de Extremadura

Resumen

Este trabajo revisa el diseño del impuesto sobre sociedades español, con el objetivo de detectar los problemas que plantea y los retos a los que se enfrenta en un contexto económico globalizado, y proponer alternativas viables de reforma orientadas a favorecer la competitividad y el crecimiento económico. La revisión efectuada pone de manifiesto que el impuesto es complejo, no es neutral con respecto a las principales decisiones empresariales y su capacidad recaudatoria se ha reducido considerablemente en los últimos años. Se propone simplificar su estructura, igualar el tratamiento fiscal del coste de las fuentes alternativas de financiación (propia/ajena) y reducir el tipo impositivo nominal.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades, reforma fiscal.

Abstract

The purpose of this article is to review of the current design of the Spanish Corporate Tax with the aim of detect its main drawbacks and challenges in a global economic context as well as the potential alternative to reform this tax to improve the competitiveness and economic growth in our country. According to our study, the configuration of this tax is reasonably complex and disturbs the main entrepreneurial decisions. Likewise, its capacity for revenue collection has been reduced substantially in recent years. In order to overcome these limitations, some potential solutions could be implemented such as a simplification of its structure, the reduction of the nominal tax rate or the equalization of the fiscal treatment of costs in alternative sources of funding (internal/external).

Key words: Corporate Tax, fiscal reform.

JEL classification: H20, H25, M41.

I. INTRODUCCIÓN

IMPULSAR el crecimiento económico y la creación de puestos de trabajo sigue siendo un reto fundamental en la economía española. Ante este importante desafío, el sistema fiscal juega un papel relevante y, en especial, el impuesto sobre sociedades (IS), cuyo diseño influye en las decisiones de inversión y financiación de las empresas, motores del desarrollo económico en cualquier país.

En una economía abierta con movilidad de capitales y un mercado integrado, como sucede en la Unión Europea (UE), un impuesto sobre sociedades establecido en origen influye en la decisión de inversión de las empresas en una triple dimensión: dónde localizar la inversión, cuánto se invierte y dónde se declaran los beneficios. Unido a lo anterior, el tratamiento que se dé al coste de las fuentes alternativas de financiación alterará también las decisiones de financiación. En la mayoría de los países europeos y en España, el diseño de la base imponible introduce un incentivo a favor del endeudamiento como fuente de financiación de los proyectos de inversión. Este sesgo favorece a las empresas que tienen mayor facilidad de acceso a la financiación ajena, normalmente las más consolidadas, elevando sus ratios de endeudamiento y haciéndolas más vulnerables a las fluctuaciones de la economía, lo que afectará negativamente al crecimiento económico de los países.

Ante esta situación, consideramos de interés revisar los elementos fundamentales de la estructura del impuesto sobre sociedades español, con la finalidad de proponer alternativas de reforma viables en el contexto de la actual crisis económica, orientando la reforma a favorecer la competitividad de nuestro país y lograr así el deseado crecimiento económico. Este es el objetivo que nos proponemos en este trabajo. Para ello, en la sección II repasaremos brevemente los argumentos que justifican la existencia del impuesto sobre sociedades en el sistema fiscal y las funciones que desarrolla en la práctica. A continuación, en la sección III realizaremos un análisis comparado de sus elementos clave en el entorno europeo, con la finalidad de detectar sus debilidades y los retos a los que se enfrenta su diseño. En la sección IV abordaremos las alternativas viables de reforma del impuesto que permitan superar las deficiencias detectadas. Finalmente, en la sección V se ofrece un resumen de las principales conclusiones.

II. JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ESTRUCTURA Y FUNCIONES EN ESPAÑA

Al abordar este trabajo resulta de interés reflexionar acerca de las funciones que debería desempeñar el impuesto sobre sociedades dentro del sistema fiscal y comprobar si en su aplicación prác-

tica cumple los objetivos o funciones que tiene encomendadas.

Entre los argumentos que justifican su existencia (1), probablemente el de mayor peso sea su función complementaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), tratando de gravar toda la renta generada. Recordemos que su base imponible, Y_{IS} , grava la diferencia entre los ingresos totales de la empresa (R), tanto corrientes como de capital, menos los costes corrientes (C), la amortización de los activos (A) y los intereses pagados por la financiación ajena (I):

$$Y_{IS} = R - C - A - I \quad [1]$$

En el IRPF, la base imponible, Y_{IRPF} , la integran los sueldos y salarios (W), los dividendos (D), los intereses (I), otras rentas del capital (RC), las ganancias y pérdidas de capital realizadas ($\Delta \nabla K_R$) y los rendimientos de actividades económicas (RAE):

$$Y_{IRPF} = W + D + I + RC + \Delta \nabla K_R + RAE \quad [2]$$

Si no existiese el impuesto sobre sociedades, el beneficio no distribuido de las sociedades podría quedar exento de gravamen, o diferirse en el tiempo hasta que el accionista decidiese vender sus acciones, momento en el que tributaría como ganancia de capital en el IRPF vía incremento de valor de las mismas. Esta razón de ser del impuesto cobra especial relevancia en el caso de accionistas no residentes (no sujetos al IRPF español), situación cada vez más frecuente en la actualidad. Atendiendo a su función de complemento de la imposición personal, en la base imponible del IS no se deberían gravar rentas gravadas a nivel personal.

Otra razón importante para mantener el impuesto sobre Sociedades en el sistema fiscal es su utilización como instrumento de política económica, incentivando o limitando las actividades consideradas por el gobierno de interés o indeseables para la sociedad. En la situación actual de crisis económica, el impuesto debería servir para atraer la inversión a nuestro país y contribuir así al crecimiento económico.

Sin embargo, al observar la aplicación práctica del impuesto sobre sociedades español, detectamos algunos fallos en relación con estas funciones. Por una parte, en su papel de complemento de la imposición personal, el impuesto falla porque grava rentas ya gravadas a nivel personal y porque no consigue gravar toda la renta obtenida por las socieda-

des en España. Como instrumento de política económica también falla porque no logra atraer la inversión a nuestro país.

Al complementar la imposición personal, el doble gravamen se produce porque la base imponible del IS grava los beneficios distribuidos o dividendos (no deducibles en [1]), y posteriormente son gravados de nuevo en el IRPF, produciéndose no solo la doble imposición de estas rentas sino también un sesgo a favor del endeudamiento como fuente de financiación empresarial.

Ese incentivo a la financiación ajena puede tener efectos negativos sobre el crecimiento económico porque eleva los ratios de endeudamiento de las empresas por encima de los niveles que serían deseables desde un punto de vista económico, debilitando su capacidad para afrontar situaciones económicas adversas, como la que atraviesa España en la actualidad. Como se sabe, muchas empresas han tenido que cerrar por no poder afrontar el pago de los intereses derivados del elevado endeudamiento asumido. Este sesgo también perjudica el crecimiento económico porque está penalizando la inversión financiada con recursos propios y con ello a las empresas de nueva creación que suelen tener mayor dificultad de acceso al crédito. También tiene efectos negativos sobre la recaudación del impuesto, al reducir su base imponible.

Existe evidencia del considerable impacto que tiene sobre la elección de la fuente de financiación de los proyectos de inversión. Por ejemplo, un trabajo de Huizinga, Laeven y Nicodème (2008) para la Unión Europea durante el periodo 1994-2003 puso de manifiesto que un incremento de un 10 por 100 en el tipo nominal de un país provocaba un incremento en el endeudamiento de las empresas de un 1,8 por 100. El trabajo también ofrece evidencia sobre el efecto que tienen los incrementos en los tipos en la reasignación del endeudamiento de las multinacionales entre distintos países, porque, a igualdad del resto de condiciones, se endeudan en los países con mayor tipo nominal buscando el máximo ahorro fiscal.

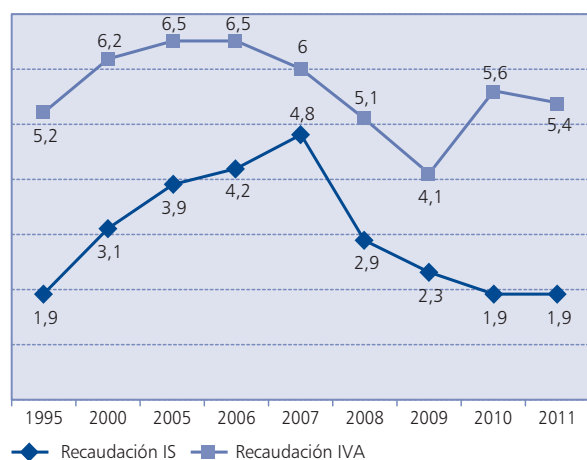
Otro fallo del impuesto sobre sociedades español en su función de complemento de la imposición personal es que con la actual legislación no se garantiza que toda la renta generada por las sociedades en España sea sometida a gravamen. Este fallo se debe a que la legislación no logra impedir en la práctica la manipulación de las bases imponibles de las empresas multinacionales, de manera que estas

transfieren sus beneficios hacia países con tipos impositivos nominales más bajos (2). Encontramos ejemplos conocidos, como Google o Apple, que transfieren la mayor parte de los beneficios generados en España hacia países con tipos nominales inferiores. Entre los países receptores, destaca Irlanda por el elevado número de empresas multinacionales que han establecido allí sus filiales con ese objetivo, atraídas por uno de los tipos nominales más reducidos de la UE-28 (12,5 por 100).

En el gráfico 1 puede apreciarse esta pérdida de capacidad recaudatoria del impuesto si observamos su evolución desde 1995 a 2011 en relación con la del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Desde 2007 comenzó a descender la recaudación proporcionada por ambos tributos. Sin embargo, en el caso del IVA consiguió remontar a partir de 2010, senda que no siguió la recaudación del impuesto sobre sociedades, que continuó cayendo hasta mínimos históricos (en el periodo 2007-2011 registró un descenso de 2,9 puntos, es decir, del 60,41 por 100). Esta reducción encuentra justificación, en principio, en el descenso de la actividad económica en el contexto de la crisis, pero no se sostiene en exclusiva por la crisis económica, pues la recaudación del IVA, también

GRÁFICO 1
EVOLUCIÓN RECAUDACIÓN IS-IVA
(PORCENTAJE DEL PIB)
EN ESPAÑA (1995-2011)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2013a).

vinculada al ciclo económico, no ha registrado un descenso tan continuado en el tiempo. En el caso del IVA, el incremento de los tipos impositivos en 2010 y 2012 ha tenido un efecto positivo sobre la recaudación, pero en el impuesto sobre sociedades las medidas adoptadas en la legislación para incrementar la recaudación no han tenido los efectos deseados.

Finalmente, el impuesto sobre sociedades también falla como instrumento de política económica. Para valorar el cumplimiento de esta función, la cuestión relevante es qué papel desarrolla para atraer la inversión a nuestro país. Con respecto a esta cuestión, Auerbach, Devereux y Simpson (2010) ilustran el proceso de decisión de inversión de una multinacional americana cuando quiere entrar en el mercado europeo, poniendo de manifiesto que la decisión de inversión engloba una serie de decisiones parciales y cómo el impuesto sobre sociedades de un país influye en cada una de ellas a través de distintos tipos impositivos (el medio efectivo, el marginal efectivo y el nominal).

En primer lugar, la empresa multinacional tendrá que decidir si entra en el mercado europeo produciendo en Estados Unidos y exportando o produciendo en el extranjero, y para ello evaluará la renta neta de impuestos derivada de cada estrategia. En esta decisión, el tipo impositivo relevante es el tipo impositivo medio efectivo (generalmente, ratio entre la cuota líquida y el beneficio antes de impuestos). El tipo medio efectivo proporciona información conjunta sobre la base imponible, el tipo nominal y las deducciones en la cuota íntegra, y permite comparar la influencia del impuesto sobre sociedades de un país sobre la decisión de localización empresarial con respecto al resto de países competidores, dado que las empresas eligen la localización que les ofrece el beneficio más alto después del impuesto.

En segundo lugar, si la empresa opta por producir en Europa debe decidir en qué país localizar la producción, decisión que también depende fiscalmente del tipo impositivo medio efectivo, porque se adopta en función de la rentabilidad neta de impuestos de cada opción.

Una vez elegido el país de localización, la multinacional debe decidir el nivel de inversión. Siguiendo un modelo neoclásico, invertirá hasta el punto en el que el producto marginal del capital iguale al coste de uso. La influencia del impuesto sobre sociedades sobre el coste de uso del capital y, por

tanto, sobre el nivel de inversión se mide a través del tipo impositivo marginal efectivo, que representa el impuesto adicional pagado por la última unidad monetaria invertida.

Por último, si la empresa genera beneficios, la multinacional podrá decidir en qué país declararlos en la medida en que pueda transferirlos hacia países con un impuesto sobre sociedades más bajo. En esta decisión, el tipo relevante es el nominal.

Por tanto, son tres los tipos impositivos que influyen en la decisión de inversión, de forma que su nivel en el impuesto sobre sociedades español con respecto a la media UE-28 sirve para valorar la capacidad o potencialidad de nuestro impuesto para atraer la inversión.

Sanz, Romero y Barruso (2011) analizaron los niveles de imposición efectiva por impuesto sobre sociedades soportada por la inversión en la Unión Europea en 2009. Con respecto a la situación de España, concluyen que nuestro país se encontraba en dicha fecha entre los que exigían una mayor factura fiscal, media y marginal, por unidad de inversión realizada en su territorio. El alto nivel de imposición efectiva se debía, en parte, al elevado tipo impositivo nominal con respecto a la media UE-27. Esta situación persiste en la actualidad, como evidencia el estudio de la Comisión Europea (2013b). Así, podemos concluir que el impuesto sobre sociedades español también falla como instrumento de política económica, porque no es competitivo para atraer la inversión a nuestro país. A continuación analizaremos con detalle nuestra situación relativa en la Unión Europea.

III. COMPETITIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL EN EL CONTEXTO EUROPEO

El nivel de imposición efectiva (media y marginal) en el impuesto sobre sociedades de un país con respecto a los países próximos geográficamente determina su capacidad para atraer inversión. Este nivel depende de los principales elementos de la estructura del impuesto: base imponible, tipo impositivo nominal y deducciones en la cuota íntegra así como de la existencia de regímenes y tratamientos especiales. En las siguientes subsecciones revisaremos la situación relativa de España con respecto a la Unión Europea, tanto en relación a estos factores como al nivel de imposición efectiva y a la capacidad recaudatoria de nuestro impuesto.

1. Elementos determinantes de la imposición efectiva: base imponible, tipo nominal, deducciones en la cuota íntegra y regímenes y tratamientos especiales

Los aspectos fundamentales para apreciar la amplitud de la base imponible son los relativos a las amortizaciones fiscalmente admitidas (*A*), los intereses fiscalmente deducibles (*I*) y la compensación de pérdidas (bases imponibles negativas de ejercicios anteriores).

En relación con las amortizaciones, el sistema de amortización utilizado preferentemente en la Unión Europea es el lineal. La tendencia observada desde mediados de la década de los noventa ha sido reducir la vida útil de los activos, especialmente de los inmuebles, para aproximar la cantidad fiscalmente deducible en concepto de amortización (*A*) a la verdadera depreciación económica (véanse Sanz, Romero y Barruso, 2011; Comisión Europea, 2013a).

En España, el sistema de amortización lineal también es el utilizado con generalidad, puesto que el degresivo de porcentaje constante o de suma de dígitos no está permitido para edificios, mobiliario ni enseres. Sin embargo, no hemos seguido la tendencia europea. En 2009, España se encontraba junto con Austria y Alemania entre los tres países de la UE-15 con el periodo de amortización más amplio para los edificios (33,3 años), y existía un alto grado de dispersión en cuanto a la cantidad fiscalmente deducible (*A*) en función del tipo de activo en el que se materializaba la inversión (Sanz, Romero y Barruso, 2011). Durante los últimos años incluso se ha permitido la amortización libre de los activos de manera generalizada como fórmula para incentivar la inversión, pero desde el 31 de marzo de 2012 esta posibilidad quedó derogada, volviendo a los esquemas tradicionales de amortización (3). No obstante, la dispersión en la cantidad fiscalmente deducible (*A*) se mantiene en la actualidad, sin que haya coincidencia en la mayoría de los casos con la verdadera depreciación económica de los activos.

Con respecto a los intereses (*I*) deducibles, desde la Comisión Europea se ha instado a los países miembros a eliminar, o al menos reducir, el sesgo que introducen en el impuesto a favor del endeudamiento como fuente de financiación de los proyectos de inversión (4). Concretamente, tres países recibieron en 2012 la recomendación explícita de hacerlo: Francia, Malta y España. En España se introdujo un límite a la deducción de los gastos financieros netos (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de

marzo), concepto que no coincide exactamente con los intereses fiscalmente deducibles (I). Francia también limitó la deducción de intereses. Sin embargo, estas limitaciones han parecido insuficientes a la Comisión y en 2013 ha mantenido la recomendación para estos países y la ha ampliado a Luxemburgo y Suecia (5). Siguiendo esta recomendación de la Comisión Europea, otros países como Portugal, Alemania, Países Bajos, Suecia, Finlandia y Dinamarca también han limitado la deducción de intereses.

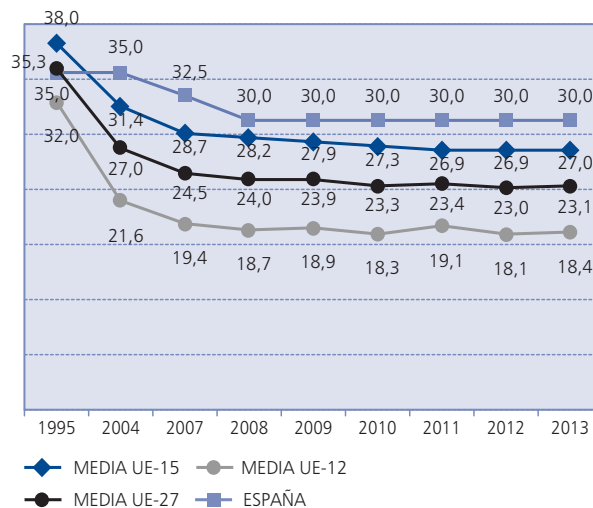
Por último, en relación con la compensación de pérdidas, la generalidad en la Unión Europea durante el periodo 1995-2013 ha sido permitir la compensación con bases imponibles positivas de ejercicios futuros, bien de manera indefinida (en países como Austria, Dinamarca, Irlanda, Italia, Eslovaquia o Suecia) o en plazos que suelen oscilar entre 5 y 10 años (por ejemplo, en Chipre, Grecia y Polonia: 5 años; en Eslovaquia: 7 años, y en Finlandia: 10 años). En España, la compensación de pérdidas también se efectúa con bases imponibles positivas futuras y el plazo es de 18 años. A pesar de la diversidad de plazos en la Unión Europea, en 2012 y 2013 se aprecia una tendencia común a limitar la cuantía de la base imponible negativa que se puede compensar en un ejercicio, con una clara finalidad recaudatoria. En España, este límite a la compensación se ha introducido para las grandes empresas.

En el contexto de la crisis económica, la Comisión Europea está recomendando a los países miembros la ampliación de la base imponible del IS con el objetivo de asegurar una recaudación suficiente y contribuir con ello al necesario equilibrio presupuestario (véase Comisión Europea, 2013a y b).

Otro elemento que influye en la imposición efectiva del impuesto sobre sociedades es el tipo impositivo nominal. El gráfico 2 nos ofrece su evolución en la UE-28 durante el periodo 1995-2013.

Desde mediados de los años noventa hasta 2013, el tipo nominal para la media UE-28 ha descendido 12,7 puntos. Esta reducción se intensificó especialmente desde 2004, al incorporarse a la UE el bloque de diez países del Este con tipos nominales muy bajos con respecto a los vigentes en la UE-15 en dicha fecha, tipos que además siguieron bajando con posterioridad a su entrada en la UE. A partir de 2007, la crisis económica fue suavizando esta tendencia y después la frenó durante 2012 y 2013. Incluso se ha producido una ligera subida en el área del euro. No obstante, los países de la UE-12 siguen manteniendo los tipos nominales

GRÁFICO 2
EVOLUCIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO NOMINAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UNIÓN EUROPEA Y EN ESPAÑA (1995-2013)



Nota: La media en 2013 para la Unión Europea incorpora Croacia; es media UE-28.
Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2013a).

más bajos de la UE (a excepción de Malta, que no ha modificado su tipo desde 1995).

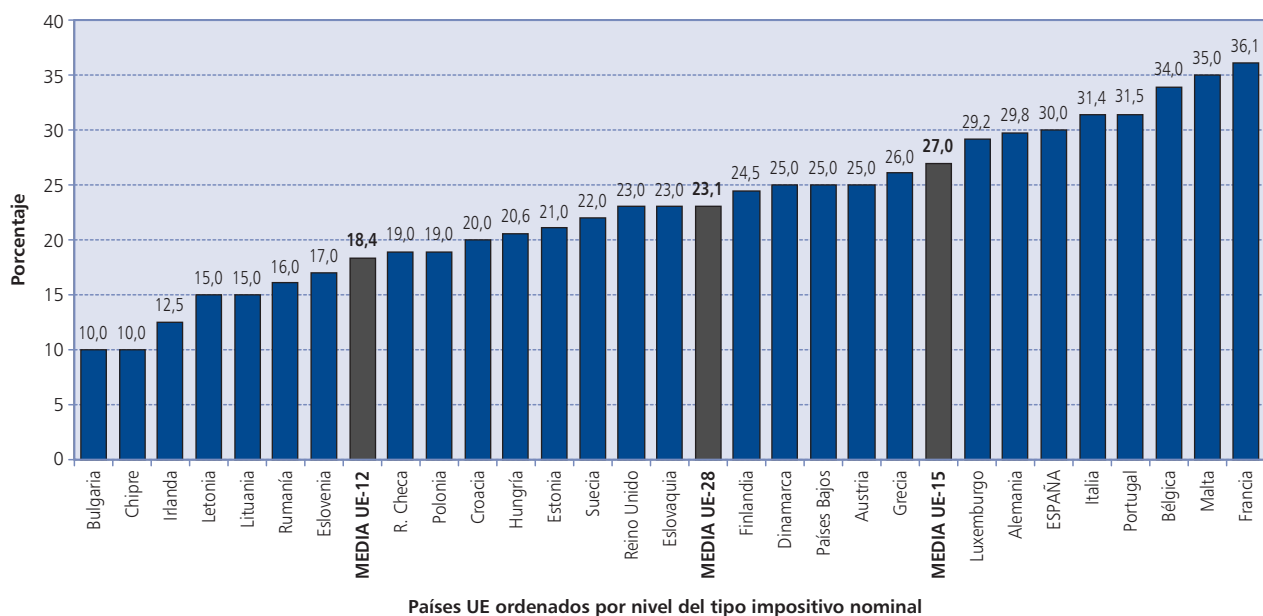
Aunque la tendencia a reducir los tipos nominales ha sido bastante general, estos varían considerablemente entre países, pasando en 2013 del mínimo del 10 por 100 en Bulgaria o Chipre al máximo de Francia (36,1 por 100), como puede apreciarse en el gráfico 3.

En España, con un tipo impositivo nominal del 30 por 100, nos encontramos 6,9 puntos por encima de la media UE-28 (23,1 por 100) y, junto con Italia, Portugal, Bélgica, Malta y Francia, entre los países con mayor imposición nominal por el IS en 2013. Este resultado del tipo nominal no favorece nuestra competitividad en relación a nuestros socios.

Por lo que respecta a las deducciones en la cuota íntegra, determinantes de los niveles de imposición efectiva, la mayoría de países de la Unión Europea las introducen para incentivar la inversión. Durante los últimos años, dada la necesidad de estimular el crecimiento y la competitividad, los países han prestado una especial atención a la deducción por in-

GRÁFICO 3

TIPO IMPOSITIVO NOMINAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UNIÓN EUROPEA (2013)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2013a).

versión en investigación y desarrollo (I+D). La tendencia generalizada ha sido simplificar estos incentivos y extenderlos a las actividades de innovación tecnológica. Más de un tercio de países miembros han modificado sus incentivos a la inversión en I+D en 2012 y 2013. La mayoría los han reformado hacia esquemas más simples y generosos (República Checa, Irlanda, Grecia, Países Bajos y Rumanía), o los han ampliado incluyendo actividades de innovación (Francia, República Checa, Hungría). Además, algunos países han introducido beneficios fiscales para fomentar el emprendimiento y la creación de *start ups*, entre ellos España junto con Bélgica, Irlanda, Italia y Hungría.

En España tradicionalmente existían múltiples incentivos en la cuota íntegra para diversas actuaciones empresariales, aunque en 2006 se inició una reducción progresiva de los mismos y los vigentes en la actualidad tratan de fomentar principalmente la investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i), la protección del medio ambiente, la formación del personal en las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), la inversión en determinados activos y la creación de empleo.

En nuestra opinión, la cuestión relevante sobre los incentivos a la inversión es si son eficaces. Es importante evaluarlos regularmente para contrastar su grado de eficacia. En este sentido, la Comisión Europea publicó en 2009 unas directrices específicas para medir el impacto de los incentivos sobre la inversión en I+D privada en pequeñas y grandes empresas, la pérdida de recaudación que provocan y si su diseño es internacionalmente competitivo (6). Entre los países que van a evaluar la eficacia de sus incentivos en 2013, siguiendo esta recomendación, se encuentra Irlanda.

En España, los escasos estudios aplicados sobre la eficacia de los incentivos a la inversión en el impuesto sobre sociedades han puesto de manifiesto su limitada capacidad para alcanzar los objetivos que pretenden. Romero y Sanz (2007) constataron que la elasticidad de respuesta de la inversión al importe neto del impuesto es muy baja, de forma que los incentivos no generan un mayor nivel de inversión. Las empresas que invierten en I+D tienen una estrategia a largo plazo y también lo harían sin estos incentivos. Estudios posteriores de Corchuelo y Martínez-Ros (2008) y Labeaga y Martínez-Ros (2012) confirman estos resultados.

Los regímenes y tratamientos especiales también influyen en el nivel de imposición efectiva del impuesto sobre sociedades. Muchos países en la Unión Europea mantienen en sus impuestos exenciones, desgravaciones, tipos impositivos reducidos y regímenes especiales para determinados sujetos pasivos. Un tratamiento especial frecuente es el relativo a la pequeña y mediana empresa (pyme), que teóricamente tiene una fiscalidad más reducida.

En España el 99,8 por 100 de las empresas son pymes y tributan en el régimen especial de empresas de reducida dimensión (7), en el que se benefician, entre otros incentivos, de libertad de amortización, amortizaciones aceleradas, la posibilidad de dotar provisiones globales por posibles insolvencias de deudores y tipos impositivos nominales más bajos. Sin embargo, este régimen fiscal especial no parece garantizar, en la práctica, una menor tributación ya que están sometidas a los tipos impositivos efectivos más altos, como demuestra el trabajo de Paredes (2006), principalmente porque se encuentran entre las empresas que menos aplican las deducciones en la cuota íntegra.

2. Imposición efectiva del impuesto sobre sociedades: tipos medios y marginales

La evolución del tipo impositivo medio efectivo en la Unión Europea desde mediados de la década de los noventa hasta la actualidad ha sido la misma que la del tipo nominal. Según datos de la Comisión Europea (2013a), en 2010, 2011 y 2012 se registraron los valores más bajos de todo el periodo y su reducción se ha estabilizado. Los tipos medios efectivos más bajos se encuentran en los países de la UE-12, en gran parte debido a sus bajos tipos nominales.

Sanz, Romero y Barruso (2011) analizaron los niveles de imposición efectiva existente en los 27 países de la Unión Europea durante el periodo 1996-2009. En su trabajo observan que la fiscalidad media de la inversión en España se encontraba en 2009 entre las más altas. Esta situación persiste en la actualidad, como revela la Comisión Europea (2013a) (8). En 2012, para la UE-27 el tipo impositivo medio efectivo fue del 20,9 por 100, pero existe una gran dispersión entre los países miembros. Todos los países de la UE-15, excepto Dinamarca, Irlanda y Grecia, tienen tipos medios efectivos del 23 por 100 o más altos (la media de la UE-15 es del 24,7 por 100). Todos los nuevos países miembros,

UE-12, excepto Malta, tienen tipos medios efectivos por debajo del 20 por 100 (la media de la UE-12 es del 16,3 por 100). Los tipos medios efectivos más bajos se encuentran en Bulgaria, Chipre y Letonia, y los más altos en Francia, Malta y España. Nuestra situación relativa en la Unión Europea por tanto no es buena, no tenemos un impuesto sobre sociedades atractivo para incentivar la localización de empresas en nuestro país.

Asimismo, también existe en la Unión Europea una gran dispersión en relación con el tipo relevante para decidir el nivel de inversión: el tipo impositivo marginal efectivo. Este varía en función del tipo de activo en el que se materialice la inversión y de la fuente de financiación (ajena/propia). El trabajo de Sanz, Romero y Barruso (2011) puso de manifiesto que en 2009 España tenía el cuarto tipo marginal efectivo más elevado de todos los países de la Unión Europea, muy por encima de la media en cualquiera de sus versiones. En 2012, según datos de la Comisión Europea (2013b), se mantiene la dispersión en los tipos marginales efectivos en función de la fuente de financiación, siendo Francia, Malta, Luxemburgo, Portugal y Bélgica los países con el diferencial más alto. España sigue siendo uno de los países con la fiscalidad marginal efectiva más elevada.

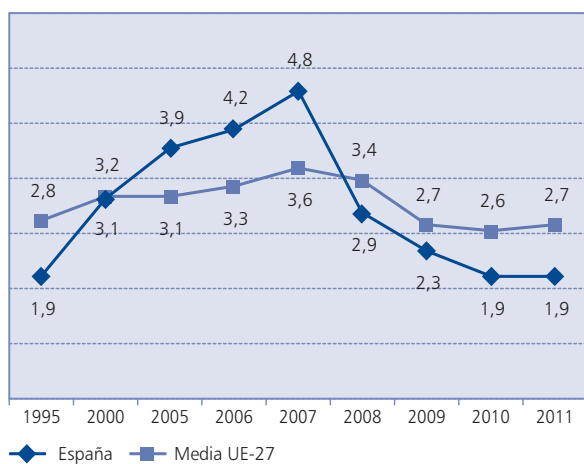
3. Capacidad recaudatoria del impuesto sobre sociedades

Finalmente, aunque el impuesto sobre sociedades como herramienta de política económica debe atender a objetivos económicos y no recaudatorios, resulta de interés observar su capacidad recaudatoria durante los últimos años. El gráfico 4 presenta la evolución de la recaudación del impuesto sobre sociedades en la Unión Europea y en España durante el periodo 1995-2011.

En el gráfico 4 se aprecia que la recaudación del impuesto sobre sociedades aumentó hasta 2007, a pesar de la intensa reducción observada en el tipo impositivo nominal, pero desde 2007 a 2010 se redujo en un 27,77 por 100 en la Unión Europea, debido a la caída del beneficio empresarial por la crisis económica. En España, como vimos, esa reducción fue mucho más intensa (60,41 por 100).

Desde 2010 la recaudación se ha recuperado en la Unión Europea, pero en España la caída en la recaudación prácticamente no ha cesado. Según datos de la AEAT (2013) en su *Informe Anual de Recaudación Tributaria*, en el último ejercicio liquidado

GRÁFICO 4
EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (PORCENTAJE DEL PIB) EN ESPAÑA-UNIÓN EUROPEA (1995-2011)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2013a).

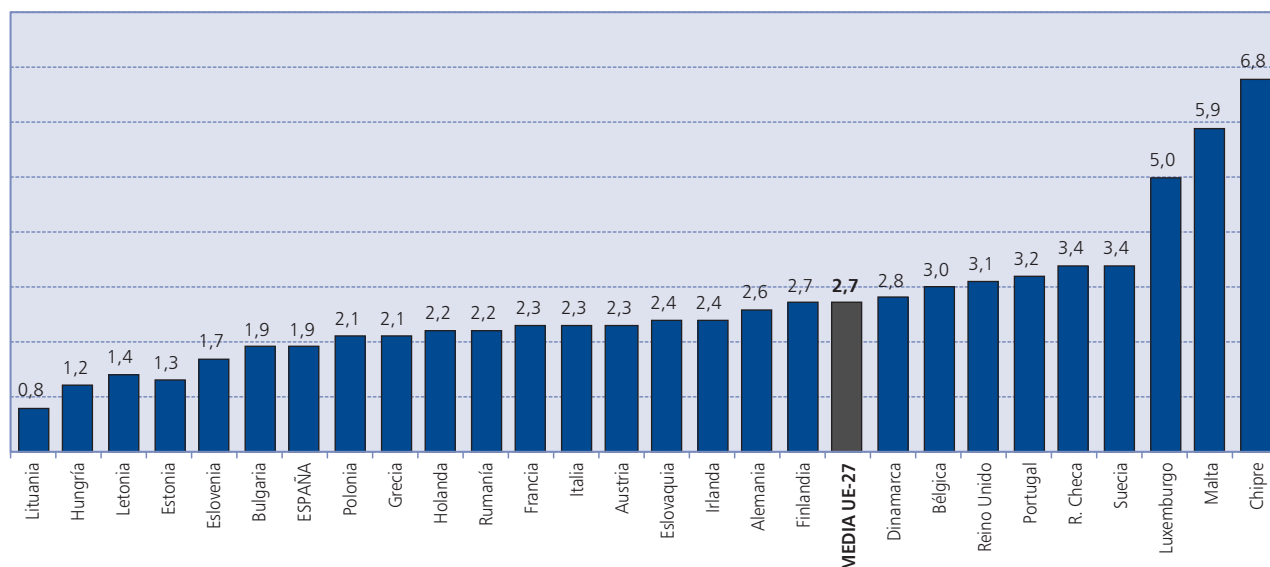
(2012) se ha producido un incremento de recaudación del 29 por 100 con respecto a 2011. No obs-

tante, este incremento no obedece a un mayor número de empresas declarantes, sino que es el resultado de los cambios normativos aplicados en el ejercicio 2012 (9), que ampliaron las bases imponibles declaradas, especialmente en los grupos consolidados, y de los cambios en la gestión del impuesto que alteraron la proporción en que la recaudación se reparte entre pagos fraccionados (que se ingresan en el mismo año en que se devengan) y cuota diferencial (que se liquida al año siguiente). Unido a estos cambios, este incremento en la recaudación también responde a mayores ingresos derivados de actas de inspección de ejercicios anteriores.

A continuación, el gráfico 5 presenta la situación relativa del impuesto sobre sociedades español en la Unión Europea en cuanto a su capacidad recaudatoria en el último año del que disponemos de datos (2011).

En 2011, con respecto a la media de la recaudación por el impuesto sobre sociedades en la UE-27 (2,7 por 100 PIB), España se situaba por debajo, con una recaudación del 1,9 por 100 del PIB. A pesar de tener uno de los tipos impositivos nominales más altos de la Unión Europea, nos encontramos entre los países que menos recaudan por el impuesto

GRÁFICO 5
RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LA UE-27 (2011)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Comisión Europea (2013).

sobre sociedades (junto con Lituania, Hungría, Letonia, Estonia, Eslovenia y Bulgaria).

IV. RETOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ESPAÑOL: ALTERNATIVAS VIABLES DE REFORMA

La revisión efectuada en las secciones anteriores ha puesto de manifiesto las debilidades del impuesto sobre sociedades español y los retos a los que se enfrenta su diseño para mejorar la competitividad de nuestro país en la Unión Europea.

El impuesto falla en su función de complemento de la imposición personal porque el diseño de su base imponible introduce un sesgo a favor de la financiación ajena y su regulación actual no consigue asegurar que toda la renta generada en España se grave también en España. También falla como instrumento de política económica, puesto que no consigue atraer suficiente inversión al mantener tipos impositivos elevados con respecto a la media europea.

El crecimiento económico sostenido en el tiempo requiere un tejido empresarial competitivo y el gran reto del impuesto sobre sociedades para contribuir al crecimiento económico es atraer la inversión. Para ello resulta imprescindible bajar los tipos impositivos. Existe una gran dispersión entre los tipos impositivos medios y marginales efectivos y el tipo nominal, y estamos dando una mala señal a los inversores. Debemos bajar el tipo impositivo nominal para que se reduzcan también los tipos medios y marginales efectivos, y ampliar la base imponible y la cuota íntegra para compensar posibles pérdidas recaudatorias en el corto plazo y simplificar el impuesto. A continuación explicamos estas reformas.

1. Reformas en los tipos impositivos

La reducción del tipo impositivo nominal es imprescindible para que bajen los tipos medios y marginales efectivos y logremos atraer capital productivo. En este sentido, los trabajos aplicados demuestran que los países fijan sus tipos impositivos nominales teniendo en cuenta los tipos de los países de su entorno (10). Con un tipo nominal del 30 por 100 nos encontramos muy alejados de la media de la UE-28 (23,1 por 100). La cuestión es tratar de determinar el valor apropiado que contribuya al crecimiento económico.

Con respecto a ese objetivo, diversos trabajos empíricos han mostrado la relación entre el tipo impositivo nominal y la recaudación del impuesto sobre sociedades. Devereux (2007) observó que un tipo impositivo nominal inferior a la media de los países del entorno geográfico tiene un impacto positivo sobre la recaudación de un país, pero con un tipo nominal superior puede incluso disminuir la recaudación. Dada esta relación entre la capacidad recaudatoria del impuesto sobre sociedades y su tipo impositivo nominal, es interesante observar los países de la Unión Europea cuya recaudación se sitúa en torno a la media de la Unión Europea (2,7 por 100 en el último año disponible, 2011). A partir de los datos de la Comisión Europea (2013a), estos países son Dinamarca, Finlandia, Alemania, Irlanda, Eslovaquia y Bélgica. El tipo impositivo nominal medio para este conjunto de países es el 24,8 por 100, tan solo 1,7 puntos por encima del tipo nominal medio para la UE-28 (23,1 por 100). Probablemente en España un tipo impositivo nominal próximo al 24,8 por 100, por ejemplo del 25 por 100, incrementaría la recaudación actual por el impuesto sobre sociedades y conseguiría atraer la inversión.

2. Reformas en la base imponible

En la base imponible deben introducirse reformas en las deducciones por amortización de activos (A) y por el coste de la financiación ajena (I). La aproximación de la cantidad fiscalmente deducible en concepto de amortización de los activos (A) a la verdadera depreciación económica de los mismos es conveniente, en línea con la tendencia en los países de la Unión Europea, para proteger la recaudación del impuesto. La eliminación del sesgo a favor de la financiación ajena es ineludible, por los efectos negativos que ha demostrado tener sobre el crecimiento económico y que han llevado a la Comisión Europea a proponer su anulación (11).

La igualación del trato fiscal del coste de las fuentes alternativas de financiación beneficiará especialmente a las pequeñas y medianas empresas, porque son las que tienen mayor dificultad de acceso al crédito. Esta equiparación se puede llevar a cabo mediante dos tipos de reformas parciales (12) en la base imponible del IS. A partir de la base del IS [1], se puede:

— Eliminar la deducción del coste de la financiación ajena (I). Esta opción fue propuesta en 1992 por el Departamento del Tesoro de Estados Unidos (13)

bajo la denominación *Comprehensive Business Income Tax* (CBIT). La base del IS [1] pasaría a

$$Y^{CBIT} = R - C - A \quad [3]$$

— Introducir una deducción adicional que represente el Coste Imputado a los Fondos Propios (CIFP) en el caso de financiación propia; propuesta realizada por un grupo de expertos del Instituto de Estudios Fiscales británico en 1991 bajo la denominación de Sistema ACE (*Allowance for Corporate Equity*) (14). La base del IS [1] pasaría a

$$Y^{ACE} = R - C - A - I - CIFP \quad [4]$$

Como vimos, algunos países europeos, entre ellos España, están limitando la deducción de los gastos financieros derivados de la financiación ajena (*I*), modificando la base del IS hacia una base CBIT, no solo en aras de la neutralidad sino también como medida para ampliar la base imponible y con ello mejorar la recaudación, tan necesaria en el contexto actual de consolidación presupuestaria. No obstante, en nuestra opinión, se trata de una medida que incrementa el coste de uso del capital de la inversión financiada con deuda y los tipos impositivos medios y marginales efectivos; por lo que no parece una buena opción para atraer la inversión, salvo que vaya acompañada de una reducción considerable del tipo impositivo nominal.

La nivelación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia también se puede conseguir en la dirección contraria; es decir, introduciendo una deducción que represente el CIFP. Esta iniciativa fue la tomada hace unos años por algunos países de la Unión Europea, concretamente por Croacia (1994-2000), Italia (1997-2003), Austria (2000-2004) y Bélgica (desde 2006), siendo este último país e Italia, que ha vuelto a introducir un ACE en 2011, los únicos países en los que se mantiene en la actualidad (15). En el resto se suprimió esa opción no por problemas técnicos, sino porque sus sistemas fiscales no fueron capaces de generar recursos suficientes para compensar las pérdidas recaudatorias que provoca la deducción del CIFP en el corto plazo. Aunque el sistema ACE produce pérdidas recaudatorias en el corto plazo, estas serán probablemente compensadas en el medio y largo plazo por la disminución del coste de uso del capital y la atracción del capital productivo extranjero.

Los estudios aplicados sobre el impacto de los sistemas CBIT y ACE en la inversión, el empleo y la recaudación del impuesto son escasos (16). Para

la Unión Europea, De Mooij y Devereux (2011) concluyen que, dada la armonización competitiva que se viene produciendo en los distintos elementos de la estructura del impuesto sobre sociedades, cabe esperar mayores ganancias en términos de eficiencia y bienestar con el sistema ACE que con el CBIT, siempre que todos los países introduzcan la deducción ACE. En todo caso proponen una combinación mixta ACE-CBIT en la que se permita deducir el mismo porcentaje del coste de las fuentes alternativas de financiación (ajena/propia), ya que siempre generaría ganancias en términos de eficiencia y bienestar.

Jerez y Picos (2012) estimaron para España los efectos sobre la recaudación del impuesto sobre sociedades de las propuestas ACE, CBIT y de una fórmula mixta ACE-CBIT, mediante técnicas de microsimulación aplicadas (sin tener en cuenta cambios en comportamiento) a los microdatos contables disponibles para un conjunto de 700.000 empresas en el año 2006, extraídos de la base SABI. El trabajo pone de manifiesto el interés de una fórmula mixta ACE-CBIT, porque equilibraría el tratamiento fiscal del coste de las distintas fuentes de financiación empresarial sin pérdidas recaudatorias con respecto a la proporcionada por la base actual en el ejercicio 2006.

Albi (2013) defiende la aplicación del sistema ACE en el impuesto sobre sociedades y revisa detalladamente las cuestiones inherentes a su puesta en práctica, como la elección del tipo de interés relevante sobre los fondos propios a efectos del cálculo del CIFP o las posibles pérdidas recaudatorias que pudiera generar el sistema. Indudablemente, un ACE en España sería la mejor opción por sus ventajas en términos de neutralidad, no solo con respecto a la decisión de financiación sino también de inversión (17). Sin embargo, creemos que su implantación en la situación económica actual generaría pérdidas recaudatorias en el corto plazo inasumibles por el Estado, a las que se unirían las ocasionadas, también en ese plazo, por la reducción del tipo impositivo nominal, reforma ineludible que debe llevarse a cabo para atraer el capital productivo. En esta línea se pronuncia también el Informe Mirrless (2013) al analizar la conveniencia de la reforma ACE en Reino Unido.

En nuestra opinión, una fórmula mixta ACE-CBIT es una alternativa más interesante de reforma del impuesto sobre sociedades con el fin de lograr la neutralidad financiera en el corto plazo, de forma transitoria hasta que la recuperación de la actividad

económica sea capaz de generar nuevas inversiones y beneficios que compensen las pérdidas que durante sus primeros años pudiera generar el sistema ACE. Esta reforma en el impuesto no disminuiría la base imponible, ni por tanto reduciría la recaudación, y conseguiría eliminar el sesgo actual a favor del endeudamiento como vía de financiación empresarial. Una vez que se recupere la actividad económica se podría introducir gradualmente el sistema ACE. Probablemente, sus efectos serían muy positivos al gravar solo la renta económica y conseguir la neutralidad del impuesto con respecto a las decisiones de inversión y financiación, reduciendo además el coste de uso del capital y los tipos impositivos medios y marginales efectivos.

3. Reformas en la cuota íntegra

En la cuota íntegra deben eliminarse todos los beneficios fiscales que no estén avalados por estudios económicos que justifiquen su eficacia. Así, deben revisarse todas las deducciones, especialmente la de I+D+i, dado que los trabajos aplicados han demostrado su ineficacia, y valorar en el mismo sentido la introducción de otras nuevas, como la reciente de apoyo a los emprendedores, pues no parece razonable introducirlas si se desconoce su posible impacto y eficacia. Convenimos con Sanz (2013) en que la ruptura en el impuesto sobre sociedades con el principio impositivo clásico de neutralidad debe estar plenamente justificada por contrastadas razones económicas.

4. Reformas en los regímenes y tratamientos especiales

La introducción de regímenes y tratamientos especiales en el impuesto sobre sociedades debe hacerse con cautela. La propia Comisión Europea (2013b) advierte que pueden incrementar los costes de administración y cumplimiento del impuesto y, si no están justificados desde un punto de vista económico, terminan siendo herramientas ineficientes para alcanzar sus objetivos sociales, medioambientales o económicos.

El tratamiento especial para la pyme en el impuesto sobre sociedades parece estar justificado, en principio, en la medida que, por su reducida dimensión, puede enfrentarse a restricciones para acceder al crédito o a los mercados internacionales. Sin embargo, coincidimos con Albi (2013) cuando afirma que el problema reside en que estos beneficios fiscales no

se aplican de acuerdo con su capacidad de innovación y crecimiento, sino simplemente por su tamaño, generándose así un incentivo a la segregación de empresas en pequeñas y medianas. Realmente no existe un fundamento económico para ofrecer un mejor trato fiscal a una empresa solo por su tamaño. El hecho de que el 99,8 por 100 de las empresas españolas sean pymes debe hacernos reflexionar sobre la influencia que puede ejercer su tratamiento más ventajoso en el impuesto sobre sociedades sobre la elección de la dimensión empresarial en España. Precisamente la Comisión Europea (2013b) alerta no solo sobre los posibles costes de cumplimiento fiscal de este tratamiento especial, sino también de un posible desincentivo al aumento de tamaño con el consiguiente coste en términos de competitividad.

En la situación económica que atraviesa España, con unas cifras de desempleo muy elevadas, la pyme como prototipo de empresa generadora de empleo tiene una capacidad muy limitada. Su supervivencia en el tiempo está relacionada con su productividad, y su aumento se alcanza teniendo acceso a las economías de escala, para lo que es necesario una mayor dimensión empresarial. Compartimos con Albi (2013) la necesidad de igualar las reglas del juego para todas las empresas y apoyar a las pymes en el acceso a financiación bancaria y de capital, y en aspectos que favorezcan sus exportaciones, la incorporación de tecnología y la mejora de la gestión; cuestiones que no están relacionadas necesariamente con la fiscalidad y que el Gobierno podría favorecer al margen del impuesto sobre sociedades. Adicionalmente, la eliminación del tratamiento especial a la pyme incrementaría la base imponible y la recaudación del impuesto.

5. Reformas en la simplificación del impuesto sobre sociedades

Además de los problemas comentados, la regulación legal del impuesto es compleja por los numerosos regímenes tributarios especiales y disposiciones adicionales, transitorias, decretos y reales decretos que continuamente modifican el texto legal (18). Se trata de un impuesto difícil de conocer y aplicar para el contribuyente. Complejidad que eleva considerablemente la carga tributaria por encima del propio pago impositivo. Simplificar la legislación para reducir los costes de cumplimiento contribuiría a la competitividad del impuesto.

Asimismo, para lograr recursos con los que compensar las posibles pérdidas recaudatorias derivadas

de las reformas anteriormente propuestas, y para asegurar la equidad del impuesto sobre sociedades, la lucha contra el fraude fiscal debe ser prioritaria. La globalización ha cambiado el entorno económico y las autoridades fiscales deben evitar que los beneficios generados en España no tributen finalmente aquí, probablemente revisando la legislación. Una medida reciente del Gobierno español en este sentido ha sido la creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI) en marzo de 2013 (BOE del 15 de marzo), cuyo ámbito preferente de vigilancia en materia del impuesto sobre sociedades son las operaciones vinculadas internacionales y especialmente los precios de transferencia fijados entre entidades pertenecientes a grupos multinacionales.

V. CONCLUSIONES

En este trabajo hemos revisado el diseño del impuesto sobre sociedades español con el objetivo de proponer alternativas viables de reforma orientadas a favorecer la competitividad y el crecimiento económico. La revisión efectuada ha puesto de manifiesto incoherencias entre los argumentos que justifican la existencia del impuesto en el sistema fiscal y su diseño en la práctica. Particularmente, el impuesto falla en su función de complemento de la imposición personal, porque la no deducción de los dividendos en la base imponible introduce un sesgo a favor del endeudamiento como fuente de financiación empresarial y porque no consigue gravar todos los beneficios generados por las empresas en nuestro país. También falla como instrumento de política económica porque no logra atraer la necesaria inversión, debido a que presenta un tipo impositivo nominal y unos tipos impositivos medios y marginales efectivos elevados con respecto a la media de los países más próximos geográficamente (UE-28), dando una mala señal a los inversores.

El impuesto sobre sociedades puede contribuir a la competitividad de España y al crecimiento económico si se introducen reformas en su estructura con el objetivo de atraer la inversión. En este sentido las siguientes serían algunas vías de acción:

1. Reduciendo el tipo impositivo nominal hasta situarlo en torno al 25 por 100. Así bajarían también los tipos medios y marginales efectivos, ofreciendo una buena señal para potenciales inversores.

2. Ampliando la base imponible y la cuota íntegra, aproximando las deducciones por amortización permitidas (A) a la verdadera depreciación económica de los activos, y eliminando incentivos a la inversión y tratamientos especiales para determinados sujetos pasivos que no estén justificados por razones de eficiencia. En nuestra opinión, se debería eliminar también el trato especial a la pyme y apoyar a las empresas de nueva creación, con independencia de su dimensión, de manera directa al margen del impuesto sobre sociedades. Esta simplificación del impuesto incrementaría la recaudación, compensando las posibles pérdidas recaudatorias que pudiera ocasionar en el corto plazo la reducción del tipo impositivo nominal.

3. Igualando el tratamiento fiscal del coste de las fuentes alternativas de financiación (ajena/propia), lo que favorecería a las empresas de nueva creación que pueden tener dificultad de acceso al crédito. En el contexto de la crisis económica, resulta de interés una base imponible mixta ACE-CBIT, en la que se permita deducir en la misma proporción el coste de la financiación ajena y propia, porque se podría llevar a la práctica sin reducir el tamaño de la base actual y, por tanto, sin pérdidas recaudatorias. En el medio plazo, cuando se produzca la salida de la crisis y la recuperación económica, apoyamos la introducción del sistema ACE en el impuesto sobre sociedades. De este modo se conseguiría la neutralidad con respecto a las decisiones de inversión y financiación y, probablemente, atraería la inversión productiva hacia España al reducir el coste de uso del capital y los tipos impositivos medios y marginales efectivos.

4. Luchando contra el fraude fiscal, especialmente en las empresas multinacionales y en los grupos empresariales. El incremento de recaudación derivado de ello ayudaría a introducir las medidas propuestas.

NOTAS

(*) Me gustaría agradecer los comentarios recibidos de Emilio Albi Ibáñez, Francisco Pedraja Chaparro y Desiderio Romero Jordán sobre la versión preliminar de este artículo.

(1) Pueden consultarse, entre otros, DE MOOIJ (2005) y AUERBACH (2005).

(2) Los mecanismos más utilizados son el endeudamiento entre empresas del grupo y la manipulación de los precios de transferencia de los bienes o servicios intermedios.

(3) Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).

(4) Véase COMISIÓN EUROPEA (2012).

(5) Véase COMISIÓN EUROPEA (2013a y 2013b).

(6) Véase COMISIÓN EUROPEA (2009).

(7) El régimen fiscal de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión aparece regulado básicamente en el capítulo XII del título VII. Regímenes tributarios especiales, artículos 108 a 114, ambos inclusive, del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

(8) La metodología utilizada para el cálculo de los tipos medios efectivos es explicada en DEVEREUX, ELSCHNER, ENDRES y SPENGL (2008), y sigue la metodología de DEVEREUX y GRIFFITH (1999 y 2003).

(9) Principalmente, la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros netos (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo) y la limitación a la compensación de bases impositivas negativas (Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto).

(10) Véase DEVEREUX, LOCKWOOD y REDOANO (2008).

(11) COMISIÓN EUROPEA (2010a). Véase también FATICA, HEMMELGARN y NICODÈME (2012).

(12) En el contexto económico actual no son recomendables reformas radicales en la estructura del impuesto sobre sociedades. Pueden consultarse ALBI (2010) y JEREZ (2011).

(13) Véase US DEPARTMENT OF THE TREASURY (1992).

(14) Véase CAPITAL TAXES GROUP (1991).

(15) Sobre estas experiencias puede consultarse JEREZ (2010). En Italia, desde 2011 la deducción se aplica solo sobre los aumentos de patrimonio neto.

(16) Véase OCDE (2007), DE MOOIJ y DEVEREUX (2011) y DE MOOIJ (2011).

(17) La deducción anual de los costes de amortización y financiación es equivalente, en valor actual, a la deducción de los costes de capital. La base ACE, además, es neutral con independencia del sistema de amortización de activos utilizado por la empresa, porque este está directamente relacionado con el cálculo del CIFP.

(18) Una revisión de la evolución normativa de la imposición societaria puede consultarse en RUBIO (2013).

BIBLIOGRAFÍA

AEAT (2012), *Informe Anual de Recaudación Tributaria*.

ALBI, E. (2010), «Los retos del Impuesto sobre Sociedades en un mundo globalizado», *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, 125-126.

— (2013), *Reforma Fiscal*, Editorial Cívitas, Madrid.

AUERBACH, A. (2005), «Who bears the corporate tax? A review of what we know». NBER Working Paper n.º 11686.

AUERBACH, A.; DEVEREUX, M., y SIMPSON, H. (2010), «Taxing Corporate Income», en INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (Ed.), *The Mirrlees Review: Dimension of Tax Design*, Oxford University Press, Oxford.

BRYNS, B.; MATTEWS, S., y OWENS, J. (2011), «Tax Reform: Trends in OECD countries». OECD Taxation Working Papers, 1. OECD Publishing.

CAPITAL TAXES GROUP (1991), *Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s*, Institute for Fiscal Studies, Londres.

COMISIÓN EUROPEA (2009), «Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development». Final Report. European Commission Expert Group.

— (2010), «Monitoring tax revenues and tax reforms in EU Members States 2010. Tax Policy after the crisis». European Commission Taxation Paper. Working Paper n.º 24.

— (2012), «Communication from the Commission, Annual Growth Survey 2013». COM (2012) 750 final.

— (2013a), *Taxation Trends in the European Union*.

— (2013b), «Tax Reform in EU Member States 2013. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability». Working Paper n.º 38.

CORCHUELO, B., y MARTÍNEZ-ROS, E. (2008), «Aplicación de los incentivos fiscales a la inversión en I+D en las empresas españolas», *Hacienda Pública Española*, 4.

DE MOOIJ, R. (2005), «Will corporate income taxation survive?», *The Economist*, 155.

— (2011), «Tax Biases to Debt Finance: Assessing the problem, Finding Solutions». IMF Discussion Note, 3 de mayo.

DE MOOIJ, R., y DEVEREUX, M. (2011), «An Applied Analysis of ACE and CBIT Reforms in the EU», *International Tax and Public Finance*, 18.

DEVEREUX, M.P. (2007), «Development in the taxation of corporate profit in the OCDE since 1965: rates, bases and revenues». Oxford University Centre for Business Taxation. Working Paper n.º 7.

DEVEREUX, M.P.; ELSCHNER, C.; ENDRES, D., y SPENGL, C. (2008), «Effective tax rates in an enlarged European Union». Final Report. European Commission.

DEVEREUX, M.P., y GRIFFITH, R. (1999), «The Taxation of Discrete Investment Choices, revision 2». IFS Working Paper n.º 98/16.

— (2003), «Evaluating Tax Policy for Location Decisions», *International Tax and Public Finance*, 10(2).

DEVEREUX, M.P.; LOCKWOOD, B., y REDOANO, M. (2008), «Do countries compete over corporate tax rates?», *Journal of Public Economics*, 92.

FATICA, S.; HEMMELGARN, T., y NICODÈME, G. (2012), «The Debt-Equity Tax Bias: consequences and solutions». European Commission Taxation Papers, Working Paper n.º 33.

HUIZINGA, H.; LAEVEN, L., y NICODÈME, G. (2008), «Capital structure and international debt shifting», *Journal of Financial Economics*, 88.

INFORME MIRRLESS (2013), *Diseño de un sistema tributario óptimo*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

JEREZ, L. (2010), *El Impuesto de Flujos de Caja Empresarial: Una alternativa al Impuesto sobre la Renta de Sociedades*, Funcas, Estudios de la Fundación, Serie Tesis.

— (2011), «Base imponible y neutralidad del Impuesto de Sociedades: alternativas y experiencias», *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 197(2).

JEREZ, L., y PICOS, F. (2012), «La neutralidad financiera en el Impuesto de Sociedades: Microsimulación de las opciones de reforma para España», *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, 203(4).

LABEAGA, J.M., y MARTÍNEZ-ROS, E. (2012), «Influencias de las políticas públicas de incentivos a la I+D+i sobre la propensión innovadora y el comportamiento de la empresa española», *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, 132.

OCDE (2007), *Fundamental Reform of Corporate Income Tax*. OCDE Tax Policy Studies, 16.

PAREDES, R. (2006), «Neutralidad fiscal en la elección de la forma jurídica y el tamaño de la empresa: Aproximación empírica y propuestas de reforma de la imposición empresarial en España». Ponencia presentada al XIII Encuentro de Economía Pública celebrado en Almería en febrero.

ROMERO, D., y SANZ, J.F. (2007), «Eficacia de los incentivos fiscales a la inversión en I+D en España en los años noventa», *Hacienda Pública Española*, 2.

RUBIO, J.J. (2013), «Características de la fiscalidad empresarial en España: perspectivas reformadoras», en *Una Reforma Fiscal para el Crecimiento y el Empleo*, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales (FAES).

SANZ, J.F. (2013), «Los costes de la imposición: un sistema fiscal eficiente para una economía en crecimiento», en *Una Reforma Fiscal para el Crecimiento y el Empleo*, Fundación para el Análisis y los Estudios Sociales (FAES).

SANZ, J.F.; ROMERO, D., y BARRUSO, B. (2011), *Imposición Efectiva sobre las Rentas del Capital Corporativo: medición e interpretación. El Impuesto sobre Sociedades en España y en los países de la Unión Europea en el cambio de milenio*, Funcas, Estudios de la Fundación, Serie Análisis.

US DEPARTMENT OF THE TREASURY (1992), «Integration of the Individual and Corporate Tax Systems: Taxing Business Income Once». Washington D.C. US Government Printing Office.

LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RIQUEZA EN ESPAÑA (*)

José María DURÁN CABRÉ

Alejandro ESTELLER MORÉ

Universidad de Barcelona e IEB

Resumen

El debate acerca del papel de la imposición sobre la riqueza se ha acentuado con la llegada de la crisis económica, por las acuciantes necesidades financieras del sector público y por la desigualdad creciente en la distribución de la riqueza. En este trabajo se analizan los argumentos teóricos justificativos de gravar las herencias y donaciones, el patrimonio y la propiedad inmobiliaria. A continuación, se formulan propuestas de reforma que consisten en mantener el impuesto sobre sucesiones y donaciones, mejorando sensiblemente su configuración, y en reforzar el impuesto sobre los bienes inmuebles, que integraría la conocida como «plusvalía municipal» y establecería un sistema continuo de actualización de valores. Finalmente, se aboga por la eliminación definitiva del impuesto sobre el patrimonio.

Palabras clave: impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre bienes inmuebles, reforma fiscal.

Abstract

The debate about the role of wealth taxation has become more intense since the start of the economic crisis in Spain, due to the important financial deficit of the public sector and to the increasing wealth inequality. In this paper, we analyse the theoretical arguments in favor of taxing inheritances and gifts, the net wealth and the real estate property. Next, we make several proposals of reform that consist of keeping the inheritance and gift tax, improving significantly its legal design, and of reinforcing the role of the tax on real estate property, as we propose the abolishment of the local capital gains tax on urban land (so-called «plusvalía municipal»), and a periodic and automatic reassessment of the cadastral value. Finally, we propose the definite abolishment of the net wealth tax.

Key words: inheritance and gift tax, net wealth tax, real estate tax, tax reform.

JEL classification: D31, H20, H27.

I. INTRODUCCIÓN

LAS necesidades de financiación del sector público o la creciente desigualdad en la distribución de la riqueza son factores que se suelen esgrimir a la hora de justificar un papel creciente de la imposición sobre la riqueza en nuestro país. No obstante, cabe preguntarse —y esto es lo que pretendemos hacer a través de esta contribución— si, por un lado, este tipo de imposición es el más adecuado para conseguir el objetivo (deseable) de suficiencia financiera y, por el otro, si podemos llegar a seleccionar de entre todas las formas de gravamen de la riqueza aquella o aquellas que, de manera más eficiente, consiguen reducir —si se aspira a ello— las desigualdades en la distribución de la riqueza.

La previsión es que en 2014 nuestro nivel de endeudamiento público alcance prácticamente el 100 por 100 del PIB, y que la tendencia actual creciente se detenga en 2017, alcanzando entonces el 105,5 por 100 (FMI, 2013: 72, Tabla estadística 4). De ahí, la relevancia de la recaudación impositiva. Sin embargo, obsérvese que, como se muestra en el cuadro n.º 1 (1), la riqueza es una fuente de recaudación más bien modesta, con la excepción del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), que representa aproximadamente el 60 por 100 de los ingresos impositivos municipales. Por otra parte, a partir del cuadro n.º 2, donde se muestra la presión fiscal

efectiva derivada de esta forma de gravamen en la UE-15, se constata que la poca importancia de este tipo de imposición no es exclusiva de España; de hecho, la presión fiscal sobre la riqueza en nuestro país está por encima de la de Suecia, Dinamarca o Alemania, entre otros. Ciertamente, su importancia podría ser mayor incrementando la presión fiscal nominal (2); no obstante, como argumentaremos, básicamente problemas de eficiencia (incluyendo la movilidad de los grandes patrimonios) y los relativamente elevados costes de administración aconsejan, si se quiere mejorar la suficiencia financiera, aumentar la presión fiscal a través de otras formas de gravamen o, en cualquier caso, no incrementar de manera indiscriminada cualquier forma de gravamen sobre la riqueza (3).

El otro factor que *a priori* juega a favor de dar más importancia a la imposición sobre la riqueza es el hecho de que esta se distribuye de manera mucho más desigual que la renta y, además, cada vez se concentra más en unas pocas manos (Alvaredo y Saez, 2009; Durán y Esteller, 2010a). Véase, en este sentido, el gráfico 1, elaborado a partir de los datos declarados del impuesto sobre el patrimonio (IP). Ambas líneas muestran desde finales de los ochenta una tendencia a que aumente la concentración de la riqueza en manos del 1 por 100 de la población española más rica, mientras que la diferencia en niveles entre ambas series se debe a que

CUADRO N.º 1

VISIÓN GENERAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RIQUEZA EN EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

	Naturaleza	Nivel de gobierno	Porcentaje s/total impuestos nivel de gobierno responsable (2010)	Porcentaje s/total impuestos del SFE (3) (2010)
Impuesto sobre el patrimonio (IP)	Directa	Central, cedido a las CC.AA.	2,76 (1)	1,72
Impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)	Directa	Central, cedido a las CC.AA.	3,35 (1)	1,10
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD)	Indirecta	Central, cedido a las CC.AA.	11,53 (1)	3,80
Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)	Directa	Municipal	60,50 (2)	4,97
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)	Directa	Municipal	13,58 (2)	1,11
Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)	Directa	Municipal (potestativo)	7,22 (2)	0,59
Total	–	–	17,64 (CC. AA.)/ 81,30 (Municipios)	13,29

Fuentes:

- (1) Página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MINHAP) (<http://serviciosweb.meh.es/apps/publicacionliquidacion/asp/menuInicio.aspx>), recaudación líquida para el último año disponible (Capítulo I+II), 2010, con la excepción de IP, que es para el año 2008, último año para el cual hubo liquidación antes de su reinstauración en 2011.
- (2) Página web del MINHAP (<http://serviciosweb.meh.es/apps/entidadeslocales/>), recaudación líquida para el último año disponible (Cap. I+II), 2010.
- (3) Los datos de recaudación de cada impuesto son los mismos que los utilizados en (1) y en (2), mientras que para obtener la recaudación total del SFE a los datos obtenidos en los dos anteriores enlaces se ha añadido la recaudación líquida obtenida por la AEAT para el Estado (Cap. I+II), que está disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas_tributarias/Informes_estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2010/Ejercicio_2010.shtml

CUADRO N.º 2

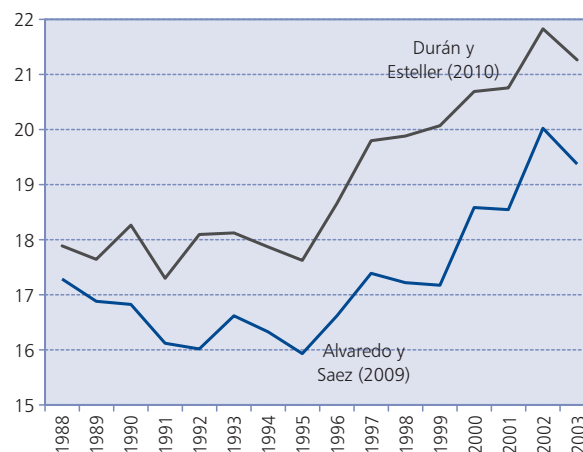
PRESIÓN FISCAL POR EL GRAVAMEN DE LA RIQUEZA EN LA UE-15 (PORCENTAJE)

	IBI	IP	ISD	Total
Reino Unido	4,20	0,00	0,18	4,38
Francia	3,65	0,00	0,40	4,05
Bélgica	2,98	0,00	0,65	3,62
Luxemburgo	2,66	0,00	0,13	2,78
España	2,05	0,13	0,23	2,40
Dinamarca	1,92	0,00	0,22	2,13
Italia	2,05	0,00	0,03	2,08
UE-15	1,89	0,01	0,19	2,08
OCDE	1,77	0,02	0,12	1,91
Holanda	1,47	0,00	0,29	1,76
Irlanda	1,54	0,00	0,15	1,69
Finlandia	1,17	0,00	0,22	1,38
Portugal	1,16	0,00	0,05	1,21
Suecia	1,10	0,00	0,00	1,10
Grecia	0,98	0,00	0,07	1,05
Alemania	0,84	0,00	0,18	1,02
Austria	0,54	0,00	0,01	0,56

Fuente: OECD Statistics.

en Durán y Esteller (2010a) se corrige por una estimación del fraude fiscal. El último año disponible (2003) nos informa de que el 1 por 100 más rico tiene algo más del 20 por 100 de la riqueza total, lo cual es aproximadamente el doble de lo que sucede con la concentración de la renta (Alvaredo y Saez, 2009).

GRÁFICO 1
EVOLUCIÓN RECIENTE DE LA CONCENTRACIÓN DE LA RIQUEZA EN ESPAÑA A PARTIR DE DATOS FISCALES (EN PORCENTAJE)



Fuentes: Alvaredo y Saez (2009) y Durán y Esteller (2010a).

Sin duda, el alcance de la redistribución en general y, en particular, de la riqueza, es una cuestión que debe decidirse colectivamente —a través del proceso democrático— y que, en definitiva, tiene un claro componente ideológico. No obstante, si tomamos como dado ese objetivo, la siguiente pre-

gunta es si cualquier impuesto que grava la riqueza es válido para ello, o mejor dicho, si de entre todos ellos, hay alguno que es especialmente efectivo. Dado que la principal fuente de desigualdad en la distribución de la riqueza es la que se origina por las transmisiones entre generaciones (Cagetti y De Nardi, 2008; o más recientemente, Piketty y Zucman, 2013), el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) parece el instrumento más adecuado para ello, pues además favorece la igualdad de oportunidades o meritocracia (4).

En definitiva, en relación a la imposición sobre la riqueza, creemos que su importancia en nuestro sistema fiscal no se debe decidir en función de las necesidades financieras (del corto plazo), pues existen otros impuestos más eficientes y sencillos de administrar que nos proveerían de los mismos recursos. Eso no quiere decir que no debamos gravarla como una manera de alcanzar, si se aspira colectivamente a ello, una distribución de la riqueza más igualitaria, pero entonces nos hemos de plantear cuál es el mejor impuesto para ello y, como argumentaremos en más detalle, nuestra propuesta va en la línea de reafirmar (con importantes cambios) el ISD en nuestro sistema fiscal y eliminar definitivamente el IP. Por último, propondremos cambios sustanciales en el IBI, en particular en la periodicidad en la estimación de los valores catastrales, y la eliminación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuya merma recaudatoria debería ser compensada precisamente a través de incrementar la importancia del IBI.

El resto del artículo se estructura como sigue: en la sección II detallamos los argumentos teóricos a favor de gravar la riqueza, centrándonos en el ISD, el IP y el IBI. En la sección III planteamos nuestras propuestas de reforma en esta área de imposición. Por último, la sección IV recoge las conclusiones.

II. JUSTIFICACIÓN DEL GRAVAMEN DE LA RIQUEZA: OBJETIVOS

1. Enfoque utilitarista: principio de capacidad económica

El criterio de justicia o equidad es fundamental en el diseño impositivo. En otro caso, simplemente, haríamos pagar a los individuos o familias (a partir de ahora dejaremos de lado la cuestión de la unidad contribuyente, que no es objeto de análisis en este artículo, y hablaremos de individuo) un impuesto de capitación para financiar la actividad del sector pú-

blico. No obstante, de acuerdo con el principio de la capacidad de pago, no se consideraría justo que esto fuese así, puesto que el sacrificio que supondría a dos individuos *distintos* pagar esa misma cuota no sería el mismo. Según ese principio de justicia, los contribuyentes deben realizar el mismo esfuerzo, esto es, sacrificar el mismo nivel de utilidad como consecuencia del pago de un impuesto (véase, por ejemplo, Musgrave, 1994). Y eso implica que aquellos con más capacidad económica —dado que la utilidad marginal es decreciente— deben pagar más. Este es un enfoque utilitarista aplicado a la configuración del sistema impositivo.

Por tanto, la base del diseño de un impuesto es la utilidad, y gravamos o intentamos gravar sus argumentos observables o, al menos, verificables, ya sea la renta o la riqueza, pero también el consumo (5). Desde este punto de vista, está plenamente justificado el gravamen de las herencias o donaciones. No en vano, ¿qué diferencia hay —en términos de capacidad de consumo de un individuo— entre recibir una herencia o una donación y, por ejemplo, obtener una ganancia del capital? Ninguna. Por tanto, es una fuente de capacidad económica que, de acuerdo con la definición de renta extensiva de Haig-Simons, debería gravarse en realidad en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Sí es cierto que el hecho imponible es peculiar, pues se trata de una renta irregular y, más relevante aún, se suelen bonificar las transferencias gratuitas entre familiares directos (Seligman, 1931), de manera que, para no generar un exceso de complejidad en la administración del IRPF, se grava a través de un impuesto separado, el ISD. Por lo tanto, este impuesto es complementario al IRPF. Siendo así, tiene todo el sentido la bonificación de las transferencias entre familiares directos. Si en el IRPF consideramos que la capacidad de consumo es de la familia, la capacidad de ahorro también lo ha de ser: todos disfrutaron de la renta generada en su seno cuando la consumieron o, si la ahorraron, lo esperan hacer en el futuro. En ausencia de esas bonificaciones, por ejemplo, estaríamos discriminando a aquellos herederos que, en vida del causante, decidieron posponer el momento del disfrute material (esto es, consumo) de la herencia.

El IP también se puede justificar a partir del principio de la capacidad de pago. La capacidad de consumo de los individuos no solo se define a partir de la renta o de la obtención de una ganancia del capital gratuita que supone una herencia, sino también por el consumo de bienes inmateriales. Que sean inmateriales no quiere decir que no generen

utilidad, pero ciertamente implica que, a la hora de plantear un gravamen basado en esa utilidad, es imposible observar o verificar ese consumo; en su defecto, se debe presuponer y valorarlo siguiendo criterios administrativos.

La posesión de una joya, de un abrigo de piel, de una residencia, de una obra de arte o de un paquete de acciones confiere utilidad a su propietario. En otro caso, ¿qué sentido tendría mantener esa posesión? Por un lado, los beneficios de la contemplación de la obra de arte o el placer que se obtiene por la exhibición de una joya en público o de un abrigo de piel, o el disfrute de una residencia son el origen de esa utilidad. En cambio, un paquete de acciones confiere una utilidad material (consumo derivado de la rentabilidad financiera de ese activo), pero también inmaterial, por ejemplo, seguridad económica; es este segundo aspecto el que se pretende gravar en relación a activos financieros. Sin duda, como sugerimos anteriormente, el problema reside en valorar/cuantificar la utilidad que un individuo obtiene de esos activos. En la práctica, se opta por suponer, de manera razonable, que hay una relación directa entre el valor del activo y ese flujo de utilidad y, por lo tanto, la base del impuesto lo constituye el valor monetario de la riqueza del individuo calculada, como ya dijimos, de acuerdo con criterios administrativos (6). En consecuencia, de nuevo, el IP es un impuesto complementario al IRPF.

Siendo ambos impuestos complementarios, veamos la relación entre los tipos marginales máximos de los dos impuestos. Reformulando convenientemente la base del IP como consumo de bienes inmateriales, los tipos deberían ser similares (7). Tomaremos, a modo de ejemplo, el caso de Cataluña, comunidad autónoma en la cual el tipo marginal máximo de IRPF es del 56 por 100 y el de IP es del 2,75 por 100. En este caso, un individuo que tenga $(P_1 - P_0)$ unidades adicionales de patrimonio (P) y esté en el tramo superior pagará por ese exceso:

$$0,0275 \times (P_1 - P_0) \quad [1]$$

No obstante, ¿cuánto paga sobre el flujo de consumo inmaterial que le provee esa riqueza adicional? Ese flujo, en relación a la riqueza y expresado en tanto por uno, lo denotamos por r y suponemos que se mantiene invariado. Por tanto, el aumento exacto de capacidad económica o de consumo de este individuo es

$$r \times (P_1 - P_0) \quad [2]$$

el cual sería gravado tal que

$$t_{\text{implícito}} \times r \times (P_1 - P_0) \quad [3]$$

y donde $t_{\text{implícito}}$ es el tipo impositivo implícito que está gravando ese flujo en el IP. Si igualamos ambas expresiones, podemos obtener ese tipo impositivo:

$$t_{\text{implícito}} = 0,0275/r \quad [4]$$

No tenemos información sobre la rentabilidad del consumo inmaterial, pero por una cuestión de arbitraje no debería estar muy alejada del tipo de interés (8). A modo de ejemplo, y expresado todo en porcentaje, para un $r = 3\%$ el tipo marginal implícito es del 83,33 por 100, para $r = 5\%$ es del 50 por 100 o para $r = 10\%$ es del 25 por 100.

Alternativamente, y esto es lo interesante de este ejercicio, suponiendo que el único objetivo de este IP es complementar el IRPF, lo razonable sería que el tipo implícito que grava el consumo inmaterial (recordemos, seguridad económica, utilidad por la contemplación de una obra de arte, etcétera), suponiendo que su tipo marginal en renta es también el más elevado, no difiriera mucho del 56 por 100 que estamos considerando en nuestro ejemplo. Entonces, a partir de [4], resulta que el r implícito es del 4,91 por 100. Esto es, si la rentabilidad real está por debajo (encima) del 4,91 por 100, en el margen (véase nota 8), estaríamos discriminando (favoreciendo) a los contribuyentes que obtienen rentabilidades no financieras o inmateriales de su patrimonio en relación al resto de ahorradores que obtienen rentabilidades financieras, las cuales son gravadas en el IRPF (9).

En todo caso, fijémonos —y esto es muy importante— en que, si la rentabilidad presunta o implícita está bien o razonablemente bien calculada, desde el punto de vista utilitarista, estos tipos marginales (también podríamos calcular los tipos medios) no se añaden formalmente a los de IRPF, pues están complementando la capacidad económica, esto es, están gravando unos rendimientos inmateriales no gravados en IRPF. En cambio, sí habría (cierto grado de) doble imposición si el r implícito está por encima del real.

2. Redistribución

En la realidad, los impuestos no solo están diseñados de tal manera que los individuos con más capacidad económica paguen más, sino que —en el

caso de la imposición sobre la riqueza— paguen más en proporción de su riqueza (Le Grand, 2006). Esto es, que los impuestos sean progresivos. Esta es una condición necesaria para que exista redistribución y, por tanto, sociedades más igualitarias. En una democracia representativa es esperable que la sociedad, a través del votante medio, se exprese en favor de impuestos progresivos con tanta más intensidad cuanto más desigual sea la distribución inicial de los recursos (esto es, cuanto más por debajo de la riqueza media se sitúe la riqueza del votante medio) (10).

El trabajo de Bertocchi (2011) es, en este sentido, paradigmático. A partir de la observación de la decreciente importancia de la imposición sobre las herencias, desarrolla un modelo teórico dinámico que intenta reconciliar esa realidad con la evolución de la desigualdad de la riqueza. Según esta autora, es razonable observar una cada vez menor importancia de la imposición sobre las herencias, pues la desigualdad en la distribución de la riqueza disminuye a causa del proceso de industrialización y por el propio impacto redistributivo del impuesto. No obstante, un segundo factor es clave; de manera simultánea, el capital financiero adquiere más importancia sobre el inmobiliario, lo cual genera facilidades de evasión fiscal. Este segundo factor hace que la redistribución sea menos efectiva y, por tanto, todavía haya demanda de redistribución. O dicho de otra manera, paradójicamente, en la medida en que se pudiera evitar la evasión fiscal (o la elusión fiscal en presencia de bonificaciones en el diseño del impuesto), de manera gradual debiéramos observar una cada vez menor importancia del ISD. No obstante, la realidad está lejos de esta situación ideal y, a partir de series muy largas de datos, Piketty y Zucman (2013) «certifican» una creciente desigualdad en la distribución de la riqueza, especialmente a través de las herencias, y recomiendan aumentar la importancia de la imposición sobre sucesiones y donaciones como una manera de garantizar la estabilidad social y no generar un movimiento «anti-globalización». Al fin y al cabo, dejando de lado la deslocalización de los causantes, la globalización facilita en gran manera la evasión fiscal (11).

Precisamente, el propio FMI (2013: 40) alerta sobre las dificultades de gravar la riqueza en un contexto globalizado debido a los problemas de evasión. La solución pasaría por establecer acuerdos multilaterales de intercambio de información entre países y la eliminación de los paraísos fiscales. Sin duda, cuestiones nada sencillas de resolver al menos

en el corto-medio plazo, a pesar del notable esfuerzo que desde la OCDE se está llevando a cabo en este campo.

3. Otros objetivos

En relación al IP, se cita, en ocasiones, que su inclusión en el sistema fiscal puede tener una función censal, esto es, de identificación de las propiedades de los contribuyentes de tal manera que luego sirva para verificar que la rentabilidad financiera se declara en el IRPF, o bien que la acumulación de ahorro se pueda justificar con dinero previamente declarado en el IRPF. No obstante, por un lado, es de esperar que aquellos contribuyentes que hubiesen obtenido dinero «negro» tampoco declaren los activos adquiridos financiándolos con ese dinero, esto es, que sean congruentes a la hora de declarar en IP y en ISD (Esteller-Moré, 2004). Y, por otro lado, a día de hoy, las tecnologías de la información son capaces de procesar suficiente información y, para bienes y activos localizados en el extranjero, parece más eficiente promocionar los acuerdos de colaboración internacional en lugar de establecer un impuesto con esa finalidad.

Por último, tenemos el impuesto sobre bienes inmuebles, el IBI. Su justificación se basa en el denominado principio del beneficio. Esto es, se hace la analogía entre el impuesto a pagar y los bienes y servicios públicos que el propietario recibe de su localidad, pues este es un impuesto asignado a los gobiernos locales por la inmovilidad de la base imponible, cuestión que luego matizaremos. Por tanto, la raíz de su justificación también es utilitarista en la medida en que demos por descontado que el cálculo del impuesto es acorde con el valor de los bienes y servicios públicos locales.

De hecho, para su cálculo, nos encontramos con una dificultad similar a la del IP. Al no ser observable el beneficio que obtiene un ciudadano/propietario de los servicios de alcantarillado, pavimentado, alumbrado, limpieza o seguridad local, se supone que estos guardan una relación con el valor de su propiedad inmueble; en concreto, decimos que el valor de la provisión de esos servicios se capitaliza en un mayor valor de la propiedad, de forma que el residuo fiscal (impuesto menos gasto local) es nulo. No obstante, que el residuo fiscal sea nulo es, cuando menos, dudoso. Por ejemplo, Borge y Rattso (2011) obtienen evidencia empírica para el caso noruego de que los impuestos se capitalizan en un menor precio de la vivienda, lo cual es un resultado

que también han obtenido otros autores, o la conclusión a la cual llegan Boadway *et al.* (2010: 803-804).

A pesar de las dudas sobre su justificación basada en el principio del beneficio o, al menos, acorde con la literatura empírica aplicada a otros países, sigue siendo un impuesto que tiene una característica muy deseable para la financiación de los gobiernos locales: la inmovilidad de la base imponible, al menos en el corto plazo. La base imponible se corresponde con el valor del suelo y de la edificación. La dotación del primer componente viene —dejando las políticas urbanísticas de gestión del suelo— dada. Por tanto, es un impuesto eficiente: la oferta es inelástica, de manera que el propietario del suelo (en la medida en que el precio baja porque el valor del servicio es inferior al impuesto) paga el 100 por 100 del impuesto. En el corto plazo, la oferta de edificación también es inelástica. Por consiguiente, el impuesto es, en el corto plazo, eficiente. No obstante, en el medio-largo plazo, al haber bajado el precio y, por tanto, la rentabilidad de la inversión residencial, habrá menos oferta de esta. La oferta seguirá bajando hasta que la rentabilidad neta del capitalista sea idéntica a la que tenía con anterioridad. Por tanto, en el medio-largo plazo, en la medida en que se grave la edificación, el impuesto es ineficiente. Por ello, se propone gravar a través de este impuesto el valor del suelo básicamente (Boadway *et al.*, 2010).

III. PROPUESTAS DE REFORMA O DE CAMBIO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RIQUEZA EN ESPAÑA

Una vez analizados los argumentos a favor y en contra de la imposición sobre la riqueza, a continuación vamos a presentar diversas propuestas de reforma o de modificación de la misma, con el objetivo último de mejorar el conjunto del sistema fiscal español. Las propuestas se centran en cada uno de los tres impuestos analizados, ISD, IP e IBI. Asimismo, por su relación con el IBI, se incluye en las propuestas también la conocida como «plusvalía municipal», que tradicionalmente se ha considerado como imposición sobre la riqueza.

1. El impuesto sobre sucesiones y donaciones

El futuro del ISD genera con frecuencia un debate apasionado por las implicaciones que dicho impuesto tiene sobre cuestiones donde los juicios

de valor de cada individuo están muy presentes. España no es ajena a esta situación, si bien la descentralización del impuesto introduce ciertas peculiaridades al debate y, en particular, a la hora de efectuar propuestas sobre su futuro.

El impuesto, como se ha visto en la introducción, no constituye una fuente importante de ingresos del sistema fiscal español, como de hecho tampoco lo es en los sistemas fiscales de los países de nuestro entorno, donde su peso sobre el PIB, como se muestra en el cuadro n.º 2, es únicamente del 0,19 por 100 para el conjunto de la UE-15, y del 0,12 por 100 para el conjunto de países de la OCDE. Este reducido peso permite, como sucede también con el IP, que a la hora de plantear reformas quepa la posibilidad de proponer incluso su eliminación sin que suponga un cambio radical en el peso relativo de los distintos impuestos (o *tax mix*) de los sistemas fiscales actuales. De hecho, durante la primera década del presente siglo, países como Austria, Portugal o Suecia lo eliminaron.

Desde un punto de vista teórico, en la sección anterior hemos analizado los dos argumentos más sólidos para defender el gravamen de las transmisiones gratuitas. Por un lado, queda claro que la obtención de una herencia o donación pone de manifiesto un aumento en la capacidad económica de quien la recibe. Ahora bien, en las transmisiones entre familiares directos, que son las más frecuentes en la práctica, debe analizarse quién ostenta la capacidad de consumo, porque si esta corresponde a la familia, entonces la transmisión de unos bienes entre cónyuges o de padres a hijos no implica en realidad un aumento de dicha capacidad. En verdad, solo se produciría un cambio en la titularidad legal de los bienes, pero no una mayor capacidad de pago de la familia. Esto justifica que este tipo de transmisiones reciban un tratamiento favorable, que incluso puede llegar a la exención de las mismas. Ahora bien, en la práctica, no siempre resulta claro determinar quién tiene la capacidad de consumo, al poder ser la casuística real muy variada. Por ejemplo, una familia en la que la madre viuda vive alejada de sus hijos mayores, con los que no se habla desde hace años; una familia en la que hay buena armonía entre sus miembros, pero en la que el padre que tiene un patrimonio elevado considera que sus hijos se tienen que espabilar y vivir de su trabajo; una sobrina que ha vivido toda su vida con una tía soltera que para ella ha sido siempre como una madre. Por razones obvias, la normativa no puede regular las circunstancias inherentes a cada caso. Tampoco se puede dejar en manos de la ad-

ministración tributaria su valoración, por razones de seguridad jurídica y por la complejidad administrativa que generaría. Por tanto, parece aconsejable que la normativa prevea un tratamiento favorable para las transmisiones a favor del ámbito familiar más cercano, si bien evitando que el tratamiento fiscal entre las diversas circunstancias familiares sea muy dispar, a diferencia precisamente de lo que sucede en la actualidad en la mayoría de comunidades autónomas, donde el nivel de imposición presenta grandes diferencias en función del grupo al que pertenezcan los sujetos pasivos del impuesto.

Por otro lado, los estudios empíricos ponen de manifiesto una creciente desigualdad en la distribución de la riqueza en los países desarrollados, desigualdad generada en gran parte como consecuencia de las herencias (Piketty y Zucman, 2013). Si bien es cierto que, en este campo, la ideología de cada persona condiciona mucho lo que se pueda proponer, el impuesto sobre sucesiones y donaciones aparece como el instrumento más adecuado para evitar una excesiva concentración de la riqueza, y fomentar así también la igualdad de oportunidades entre los individuos. Ahora bien, en este campo se produce claramente un *trade-off* entre equidad y eficiencia, sobre el cual la teoría de la imposición óptima no permite alcanzar una implicación clara sobre qué política aplicar en la práctica, pues el resultado obtenido depende finalmente de las diferentes hipótesis del modelo (12).

En este sentido, un tema importante que se plantea es cómo gravar las transmisiones de empresas familiares. Con la finalidad de facilitar la continuidad de la actividad empresarial, está justificado otorgar un tratamiento favorable a este tipo de transmisiones (Brunetti, 2006), como de hecho sucede, entre otros países, en España y Reino Unido. Ahora bien, en los dos casos citados existe la sospecha que este tratamiento favorable ha fomentado prácticas de elusión fiscal (Boadway *et al.*, 2010; Durán Cabré y Esteller Moré, 2009) (13), de las cuales sin duda se benefician especialmente los más ricos, al disponer de más medios para poder organizar su patrimonio con el objetivo de cumplir los requisitos que exige la ley para aplicarse las correspondientes rebajas fiscales. Esta cuestión no es menor porque ciertamente pone en entredicho la efectividad del impuesto para mejorar la distribución de la riqueza.

Ahora bien, al realizar una propuesta sobre el gravamen de las herencias y donaciones en España

debemos considerar otro elemento fundamental como es la descentralización del impuesto, cuestión que ha condicionado totalmente su situación actual. El impuesto se cedió en su totalidad a las comunidades autónomas de régimen común a partir de los años ochenta, sin poder normativo, pero sí con poder para administrar totalmente el impuesto. A partir de 1997 y en especial desde 2002, las comunidades autónomas reciben un elevado poder normativo que les permite modificar totalmente elementos del impuesto tan importantes como la tarifa o las deducciones y bonificaciones en la cuota, además de poder mejorar las reducciones en la base previstas por la normativa estatal y modificar las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. En consecuencia, la normativa autonómica puede determinar en gran parte la cuota a pagar. De hecho, a partir de 2002, de manera paulatina, las comunidades autónomas entraron en un proceso (Durán Cabré y Esteller Moré, 2010b) que ha llevado a que en la actualidad las transmisiones *mortis causa* más frecuentes (entre cónyuges y descendientes y ascendientes directos) prácticamente no tributen nada en once de las diecisiete comunidades, incluidas las forales (Esteller Moré, 2013) (14). En resumen, en la mayoría de las comunidades autónomas prácticamente no se gravan, ya sea por un proceso de competencia fiscal entre comunidades (Wilson, 1986; Zodrow y Mieszkowski, 1986), ya por un proceso de mimetismo (Besley y Case, 1995), lo que condiciona sin duda las propuestas a realizar (15).

Por otro lado, si bien la cesión de poder normativo a las comunidades autónomas de régimen común ha llevado a la situación descrita, en realidad no tiene por qué valorarse negativamente. De hecho, en Durán Cabré *et al.* (2012) se estima empíricamente que ya con anterioridad a la cesión de poder normativo existía interdependencia entre las políticas de las comunidades por el lado de la inspección del impuesto. En efecto, este trabajo corrobora la presencia de competencia fiscal entre las comunidades autónomas a la hora de realizar sus planes de inspección, competencia menos transparente que la derivada en su caso de modificar tipos nominales y deducciones del impuesto (16). En todo caso, la situación del ISD en España no es nueva, porque ya en los años ochenta encontramos procesos similares en países como Australia y Canadá, cuando también el gravamen de las herencias quedó en manos de los gobiernos subcentrales (Durán Cabré, 2005). En definitiva, cualquier propuesta que se formule sobre el impuesto español debe tener en cuenta esta realidad.

Considerando todos estos antecedentes, creemos que el ISD tiene un papel que jugar en los sistemas fiscales actuales, como de hecho también se defiende en el reciente *Informe Mirrlees* (Boadway *et al.*, 2011: 366); ahora bien, es imprescindible llevar a cabo una profunda reforma del mismo. La situación actual solo puede contribuir a menoscabar la confianza general en un sistema fiscal justo, al recaer el impuesto únicamente en aquellos que no pudieron (o no quisieron) planificar a tiempo su sucesión. Las diferencias entre comunidades y la reducción de la empresa familiar ofrecen un amplio terreno para la planificación fiscal, a la que difícilmente se puede hacer frente desde la administración tributaria por mucho empeño que pongan en ello las comunidades afectadas (17).

La reforma debería consistir en una armonización de la normativa del impuesto por parte del Estado, ofreciendo un tratamiento favorable a las transmisiones entre cónyuges y familiares directos, aumentando considerablemente el mínimo exento y reduciendo sensiblemente la tarifa. Esta armonización debería afectar a todas las comunidades autónomas, incluidas las forales. Una estructura así permitiría, a su vez, eliminar el tratamiento especial previsto para la empresa familiar, al dejar de ser necesario para facilitar la sucesión de las empresas. Este esquema ofrecería un tratamiento más justo y razonable de los diferentes tipos de transmisiones, evitando las fuertes e injustificadas disparidades que se dan en la actualidad en función de la tipología de la transmisión, esto es, del grado de parentesco con el causante, de si los bienes están afectos a una empresa familiar y de la normativa autonómica a aplicar.

Por último, sería especialmente recomendable lograr un cierto consenso político que evite cambios continuos en la normativa. Si bien este consenso es sin duda deseable en muchos ámbitos, resulta especialmente relevante en este impuesto. Estamos ante un impuesto no periódico, que si se tiene que pagar solo ocurre una o dos veces en la vida de una persona, y que difícilmente se puede justificar que el importe a pagar varíe totalmente en función de la fecha de defunción del causante. Se transmite la idea de que el sistema fiscal es arbitrario, lo que redundaría negativamente en su valoración por parte de los ciudadanos. No olvidemos que se grava el valor total de los bienes acumulados a lo largo de una vida, no únicamente el posible incremento en su valor, y que, por tanto, la cuota a pagar al recibir una herencia enseguida es elevada en términos absolutos aunque se apliquen tipos impositivos que en

otros impuestos, como el de la renta, no parecerían elevados. En cambio, si en el momento del fallecimiento del causante se da la buena fortuna de que prácticamente la exención del impuesto es total, la cuota a pagar será casi nula. Así resultará que, como observaron Kopczuz y Slemrod (2003) para Estados Unidos, la gente retrasa (o adelanta, ¡lo cual aún sería peor!) la fecha de defunción para disfrutar de unos tipos impositivos menores.

2. El impuesto sobre el patrimonio

El IP se introdujo en 1977 con carácter excepcional y transitorio hasta que en 1991 se aprueba su implantación «definitiva» en el sistema fiscal español. No obstante, el impuesto se suprime *de facto* en 2008, aunque únicamente hasta 2011, cuando nuevamente se reintroduce como transitorio, transitoriedad que de momento alcanza ya hasta 2014. En la actualidad es un impuesto que se aplica únicamente en España y Francia en el ámbito de la Unión Europea, países a los que se unen Noruega y Suiza si tomamos como referencia la OCDE. Por tanto, y a pesar de que en países como Alemania, Dinamarca o Suecia se ha producido un cierto debate acerca de su posible reintroducción (Fuest, 2013; Hansson, 2010), esta solo ha tenido lugar en España. ¿Por qué razón se ha reintroducido en España, aunque sea de manera temporal? Dos son los argumentos que se dan en el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el impuesto: primero, reforzar los ingresos públicos para cumplir con los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España y, segundo, cumplir con la equidad del sistema fiscal, de manera que para salir de la crisis contribuyan más los que tienen una mayor capacidad económica. No obstante, para mejorar la capacidad redistributiva del impuesto, que se reconoce que es limitada al gravar básicamente patrimonios medios, argumento principal que se dio para justificar su eliminación en 2008, al restablecer el impuesto en 2011 se aumenta sensiblemente el mínimo exento, así como el importe máximo exento de la vivienda habitual. El resto de la normativa queda igual, siempre que la respectiva comunidad autónoma no haya introducido alguna modificación adicional. Analicemos los dos argumentos anteriores.

La recaudación del impuesto, como hemos visto en el cuadro n.º 1, tiene un peso muy reducido sobre el total de ingresos impositivos en España. Este peso, además, cabe pensar que será en realidad menor en 2011, primer año de su reintroducción,

como consecuencia de las dos novedades normativas que, como hemos dicho, se aprobaron con su restablecimiento. No obstante, el aumento de los mínimos puede haber servido para que una parte considerable de antiguos declarantes no tengan que pagar el impuesto y, por tanto, seguro que ha aumentado la progresividad teórica (18) del impuesto, y quizá su capacidad redistributiva (19). Ahora bien, como es conocido y ha sido destacado de manera repetida por la literatura (Durán Cabré y Esteller Moré, 2007; Schnellenbach, 2012), los problemas principales del impuesto español se derivan de:

— Una elevada elusión fiscal, aprovechando la oportunidad que permite la exención prevista para la empresa familiar.

— Un bajo cumplimiento fiscal, sobre el que inciden negativamente unos costes de gestión elevados por parte de la administración pública y una recaudación potencial reducida, que en términos coste-beneficio llevan a que en la práctica las inspecciones realizadas por las administraciones tributarias en este impuesto hayan sido prácticamente nulas.

— Unas normas de valoración que introducen inequidades y distorsiones al no ser capaces de valorar todos los bienes y derechos de acuerdo con un criterio homogéneo, como es el precio de mercado (20).

Los cambios normativos adoptados con el restablecimiento del impuesto no modifican ninguna de estas cuestiones, por lo que resulta fácil avanzar que los mismos problemas se van a mantener. En consecuencia, es difícil pensar que el impuesto suponga una mejora en términos de equidad, consiguiendo, como se quería, que los que más tienen contribuyan más para salir de la crisis.

La discusión sobre la conveniencia o no de aplicar un impuesto sobre el patrimonio neto de las personas ha estado presente en los debates sobre los sistemas fiscales. Por un lado, desde un punto de vista normativo, la literatura académica es bastante escéptica acerca de la bondad de esta forma de gravamen (Boadway *et al.*, 2010; Schnellenbach, 2012). Por otro lado, Hansson (2010), en un reciente estudio empírico realizado para veinte países de la OCDE durante el periodo 1980-1999, encuentra que el impuesto sobre el patrimonio tiene un efecto negativo sobre el crecimiento económico, aunque su impacto sea relativamente modesto (entre 0,02 y 0,04 puntos porcentuales para un incremento en los tipos del impuesto de un punto porcentual).

Seim (2012) estima la elasticidad del patrimonio neto a los tipos impositivos con datos de Suecia en 0,3, aunque existe un rango de valores según métodos distintos de estimación. Esa elasticidad se explica por la evasión fiscal. En España, Durán Cabré y Esteller Moré (2007) constatan también los problemas de valoración y de fraude derivados del impuesto.

Además, el temor a que el impuesto afecte negativamente al crecimiento económico, unido sin duda al interés de determinados grupos de presión, ha llevado a los países que lo han aplicado a ofrecer algún tipo de tratamiento especial para el patrimonio afecto a actividades económicas. Lógicamente, esto ha facilitado el desarrollo de prácticas de elusión fiscal, como muestran para España Alvaredo y Saez (2009), que menoscaban el pretendido argumento redistributivo a favor del impuesto.

En conclusión, la constatación de todos estos problemas nos llevan a defender la eliminación definitiva del impuesto sobre el patrimonio del sistema fiscal español.

3. El impuesto sobre bienes inmuebles

El IBI tiene sentido en el ámbito de la financiación local y existen importantes argumentos económicos para defender que desempeñe un destacado papel. Como se ha comentado en la sección anterior, el impuesto recae sobre una base básicamente inmóvil, presente en todos los municipios, lo que permite que sea una buena fuente impositiva para los gobiernos locales (21). Además, su aplicación se puede justificar en función del principio del beneficio, por la vinculación entre el precio de los bienes inmuebles y el nivel de servicios ofrecidos por los municipios locales, a pesar de que la literatura empírica haya demostrado que la relación entre impuesto local y servicio local no sea perfecta (Boadway *et al.*, 2010). En consecuencia, defendemos una presencia destacada de este impuesto en el sistema fiscal español y formulamos diversas propuestas para mejorar la configuración del impuesto. El objetivo es que sea más justo y eficiente, y parece claro que su importancia recaudatoria puede ser mayor en España. Ahora bien, esto debería considerarse en el marco de una reforma global de la financiación local, sin olvidar tampoco que en último término dependerá también de cómo cada municipio lleve a cabo el ejercicio de su autonomía tributaria. En este sentido, la elevada visibilidad del impuesto debe valorarse positivamente, pues refuerza la responsabilidad fis-

cal de nuestros ayuntamientos, evitando los perjuicios que genera la ilusión fiscal, que tan presente ha estado en la financiación local en los años previos a la crisis económica, en particular como consecuencia del *boom* inmobiliario.

3.1. *La valoración de los bienes inmuebles: actualización continua*

La valoración de los bienes inmuebles es un tema fundamental en el IBI por dos razones principales. En primer lugar, por la propia razón de ser del impuesto, cuya justificación, como hemos dicho, se basa en gran parte en que el valor de los bienes inmuebles está directamente relacionado con el nivel de los servicios públicos locales; por tanto, de acuerdo con el principio del beneficio. Y, en segundo lugar, porque la valoración determina la cuota a pagar, al aplicarse el tipo impositivo sobre una base que toma como referencia el valor catastral. En consecuencia, una valoración correcta y homogénea de los inmuebles resulta especialmente relevante. No obstante, cabe reconocer que el proceso de valoración no es sencillo, como lo demuestra la situación de los valores catastrales actuales en España, así como en otros países de nuestro entorno. Por ejemplo, en Alemania la mayor parte de los valores catastrales datan de 1964 y en Reino Unido de 1991.

El Real Decreto Ley 1/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, prevé que el procedimiento de valoración colectiva se pueda iniciar de oficio por parte de la Dirección General del Catastro y que, en todo caso, la revisión de los valores se efectúe transcurrido un periodo de diez años desde la última revisión (art. 28.2 y 3). Sin embargo, en la práctica los procedimientos de valoración solamente se han llevado a cabo cuando ha habido una petición previa por parte del municipio, porque la complejidad del procedimiento provoca que este no sea viable si no cuenta con el apoyo local (Álvarez Capón, 2011). En definitiva, se busca implicar en el proceso al propio ayuntamiento, por lo que si este no la solicita, no se lleva a cabo la actualización de valores, aunque haya transcurrido un periodo superior a los diez años (Bericochea Miranda, 2012). Por esta razón, en la actualidad podemos encontrar municipios cuya última revisión catastral se llevó a cabo hace más de veinte o treinta años, por lo que su distancia con la realidad es, sin duda, muy elevada.

Además, la normativa actual también permite que la Ley de Presupuestos Generales del Estado

apruebe cada año unos coeficientes de actualización de los valores, coeficientes que pueden ser diferentes para cada grupo de municipios y para cada clase de bienes (art. 32.1). Ahora bien, nuevamente en la práctica lo que ha sucedido es que el coeficiente de actualización ha sido único para todos los municipios, por lo que su valor ha sido siempre reducido, esto es, en muchos casos inferior a la evolución real, al fijarse tomando como referencia el incremento sufrido en los municipios donde la variación ha sido menor (Álvarez Capón, 2011).

En definitiva, a pesar de que en teoría el valor catastral debe representar la mitad del valor de mercado, de acuerdo con la Orden de 14 de octubre de 1998, es obvio que ello no se cumple en muchos casos, produciéndose importantes disparidades tanto dentro de un mismo municipio como entre municipios. Los precios no evolucionan de manera lineal ni entre municipios, ni dentro de un mismo municipio, en especial cuando son grandes ciudades. Estas diferencias tienen su importancia práctica a efectos del cálculo del mismo IBI y de otro impuesto municipal, como es el del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, porque los valores catastrales se utilizan a la hora de estimar el incremento a gravar. Pero es que, además, las diferencias entre valores catastrales también pueden tener importantes efectos en impuestos como el IRPF (imputación de la renta en inmuebles diferentes de la vivienda habitual o cálculo de la amortización de los rendimientos del capital inmobiliario), el de patrimonio, el de transmisiones patrimoniales o el de sucesiones, que en este caso corresponden a otros niveles de gobierno, lo cual no deja de ser sorprendente por las distorsiones e injusticias que se generan. Por consiguiente, el primer elemento a plantear es el de la reforma del sistema de valoración de los bienes inmuebles.

La propuesta, coincidiendo con lo analizado en Esteller Moré (2013), es que la actualización sea periódica, si es posible anual, y que la potestad para realizar dicha actualización no se deje únicamente en manos de los ayuntamientos. Esta propuesta, de hecho, va en la línea del nuevo modelo de valoración catastral que se plantea desde la Dirección General del Catastro (Álvarez Capón, 2011). Este nuevo modelo, que brevemente comentamos a continuación, se puede plantear gracias al desarrollo de las nuevas tecnologías que, entre otras mejoras, permiten tener una base de datos actualizada con los datos y características de los inmuebles (22).

El nuevo modelo de catastro se basaría principalmente en una actualización continua de los valores

catastrales a partir de dos parámetros monetarios: el suelo y la construcción. Los inmuebles se clasificarían por zonas de valor del suelo, identificándose 60 zonas diferentes; y por categorías de la construcción, identificándose 5 categorías. Cada año, la Ley de Presupuestos Generales debería actualizar los parámetros monetarios correspondientes a las 60 zonas de suelo y las cinco categorías de construcción. Por tanto, en lugar de prever un único coeficiente anual, la Ley de Presupuestos Generales se adaptaría a la nueva estructura de zonas de suelo y de categorías de construcción. Además, junto a la actualización continua comentada, se prevé la revisión general obligatoria de los valores, con independencia de cuál sea la opinión del municipio, cuando el coeficiente de referencia del valor catastral con respecto al valor de mercado sea inferior al 30 por 100 o superior al 70 por 100. No obstante, en caso de oposición municipal se aprobarían las bonificaciones oportunas para que los nuevos valores no tuvieran efecto en los impuestos municipales.

En consecuencia, a pesar de las dificultades prácticas que puedan surgir derivadas de un proceso sin duda complejo, es posible mejorar la valoración de los bienes inmuebles a efectos del IBI, disponiendo de unos valores mucho más cercanos a la realidad. En este sentido, la propuesta del nuevo modelo catastral podría permitir, siendo más ambiciosos, disponer de un único valor oficial a efectos fiscales que sirviera de referencia en todos los impuestos mencionados anteriormente en los que es necesario tomar un valor de mercado de referencia, a pesar de que no haya habido una transmisión con un precio acordado entre partes independientes.

El nuevo sistema de valoración, al actualizarse cada año, evitaría grandes variaciones en los valores. En estos momentos, el año de la actualización se pone de manifiesto con una fuerte plusvalía, que en realidad se ha ido generando anualmente durante un periodo de tiempo más dilatado. Igualmente, el nuevo sistema se adaptaría mejor a la realidad del mercado, por lo que en caso de bajada de precios, como viene sucediendo en los últimos años, la caída también se reflejaría automáticamente en el valor catastral sin tener que esperar a una nueva actualización de todos los valores catastrales.

3.2. Los tipos impositivos

Los tipos impositivos que fija cada municipio deben situarse actualmente dentro de unos intervalos que prevé la normativa, cuyos valores dependen

de la clase de inmueble (urbano o rústico), así como de diversas circunstancias de los municipios (capitalidad, prestación del servicio de transporte público, prestación de servicios no obligatorios y terrenos principalmente rústicos). Así los intervalos oscilan entre un mínimo de 0,4 y 0,3 por 100 y un máximo de 1,30 y 1,22 por 100 para, respectivamente, inmuebles urbanos o rústicos (23). Estos límites, tanto mínimos como máximos, limitan la autonomía local, sin que exista un argumento razonable justificativo. Si el principal argumento a favor de la aplicación del impuesto se basa en el principio del beneficio, no parece razonable que existan estas restricciones, de manera que cada ayuntamiento debería poder decidir libremente el tipo impositivo que considere oportuno.

Con la mejora propuesta en la valoración de los inmuebles, el tipo impositivo ganaría en visibilidad, puesto que permitiría a los ciudadanos realizar comparaciones entre municipios en términos homogéneos, al aplicarse sobre unas bases homogéneas y, por tanto, comparables entre sí. Los ciudadanos de un municipio sabrían si pagan un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria igual, mayor o menor que otros municipios, en función del tipo impositivo, a diferencia de lo que con frecuencia sucede en la actualidad, donde la fuerte desigualdad en los valores catastrales impide que esta comparativa sea factible o, cuando menos, sencilla. Se reforzaría, por tanto, la rendición de cuentas de los gobiernos locales.

Finalmente, la libertad en el tipo impositivo permitiría que cada municipio pudiera adaptarlo en función de cómo variarían las valoraciones de los inmuebles, para así evitar fuertes incrementos en las cuotas a pagar en el caso de que la actualización continua de valores diera lugar, al inicio de su aplicación, a fuertes revalorizaciones. De la misma forma, si la actualización diera lugar a una bajada en los valores, circunstancia que podría llegar a ocurrir en los municipios que actualizaron valores cuando los precios de los inmuebles estaban llegando a niveles máximos, la libertad en el tipo podría permitir aumentarlo si un municipio lo considera necesario.

3.3. Otras cuestiones normativas del IBI

En el IBI, como con frecuencia sucede en otros impuestos, existen tratamientos especiales diversos, que en este caso adoptan la forma de exenciones y bonificaciones diversas. En este sentido creemos necesario analizar todos estos tratamientos, con la finalidad de conocer cuáles son los verdaderos

objetivos de los mismos, valorar si se cumplen o si tienen sentido en la actualidad. Sin ánimo de ser exhaustivos podemos mencionar la exención de las estaciones de ferrocarril o de los centros penitenciarios. ¿Por qué están exentas las estaciones de ferrocarril y en cambio se gravan aeropuertos o estaciones de autobuses? ¿Qué justificación tiene? Los centros penitenciarios no suelen ser bien recibidos en el ámbito local porque se cree que ocasionan un coste a los ciudadanos del municipio. No obstante, son una infraestructura necesaria que beneficia al conjunto de la ciudadanía (24). ¿Por qué no contribuyen a la financiación del municipio en el que están situados y compensan así en parte el coste que sus ciudadanos perciben?

Finalmente, la normativa prevé gravar con un recargo de hasta el 50 por 100 aquellas viviendas urbanas que estén desocupadas de manera permanente. Ahora bien, esta posibilidad no se ha desarrollado aún reglamentariamente por las dificultades prácticas que se plantean. En este sentido, y teniendo en cuenta que el análisis del sistema fiscal debe hacerse sobre su conjunto, cabe plantearse la posibilidad de gravar estas viviendas en el IRPF mediante la imputación de una renta ficticia más acorde con su valor de mercado. En este sentido, la mejora en la estimación de los valores catastrales permitiría reforzar la imposición de este tipo de viviendas en el IRPF.

4. El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

La conocida como «plusvalía municipal» grava, como bien dice el nombre oficial del impuesto, el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana cuando se produce la transmisión, *inter vivos* o *mortis causa*, de los mismos. Ahora bien, esta definición del hecho imponible ya pone de manifiesto dos graves problemas relacionados con este impuesto.

En primer lugar, se quiere gravar el incremento habido en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, pero resulta que la manera de estimar la base imponible en el impuesto no permite que se grave el incremento real. En efecto, para el cálculo de la base, se toma el valor catastral del suelo que, como hemos comentado con anterioridad, se aleja del valor real de mercado, con importantes diferencias entre municipios o incluso dentro de un mismo municipio. Pero es que, además, por cada año transcurrido sobre el valor anterior se aplica un por-

centaje determinado por cada ayuntamiento, dentro de unos límites, porcentaje que refleja un supuesto incremento en el valor de los terrenos de dicho municipio a lo largo del tiempo, como si los valores solo pudieran subir, y hasta un periodo máximo de veinte años, como si a partir del año vigésimo el valor del terreno no pudiera variar. Con este sistema de estimación de la base, el valor de la supuesta plusvalía sin duda estará alejado de la realidad e, incluso, habiéndose producido una minusvalía la base imponible puede ser positiva. ¡Se debe pagar el impuesto aunque se haya perdido en la transmisión! Si de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución, el sistema fiscal se ha de inspirar, entre otros, en los principios de capacidad económica, justicia y no confiscatoriedad, resulta razonable que surjan serias dudas sobre la constitucionalidad del actual impuesto.

En segundo lugar, y suponiendo que efectivamente la estimación de la base permitiera gravar el incremento real obtenido en los terrenos urbanos, resulta que en el sistema fiscal español hay otros impuestos que ya gravan la plusvalía total obtenida en la transmisión de un bien inmueble, tanto la imputable al suelo como a la construcción. En efecto, la realización de una plusvalía pone de manifiesto una capacidad económica que ya se grava en el IRPF, si quien la obtiene es una persona física, o en el impuesto sobre sociedades, si es una persona jurídica (25). En consecuencia, ¿qué argumento económico hay para justificar que las plusvalías generadas en la transmisión de terrenos de naturaleza urbana queden gravadas adicionalmente mediante un impuesto específico sobre este tipo de ganancia de capital? No parece que se pueda justificar en términos de una capacidad económica adicional a la ya gravada en renta o sociedades, ni tampoco para corregir supuestas externalidades negativas derivadas de estas transmisiones, argumento con frecuencia utilizado para justificar los impuestos especiales. Otra alternativa sería defender que los servicios municipales inciden directamente en el precio de los bienes inmuebles, incluido el suelo, y, por tanto, defender que la plusvalía se grave de acuerdo con el principio del beneficio. Sin embargo, como hemos visto con anterioridad, este argumento ya se da para justificar el gravamen de la propiedad inmobiliaria. En consecuencia, también por la vía del principio del beneficio estaríamos ante un supuesto de doble imposición. De hecho, mediante un sencillo ejemplo podemos ver la equivalencia que existe entre los dos impuestos.

Supongamos un individuo propietario de un piso cuyo suelo tiene un valor catastral de 100.000 euros,

CUADRO N.º 3

INCREMENTO EN EL TIPO IMPOSITIVO DEL IBI Y ELIMINACIÓN DE LA PLUSVALÍA MUNICIPAL (AÑO 2011)

Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	Ingresos (derechos reconocidos netos)	1.369.438.849 €
IBI	BL	1.624.529.605.000 €
	Tipo adicional	0,08826%
	CI adicional	1.433.809.829 €
	CL adicional, manteniendo la relación CI/CL de 2011 (96%)	1.369.399.871 €

Fuente: Cálculos propios a partir de datos de *Liquidación de Presupuestos de las Entidades Locales* del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y de la Dirección General del Catastro.

representando el suelo un 70 por 100 del valor catastral total. Esta persona vende el piso en 2013 habiendo transcurrido diez años desde el momento de su adquisición. Suponiendo un municipio que aplica el porcentaje de incremento máximo permitido para este periodo de generación, el 3,5 por 100, y el tipo impositivo máximo del 30 por 100, resultaría una cuota a pagar por la plusvalía municipal de 10.500 euros. Ahora bien, en este caso la hacienda municipal habría obtenido el mismo ingreso si hubiera aumentado el tipo impositivo del IBI en 0,006063 puntos porcentuales. En efecto, suponiendo que el valor catastral ha sido el mismo durante los diez años de posesión del piso y que no resulta de aplicación ninguna bonificación en la cuota, un incremento nominal de 866 euros en el IBI de cada año durante el periodo 2004 a 2013 permitiría obtener en términos de valor actual la misma recaudación que con la plusvalía municipal de 2013 (26). En este ejemplo se ha considerado que el municipio en cuestión aplica los coeficientes y tipo máximos posibles en la plusvalía municipal, como sucede por ejemplo en Barcelona. Si el tipo impositivo máximo fuera del 29 por 100, como por ejemplo sucede en Madrid, el incremento anual en el tipo del IBI tendría que haber sido de 0,00586 puntos porcentuales. El incremento del IBI que permitiría generar la misma recaudación que la plusvalía municipal depende lógicamente del valor catastral, del peso de valor del suelo sobre el total catastral, así como de los coeficientes anuales de incremento y del tipo impositivo.

Si la comparación la realizamos de manera estática para un único año y con el objetivo de mantener la recaudación global de los municipios españoles, el tipo impositivo del IBI sobre los bienes urbanos debería incrementarse, como se puede ver en el cuadro n.º 3, en 0,0009 puntos porcentuales. Por tanto, la pérdida recaudatoria derivada de la eliminación del impuesto se podría compensar con

una pequeña subida en los tipos del IBI, medida que además tendría la ventaja de evitar los problemas de liquidez que la plusvalía municipal puede generar, al concentrarse todo su pago en un momento en el tiempo. Y, adicionalmente, mejoraría la eficiencia global del sistema fiscal, al sustituir un impuesto más distorsionador, que se devenga como consecuencia de la transmisión de un bien inmueble, por un impuesto más eficiente que grava la propiedad de dicho bien (OCDE, 2010).

En definitiva, el deficiente sistema de estimación de la base del impuesto y la doble imposición que con su aplicación se produce nos llevan a proponer la eliminación de la plusvalía municipal del sistema fiscal español. Lógicamente, ello debería realizarse en el marco de una reforma global del sistema fiscal español y del sistema de financiación de todos los gobiernos subcentrales, tanto comunidades autónomas como entidades locales.

IV. CONCLUSIONES

La imposición sobre la riqueza en España presenta importantes deficiencias, por lo que resulta imprescindible llevar a cabo una profunda reforma de la misma, la cual debe realizarse en el marco de una verdadera reforma del conjunto del sistema fiscal español.

El Estado debe armonizar la normativa del impuesto sobre sucesiones y donaciones, ofreciendo un tratamiento favorable a las transmisiones entre cónyuges y familiares directos, aumentando considerablemente el mínimo exento y reduciendo sensiblemente la tarifa. Esta armonización debería afectar a todas las comunidades autónomas, incluidas las forales.

El impuesto sobre el patrimonio debe eliminarse por la imposibilidad de solventar los problemas de

rivados de la elevada elusión fiscal, un bajo cumplimiento fiscal y unas normas de valoración de los elementos patrimoniales que generan inequidades e ineficiencias.

El IBI debe constituir el pilar fundamental del sistema fiscal de los municipios españoles. Para ello, resulta especialmente importante mejorar la estimación de los valores catastrales, introduciendo un mecanismo anual de actualización de los valores, ampliando el margen de modificación de los tipos y eliminando tratamientos especiales.

Finalmente, la plusvalía municipal debe eliminarse del sistema fiscal español, por su deficiente configuración y porque se produce claramente una doble imposición, al gravarse ya las plusvalías en otros impuestos.

NOTAS

(*) Los autores desean agradecer el apoyo recibido del Ministerio de Economía y Competitividad (ECO2012-37873) y de la Generalitat de Cataluña (2009SGR102).

(1) De entre los distintos impuestos que gravan la riqueza en España, en este artículo nos centraremos en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto sobre bienes inmuebles y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (la denominada «plusvalía municipal»). Para un tratamiento del resto de figuras impositivas basadas en la riqueza, véase ESTELLER MORÉ (2013).

(2) Por ejemplo, el FMI (2013: 41, Tabla 12) calcula a partir de datos de distribución de la riqueza (*Luxemburg Wealth Study database*) que un tipo nominal del 1 por 100 sobre el 10 por 100 de los contribuyentes más ricos daría lugar a un aumento de la recaudación equivalente al 1 por 100 del PIB para un grupo de países seleccionados. No obstante, ese cálculo tiene poca credibilidad en la medida en que no se tienen en cuenta los posibles cambios de comportamiento —que el propio estudio reconoce, pero sobre lo cual hay apenas evidencia— o de evasión fiscal (citando a ZUCMAN, 2013, informan que se estima en 4,5 trillones de dólares el valor de los activos depositados en paraísos fiscales).

(3) Por ejemplo, en DURÁN-CABRÉ y ESTELLER-MORÉ (2011), calculamos con datos de 2010 que, para Cataluña, la pérdida de recaudación por la eliminación del ISD —un caso extremo que no defendemos— se podría compensar aumentando el tipo marginal mínimo autonómico de la tarifa general del IRPF 0,87 puntos porcentuales (p.p.) o bien, entre otros, aumentar todos los tipos marginales en 0,33 p.p. Sin duda, solo se trata de un ejemplo —se podría también combinar esa variación de tipos con una variación de la presión sobre la base del ahorro—, pero sirve para mostrar la importancia relativa, en términos recaudatorios, del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

(4) Por ejemplo, al igual que Jeremy Bentham, a la hora de valorar la acumulación de riqueza, el filósofo John Stuart Mill se muestra claramente favorable a reducir las ganancias de capital gratuitas, esto es, aquellas no derivadas del esfuerzo de uno mismo. En concreto, este último afirma: «It is not the fortunes which are earned, but those which are unearned, that it is for the public good to place under limitation... Its impartiality between competitors would consist in endeavouring that they should all start fair, and not in hanging a weight upon the swift to diminish the distance between them and the slow». JOHN STUART MILL, *Principles of Political Economy* (1871). Esta edición, Colección World's Classics, Oxford University Press, Oxford, 1994, p. 174.

(5) Estas magnitudes (renta, consumo o riqueza) no son sino indicadores de la capacidad económica, pues hay individuos cuya capacidad económica medida a través de ese indicador es baja porque prefieren obtener utilidad del ocio. Fijémonos que si se consiguiera gravar la verdadera capacidad económica, entendida esta como los ingresos potenciales (i.e., consumo potencial) del sujeto pasivo, ya no tendría sentido plantearse el gravamen del capital humano en el IP —lo cual de hecho es una fuente de inequidad al estar exento—, entendido este como el flujo de renta que puede obtener un individuo dada su formación y habilidades. No nos extenderemos más aquí sobre esta cuestión, pues, por otro lado, es una cuestión de imposible solución al no ser ni observable ni verificable el tiempo que un individuo dedica al ocio.

(6) Otra dificultad administrativa, sobre la cual se volverá en la sección III.2, tiene que ver con el control de los activos a declarar, ya de por sí difícil (excepto los bienes inmuebles), pero más aún cuando los activos se encuentran en el extranjero (SCHNELLENBACH, 2012).

(7) Este ejercicio también podría realizarse para el ISD, pero allí la complejidad reside en, como ya se ha comentado, la existencia, entre otros, de bonificaciones según el grado de parentesco entre el causante y el causahabiente. Dicho esto, en ausencia de relación directa con el causante y una vez estimado monetariamente el valor de lo heredado (cuestión, claro, no tan sencilla porque, a diferencia de las ganancias de capital onerosas, no se produce una compraventa con un precio pactado), se debería gravar a los tipos de la tarifa del ahorro, como sucede con las ganancias generadas en un periodo superior al año.

(8) Implícitamente, a la hora de establecer la condición de arbitraje, estamos tratando una decisión intensiva, esto es, esa condición nos informa sobre cómo asignamos una unidad adicional de renta entre un activo con rentabilidad real y un activo con rentabilidad inmaterial. Por tanto, tiene sentido utilizar el tipo marginal. Si, en su lugar, analizáramos la decisión extensiva (i.e., decidir sobre el total del ahorro), deberíamos fijarnos en el tipo medio.

(9) Sabemos que *en realidad* el ahorro genera también rendimientos financieros. No obstante, fijémonos que en este ejercicio estamos calculando un «r» implícito solo sobre la parte no financiera. Así, solo tiene sentido comparar ese «r» con la presunta rentabilidad inmaterial del ahorro.

(10) Véase el trabajo seminal de MELTZER y RICHARD (1981).

(11) El artículo «Über-warehouses for the ultra-rich», *The Economist*, 23 de noviembre de 2013, es paradigmático en este sentido. Los superricos no solo tienen a su disposición los paraísos fiscales para esconder su patrimonio financiero, sino también ciertos aeropuertos en los cuales depositar bajo la ficción de estar «en tránsito» activos de todo tipo (dinero líquido, metales preciosos u obras de arte). Tal depósito hace que tales activos estén en un limbo fiscal y, por tanto, fuera del alcance de las administraciones tributarias, al menos por el momento.

(12) En un reciente trabajo, PIKETTY y SAEZ (2013) concluyen que el tipo impositivo óptimo sobre las herencias es positivo y bastante elevado si la elasticidad de las herencias con respecto al tipo es baja, la concentración de las herencias es elevada y la sociedad se preocupa de aquellos que no reciben herencias. A partir de microdatos utilizados para Estados Unidos y Francia concluyen que los tipos óptimos deben situarse entre el 50 y 60 por 100, o incluso ser mayores para las herencias más elevadas.

(13) La reducción del 95 por 100 prevista desde junio de 1996 en el impuesto español se condiciona en un primer momento al disfrute de la exención del IP por parte del causante. ALVAREDO y SAEZ (2009), demuestran empíricamente cómo en el IP se produjo una reorganización de los bienes empresariales para disfrutar de estos tratamientos especiales en IP e ISD.

(14) En el momento de redactar este trabajo, Cataluña ha anunciado que a partir de 2014 se volverán a gravar este tipo de transmisiones *mortis causa*.

(15) Desde un punto de vista normativo, que la causa sea la competencia fiscal o el mimetismo es importante, porque las consecuencias

de cada uno son muy diferentes. Ahora bien, lo que aquí nos interesa es destacar que la realidad actual condiciona mucho las propuestas a realizar, al margen de su origen.

(16) En una encuesta realizada entre asesores fiscales españoles en noviembre de 2012, un 77 por 100 de los encuestados opinan que la lucha contra el fraude fiscal en los impuestos cuya gestión se ha cedido a las comunidades autónomas no ha sido similar entre las comunidades (DURÁN CABRÉ y ESTELLER MORÉ, 2013).

(17) En la encuesta realizada entre asesores fiscales de toda España mencionada en la nota anterior, un 64 por 100 de los profesionales manifiesta su conformidad con la siguiente afirmación: «Las diferencias en la imposición de las sucesiones entre comunidades autónomas ha provocado cambios ficticios en la residencia fiscal de las personas».

(18) Hablamos de progresividad teórica porque la elevada elusión fiscal y el bajo nivel de cumplimiento en el IP pueden provocar, ciertamente, que la progresividad real sea muy diferente.

(19) La capacidad redistributiva, que se suele medir de acuerdo con el índice de Reynolds-Smolensky, no solo depende de la progresividad, sino también del tipo medio del impuesto, en otras palabras, de la recaudación real (KAKWANI, 1977). Por tanto, el incremento en el mínimo exento aumenta seguro la progresividad, pero el efecto final en la capacidad redistributiva es más incierto.

(20) A estos problemas específicos del impuesto español habría que añadir la exención de bienes como el capital humano o los planes de pensiones (véase nota 5), que añaden más inequidades y distorsiones al impuesto.

(21) Como se ha comentado en la sección anterior, en el corto-medio plazo el impuesto es eficiente. En el largo plazo, resulta eficiente gravar únicamente el suelo, cuya oferta es, por definición, inelástica.

(22) Las nuevas tecnologías permiten, por ejemplo, que desde las propias oficinas del catastro y sin necesidad de desplazamiento alguno se puedan realizar comparaciones de imágenes para detectar incidencias de manera mucho más eficiente. Así, ha sido posible fijar un objetivo de revisión de los inmuebles del 25 por 100 anual del territorio para los años 2010 y 2011 (ÁLVAREZ CAPÓN, 2011).

(23) No tenemos en cuenta el incremento de tipos acordado primero para 2012 y 2013 por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, y luego extendido hasta 2014 y 2015 por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por el carácter temporal del mismo.

(24) Este tipo de infraestructuras (cárceles, líneas de alta tensión, centrales nucleares, etc.) se suelen conocer bajo el acrónimo NIMBY, del inglés «Not In My Back Yard». Véase DURÁN y SOLÉ (2010) para un estudio sobre esta problemática.

(25) En el caso de una transmisión lucrativa *mortis causa* se estaría gravando la «plusvalía del muerto» sobre el terreno, que en este caso no se grava en el IRPF, pero es que el impuesto se exige además del ISD. Únicamente en los casos en que el ISD no se llegara a pagar, como de hecho sucede en la mayoría de comunidades autónomas cuando la transmisión es a favor del cónyuge supérstite o de los hijos, realmente el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana conseguiría gravar una plusvalía que en otro caso quedaría libre de tributación. Ahora bien, el impuesto grava la plusvalía derivada tanto de transmisiones onerosas como lucrativas, por lo que en la mayoría de casos se produce una doble imposición.

(26) Para el cálculo del valor actual se ha tomado como tasa de descuento el interés legal del dinero de cada año.

BIBLIOGRAFÍA

ALVAREDO, F., y SAEZ, E. (2009), «Income and Wealth Concentration in Spain in a Historical and Fiscal Perspective», *Journal of the European Economic Association*, 7: 1140-1167.

ÁLVAREZ, A.M. (2011), «Valoración catastral: análisis y líneas estratégicas para un nuevo modelo», *CT/Catastro*, 73: 7-31.

BERICOCHEA, B. (2012), «Impuesto sobre bienes inmuebles y valor catastral. Una reforma pendiente», *CT/Catastro*, 75: 7-29.

BERTOCCHI, G. (2011), «The Vanishing Bequest Tax: The Comparative Evolution Of Bequest Taxation In Historical Perspective», *Economics and Politics*, 23: 107-131.

BESLEY, T., y CASE, A. (1995), «Incumbent behaviour: vote seeking, tax setting and yardstick competition», *American Economic Review*, 85(1): 25-45.

BOADWAY, R.; CHAMBERLAIN, E., y EMMERSON, C. (2010), «Taxation of Wealth and Wealth Transfers», en J. MIRRLEES, S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES y J. POTERBA (Eds.), *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, Oxford University Press, pp. 737-836.

BORGE, L.-E., y RATTSO, J. (2011), «Capitalization of property taxes in Norway». Mimeo.

BRUNETTI, M.J. (2006), «The estate tax and the demise of the family business», *Journal of Public Economics*, 90: 1975-1993.

CAGETTI, M., y DE NARDI, M. (2008), «Wealth inequality: data and models», *Macroeconomic Dynamics*, 12: 285-313.

DURÁN, J.M. (2005), «L'impost de successions i donacions: un tribut a reformar», *Nota d'Economia*, 81: 35-45.

DURÁN, J.M., y ESTELLER, A. (2007), «An empirical analysis of capital taxation: equity vs. tax compliance», *Papeles de trabajo 4/07*, Instituto de Estudios Fiscales.

— (2009), «L'impost de successions i donacions a Espanya: passat, present i futur», Generalitat de Catalunya.

— (2010a), «Tax Data for Wealth Concentration Analysis: an Application to Spanish Wealth Tax», *Review of Income and Wealth*, 56: 620-631.

— (2010b), «'Match-point': Al servicio, el Estado; en juego, el futuro de la imposición sobre la riqueza en España», en N. BOSCH y A. SOLÉ (Eds.), *Informe sobre Federalismo Fiscal*, IEB.

— (2011), «Què (no) fem amb l'impost sobre successions i donacions?», en A. GARRIDO (Ed.), *Memoria Econòmica de Catalunya*, pp. 137-139.

— (2013), «Reforma fiscal». IEB Report 2/2013, IEB.

DURÁN, J.M.; ESTELLER, A., y SALVADORI, L. (2012), «Empirical evidence on horizontal competition in tax enforcement». Document de treball de l'IEB 2012/5.

DURÁN, J.M., y SOLÉ, A. (2010), «No en mi patio trasero»: aspectos económicos, fiscales y de gobernanza de la ubicación de instalaciones potencialmente contaminantes», *Ekonomiaz. Revista Vasca de Economía*, 74: 246-269.

ESTELLER-MORÉ, A. (2004), «Tax Evasion in Interrelated Taxes». *Documento de Trabajo n.º 2*, IEB, Barcelona.

— (2013), «La imposición sobre la riqueza en el sistema fiscal español», en A. ESTELLER-MORÉ y J.M. DURÁN-CABRÉ (Eds.), *Por una verdadera reforma fiscal*, Ariel Economía, pp. 181-203.

FMI (2013), *Taxing Times*, Fiscal Monitor, World Economic and Financial Surveys, IMF, Washington D.C.

FUEST, C. (2013), «Reintroducing the Wealth Tax at any Cost?», *ZEWnews*, Centre for European Economic Research (ZEW), marzo/abril.

<p>HANSSON, A. (2010), «Is the Wealth Tax Harmful for Economic Growth?», <i>World Tax Journal</i>, 2: 19-34.</p> <p>KAKWANI, N.C. (1977), «Applications of Lorenz Curves in economic analysis», <i>Econometrica</i>, vol. 45, 3: 719-727.</p> <p>KOPCZUK, W., y SLEMROD, J. (2003), «Dying to Save Taxes: Evidence from Estate Tax Returns on the Death Elasticity», <i>Review of Economics and Statistics</i>, 85(2): 256-265.</p> <p>LE GRAND, J. (2006), «Implementing Stakeholder Grants: The British Case», en E.O. WRIGHT (Ed.), <i>Redesigning Redistribution</i>, Verso, Nueva York, pp. 99-106.</p> <p>MELTZER, A., y RICHARD, S. (1981), «A Rational Theory of the Size of Government», <i>Journal of Political Economy</i>, 89: 914-927.</p> <p>MIRRLEES, J.; ADAM, S.; BESLEY, T.; BLUNDELL, R.; BOND, S.; CHOTE, R.; GAMMIE, M.; JOHNSON, P.; MYLES, G., y POTERBA, J. (2011), <i>Tax by Design: the Mirrlees Review</i>, Oxford University Press.</p> <p>MUSGRAVE, R.A. (1994), «Progressive taxation, equity and tax design», en J. SLEMROD (Ed.), <i>Tax progressivity and income inequality</i>, Cambridge University Press, pp. 441-456.</p> <p>OCDE (2010), <i>Tax Policy Reform and Economic Growth</i>, OECD Tax Policy Studies.</p>	<p>PIKETTY, T., y SAEZ, E. (2013), «A theory of optimal inheritance taxation», <i>Econometrica</i>, vol. 81, 5: 1851-1886.</p> <p>PIKETTY, T., y ZUCMAN, G. (2013), «Wealth-Income Ratios in Rich Countries 1700-2010». Mimeo.</p> <p>SCHNELLENBACH, J. (2012), «The economics of taxing net wealth: A survey of the issues», <i>Freiburger Diskussionspapiere zur Ordnungsökonomik</i>, 12/5.</p> <p>SEIM, D. (2012), «Real or Evasion Responses to the Wealth Tax? Theory and Evidence from Sweden». Job Market Paper, Institute for International Economic Studies, Stockholm University, Stockholm.</p> <p>SELIGMAN, E.R.A. (1931), <i>Essays in Taxation</i> (10.ª ed.), Sentry Press, Nueva York.</p> <p>WILSON, J.D. (1986), «A theory of interregional tax competition», <i>Journal of Urban Economics</i>, 19: 296-315.</p> <p>ZODROW, G.R., y MIESZKOWSKI, P. (1986), «Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of local public goods», <i>Journal of Urban Economics</i> 19: 356-370.</p> <p>ZUCMAN, G. (2013), «The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. net Debtors or net Creditors?», <i>The Quarterly Journal of Economics</i>, 128: 1321-1364.</p>
---	--

COTIZACIONES SOCIALES Y NIVEL DE EMPLEO (*)

Oscar BAJO RUBIO

Universidad de Castilla-La Mancha

Antonio GÓMEZ GÓMEZ-PLANA

Universidad Pública de Navarra

Resumen

En este trabajo se evalúan los efectos de una disminución de las cotizaciones sociales, acompañada o no de un incremento en los tipos del IVA, a partir de un modelo de equilibrio general aplicado a la economía española. De acuerdo con los resultados obtenidos, si se desean obtener unos efectos apreciables en términos de empleo y tasa de desempleo sería necesaria una reducción significativa de las cotizaciones sociales; y, si se desean eliminar los efectos indeseables sobre el déficit público que conllevaría esta medida, se deberían incrementar al mismo tiempo los tipos efectivos del IVA en una cuantía también significativa.

Palabras clave: cotizaciones sociales, impuesto sobre el valor añadido, desempleo, déficit público.

Abstract

In this paper, we assess the effects of a decrease in social contributions, either accompanied or not by an increase in VAT rates, from a computable general equilibrium model applied to the Spanish economy. According to our results, to get noticeable effects in terms of employment and the unemployment rate, a significant reduction in social contributions would be needed; and, to avoid the undesirable effects on the government deficit that this measure would entail, VAT effective rates should be increased at the same time, also in a significant amount.

Key words: social contributions, value added tax, unemployment, government deficit.

JEL classification: C68, H20, H30.

I. INTRODUCCIÓN

LAS cotizaciones sociales, esto es, las contribuciones realizadas por empresarios y trabajadores con objeto de financiar la Seguridad Social, constituyen una de las principales fuentes de ingresos de las administraciones públicas en España. Como puede verse en el cuadro n.º 1, más del 90 por 100 de los ingresos totales del sector público español se obtiene a partir de tres fuentes, de las cuales las cotizaciones sociales suponían en 2012 un 35,5 por 100 del total. Las otras dos fuentes principales de ingresos, que representaban cada una alrededor de un 28 por 100 de los ingresos totales, son los impuestos sobre la renta y el patrimonio, fundamentalmente los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades; y los impuestos sobre la producción y las importaciones, esto es, el impuesto sobre el valor añadido (IVA), más los impuestos especiales sobre gasolina, alcohol, tabaco, etc. La participación relativa de las cotizaciones sociales se habría incrementado incluso con la crisis, al tiempo que la parte correspondiente a la imposición sobre la renta se habría reducido.

En el cuadro n.º 2 se muestra la importancia relativa, en términos del PIB, del total de los ingresos impositivos, las cotizaciones sociales y el IVA, para España, la UE-27 y la zona del euro, en tres años distintos (2003, 2007 y 2011). En dicho cuadro se pone de manifiesto cómo la proporción de los im-

puestos sobre el PIB es notablemente inferior en España a la media de la UE y la zona del euro, aproximadamente 8 puntos porcentuales por debajo. Una diferencia que incluso se habría agrandado con la crisis: frente a la estabilidad de la relación ingresos impositivos-PIB en la UE y la zona del euro, en España habría caído a niveles inferiores a los de hace diez años. Por lo que respecta a las cotizaciones sociales, estas representaban en España en 2011 un 12 por 100 del PIB, una cifra similar a la de la UE, aunque 2 puntos por debajo de la de la zona del euro. Sin embargo, la participación de las cotizaciones a cargo de los trabajadores es inferior en España (unos 2 puntos, en porcentaje sobre el PIB), mientras que las cotizaciones a cargo de los empresarios se situaban, en porcentaje sobre el PIB, un punto por encima de las cifras de la UE, si bien la cifra no es muy distinta de la correspondiente a la zona del euro. Finalmente, la proporción de los ingresos por IVA suponía en España en 2011 un 5,4 por 100 del PIB, aproximadamente 1,5 puntos por debajo en relación a la UE y la zona del euro.

Por otra parte, un argumento recurrente, especialmente en medios patronales y en aquellos momentos en los que la tasa de desempleo alcanza niveles más elevados, consiste en proponer una disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios. Dicha medida debería traducirse en un aumento de la demanda de trabajo al permitir reducir los costes laborales, y se justificaría adicio-

CUADRO N.º 1

ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS EN ESPAÑA

	2002		2007		2012	
	% del total	% del PIB	% del total	% del PIB	% del total	% del PIB
Recursos corrientes						
Impuestos sobre la producción y las importaciones	28,9	11,2	28,2	11,6	28,1	10,4
Impuestos sobre la renta, el patrimonio, etc.	27,6	10,7	31,6	13,0	27,8	10,3
Cotizaciones sociales	33,5	13,0	31,6	13,0	35,5	13,1
Otros	7,9	3,0	7,3	3,0	8,6	3,2
Recursos de capital						
Transferencias de capital, a cobrar	2,0	0,8	1,3	0,5	0,2	0,1
TOTAL INGRESOS	100	38,7	100	41,1	100	37,1

Fuente: Intervención General de la Administración del Estado.

CUADRO N.º 2

IMPUESTOS, COTIZACIONES SOCIALES E IVA
(PORCENTAJE DEL PIB)

		2003	2007	2011
Total impuestos	España	33,9	37,1	31,4
	UE-27	38,8	39,4	38,8
	Eurozona	39,5	40,1	39,5
Total cotizaciones sociales	España	12,2	12,2	12,1
	UE-27	12,7	12,2	12,7
	Eurozona	14,5	13,9	14,4
Empleadores	España	8,9	8,9	8,5
	UE-27	7,3	7,1	7,3
	Eurozona	8,2	8,0	8,2
Empleados	España	1,9	1,9	1,9
	UE-27	3,9	3,7	3,8
	Eurozona	4,4	4,2	4,3
Autónomos	España	1,4	1,4	1,7
	UE-27	1,4	1,4	1,5
	Eurozona	1,8	1,7	1,9
IVA	España	6,0	6,0	5,4
	UE-27	6,8	7,0	7,1
	Eurozona	6,6	6,9	6,9

Fuente: Taxation trends in the European Union (2013 edition), Eurostat.

nalmente por la mayor importancia relativa de las cotizaciones empresariales en el caso español, en comparación con los países de nuestro entorno. Como además la economía española experimenta en la actualidad las tasas de desempleo más altas desde que existen registros históricos, esta propuesta ha recobrado actualidad. En el cuadro n.º 3 se

CUADRO N.º 3

TASAS DE DESEMPLEO ARMONIZADAS PARA LA UE-27
(JUNIO DE 2013)

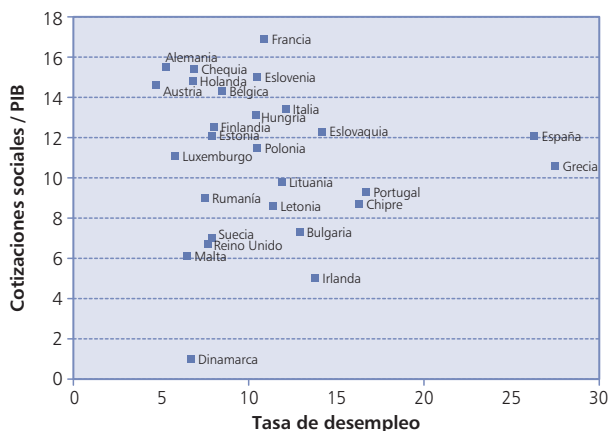
Bélgica	8,5
Bulgaria	12,9
Chequia	6,9
Dinamarca	6,7
Alemania	5,3
Estonia	7,9
Irlanda	13,8
Grecia	27,5
España	26,3
Francia	10,9
Italia	12,1
Chipre	16,3
Letonia	11,4
Lituania	11,9
Luxemburgo	5,8
Hungría	10,4
Malta	6,5
Países Bajos	6,8
Austria	4,7
Polonia	10,5
Portugal	16,7
Rumanía	7,5
Eslovenia	10,5
Eslovaquia	14,2
Finlandia	8,0
Suecia	7,9
Reino Unido	7,7
UE-27	10,9
Eurozona	12,1

Fuente: Eurostat.

presentan las tasas de desempleo armonizadas para la UE-27, correspondientes al segundo trimestre de 2013; como puede verse, la tasa de paro española es la segunda mayor, después de la de Grecia, y es más del doble de la media de la UE y de la zona del euro. Además, dado que una disminución de las cotizaciones sociales se traduciría en un descenso de la recaudación fiscal, lo que resultaría particularmente gravoso en una situación de elevados déficits públicos como la actual, con frecuencia la propuesta de reducción de las cotizaciones sociales suele venir acompañada de un incremento en los tipos del IVA. De hecho, como puede verse en el cuadro n.º 2, la proporción de los ingresos por IVA es inferior en España a la registrada en la UE y la zona del euro.

¿Hasta qué punto sería cierto que aquellos países con unas cotizaciones sociales más elevadas son también los que registran unas mayores tasas de desempleo? En el gráfico 1 se relacionan los niveles de cotizaciones sociales, en proporción sobre el PIB, obtenidos a partir del cuadro n.º 2, con las tasas de desempleo del cuadro n.º 3. Como se observa en dicho gráfico, la relación entre las dos variables no resulta demasiado clara (el coeficiente de correlación entre ambas es $-0,06$); en otras palabras, no puede afirmarse inequívocamente que aquellos países con unos elevados niveles de cotizaciones sociales en proporción sobre el PIB tengan también unas tasas de desempleo más elevadas.

GRÁFICO 1
COTIZACIONES SOCIALES Y TASA DE DESEMPEÑO
(UE-27)



Fuente: Cuadros n.ºs 2 y 3.

En cualquier caso, la propuesta de reducción de las cotizaciones sociales con objeto de combatir el problema del desempleo ha vuelto al primer plano de la actualidad, y de hecho a ella se alude siempre con mayor o menor énfasis en las recomendaciones de los organismos internacionales; dos ejemplos recientes los encontramos en Fondo Monetario Internacional (2013) y Comisión Europea (2013). Así pues, el objetivo de este trabajo será evaluar los efectos de una reducción de las cotizaciones sociales, acompañada o no de un incremento en los tipos del IVA, a partir de un modelo de equilibrio general aplicado a la economía española. En la sección II se expone el marco analítico que justificaría una propuesta de reducción de las cotizaciones sociales, en términos de un incremento del nivel de empleo. En la sección III se sintetizan brevemente las características del modelo utilizado, presentándose los resultados de las simulaciones. Por último, la sección IV recoge un resumen de las principales conclusiones.

II. COTIZACIONES SOCIALES Y NIVEL DE EMPLEO

En esta sección mostraremos cómo afectan las cotizaciones sociales y, en general, los distintos impuestos que actúan en el mismo, al funcionamiento del mercado de trabajo y, en particular, al nivel de empleo. Para ello emplearemos un marco tradicional de funciones de oferta y demanda de trabajo, siguiendo la nomenclatura utilizada en Bajo y Monés (2000). Los resultados, en cualquier caso, no cambiarían de forma sustancial si se utilizasen alternativamente ecuaciones de formación de salarios y precios, como, por ejemplo, en Bajo y Díaz (2011).

Supondremos que en el mercado de trabajo actúan los siguientes impuestos:

- cotizaciones sociales a cargo de los empresarios, a un tipo css_F sobre el salario monetario;
- cotizaciones sociales a cargo de los trabajadores, a un tipo css_W sobre el salario monetario;
- un impuesto directo sobre el salario monetario, a un tipo t_{W_i} ;
- así como un impuesto indirecto sobre el nivel de precios, a un tipo t_j .

Dada la existencia de estos impuestos, y designando por W y P , respectivamente, el salario mo-

netario y el nivel de precios, la demanda de trabajo N^d dependería negativamente del coste laboral real:

$$N^d = f\left(\frac{W(1 + css_f)}{P}\right) \quad f' < 0$$

mientras que la oferta de trabajo N^s dependería positivamente del salario real neto de impuestos:

$$N^s = g\left(\frac{W(1 - css_w - t_w)}{P(1 + t_i)}\right) \quad g' > 0$$

siendo

$$\frac{W(1 + css_f)}{P} \text{ y } \frac{W(1 - css_w - t_w)}{P(1 + t_i)}$$

el coste laboral real y el salario real neto de impuestos, esto es, las variables relevantes para las decisiones de empresarios y trabajadores, respectivamente.

Estas funciones de demanda y oferta de trabajo se representan gráficamente en el gráfico 2. En el gráfico se muestran también las correspondientes funciones de demanda y oferta de trabajo en ausencia de impuestos, denotadas por \bar{N}^d y \bar{N}^s , que se situarían por encima y por debajo, respectivamente, de las funciones de demanda y oferta de trabajo incluyendo impuestos. En el equilibrio del mercado de trabajo dado por el punto E se determinarían un nivel de empleo N_0 (inferior al que

correspondería en el caso sin impuestos) y un salario real $\frac{W_0}{P_0}$; así como un coste laboral real

$$\frac{W_0(1 + css_f)}{P_0}$$

y un salario real neto de impuestos

$$\frac{W_0(1 - css_w - t_w)}{P_0(1 + t_i)}$$

que se obtendrían a partir de \bar{N}^d y \bar{N}^s , respectivamente. La diferencia entre el coste laboral pagado por los empresarios y el salario neto percibido por los trabajadores, la llamada cuña fiscal, viene dada por la distancia AB y tiene dos componentes:

— Las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios, dadas por la distancia AE .

— La suma de las cotizaciones sociales a cargo de los trabajadores, los impuestos directos sobre el salario y los impuestos indirectos, dada por la distancia EB .

Los efectos de una disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios se muestran en el gráfico 3. El efecto directo de esta medida es una reducción del coste laboral real que hace aumentar la demanda de trabajo hasta N'_0 (y la función N^d se desplaza a la derecha hasta $N^{d'}$). Sin embargo, a continuación actúa el denominado efecto traslación sobre salarios y precios: el exceso de demanda en el mercado de trabajo hace aumentar el salario monetario y el exceso de oferta en el mercado de bienes hace disminuir el nivel de precios, por lo que aumentan el salario real y el coste laboral real. En consecuencia, disminuye la demanda de trabajo y el nivel de empleo ha aumentado hasta N_1 . En el gráfico 3 el efecto directo y el efecto traslación se ilustran mediante el paso de E_0 a E'_0 , y de E'_0 a E_1 , respectivamente. Así pues, si bien el efecto directo de una disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios se traduce en un incremento de la demanda de trabajo, este se ve parcialmente revertido por la traslación de dicha medida a mayores salarios y menores precios. El incremento final del nivel de empleo será tanto mayor cuanto menos elástica sea la demanda de trabajo y más elástica sea la oferta de trabajo.

Como mencionamos en la sección anterior, una reducción de las cotizaciones sociales a cargo de los

GRÁFICO 2
EL MERCADO DE TRABAJO CON IMPUESTOS

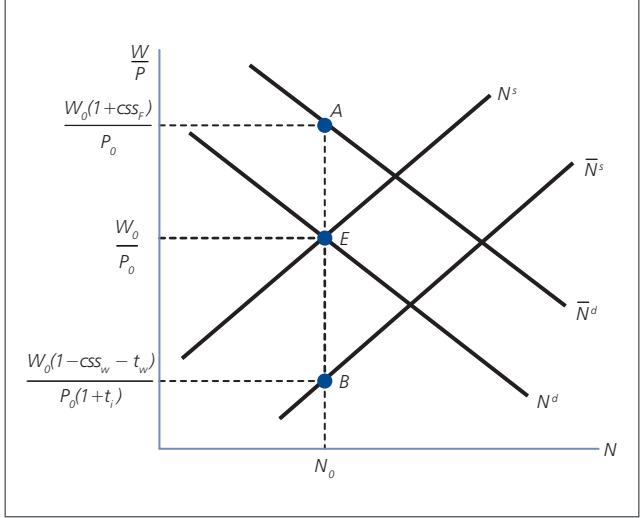
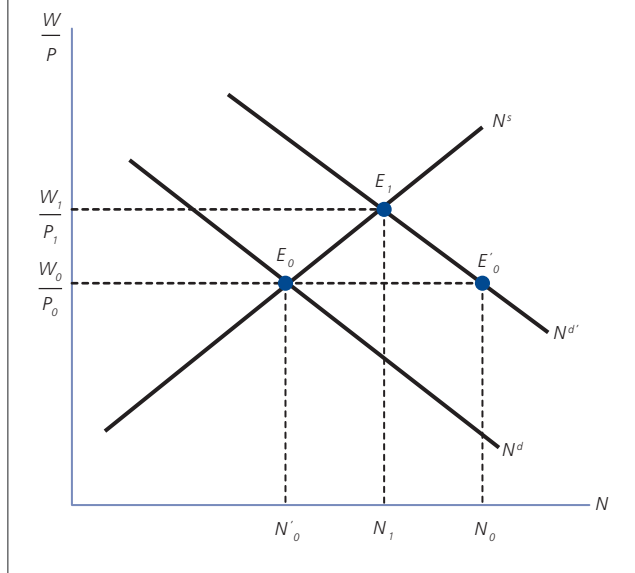
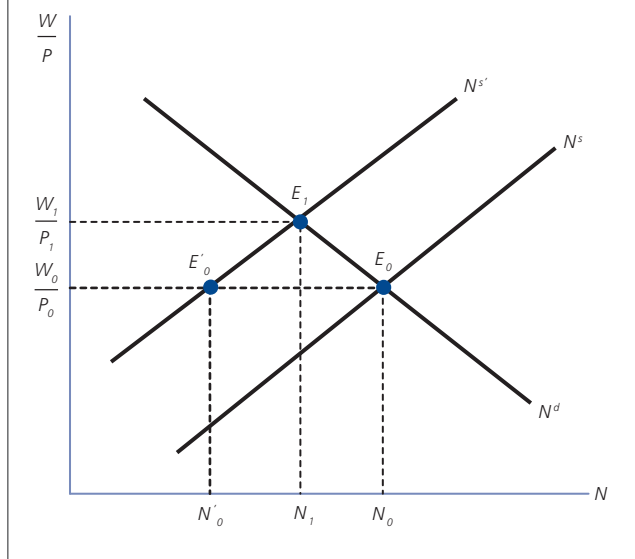


GRÁFICO 3
UNA DISMINUCIÓN DE LAS COTIZACIONES SOCIALES
A CARGO DE LOS EMPRESARIOS



empresarios suele venir acompañada en la práctica por algún tipo de incremento en la imposición indirecta, con objeto de no afectar desfavorablemente los ingresos fiscales del gobierno. Así pues, en el gráfico 4 se muestran los efectos sobre el mercado de trabajo de un aumento del tipo impositivo indirecto

GRÁFICO 4
UN AUMENTO DEL TIPO IMPOSITIVO INDIRECTO



to; los efectos de esta medida serían similares a los de un aumento de las cotizaciones sociales a cargo de los trabajadores o del tipo impositivo directo sobre el salario. Una mayor imposición indirecta se traduce en una disminución del salario real neto de impuestos, lo que hace reducirse la oferta de trabajo hasta N'_0 (y la función N^s se desplaza a la izquierda hasta $N^{s'}$). Seguidamente, el exceso de demanda en el mercado de trabajo hace aumentar el salario monetario y el exceso de demanda en el mercado de bienes hace aumentar el nivel de precios, disminuyendo el nivel de empleo hasta N_1 . Nótese que el coste laboral real habrá aumentado al aumentar el salario real desde $\frac{W_0}{P_0}$ hasta $\frac{W_1}{P_1}$. Por tanto, un aumento del tipo impositivo indirecto llevaría a una disminución del nivel de empleo, que sería tanto menor cuanto menos elástica fuera la demanda de trabajo y más elástica fuera la oferta de trabajo.

En resumen, desde un punto de vista teórico, una disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios daría lugar a un incremento del nivel de empleo, si bien inferior al aumento inicial de la demanda de trabajo, debido a la traslación de dicha medida a unos mayores salarios y unos menores precios, que compensarían parcialmente el descenso inicial del coste laboral real. Y, si la disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios viene acompañada de un aumento del tipo impositivo indirecto, esta última medida por sí sola dará lugar a una disminución del nivel de empleo ya que hace aumentar el coste laboral real. Así pues, una disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios acompañada de un aumento de la imposición indirecta tendría estrictamente un efecto ambiguo sobre el nivel de empleo; siendo tanto más probable un aumento del empleo cuanto menos elástica sea la demanda de trabajo y más elástica sea la oferta de trabajo.

III. ALGUNAS SIMULACIONES PARA EL CASO ESPAÑOL

La relación entre cotizaciones sociales y nivel de empleo ha sido analizada en numerosas ocasiones por los estudiosos de la economía española desde los años 1980; en Gómez (2007) se presenta una panorámica de los estudios disponibles hasta la fecha. Con posterioridad, podemos citar el trabajo de Bajo y Gómez (2010), donde se evaluaban los efectos de una reducción de las cotizaciones sociales, prestando una especial atención a sus implicaciones

presupuestarias en un contexto de elevadísimos déficits del sector público. Para ello se utilizaba un modelo de equilibrio general aplicado a la economía española, que permitía evaluar cómo afectan los cambios en una variable particular al conjunto de la economía analizada, así como sus efectos sobre los diferentes sectores productivos (véase Gómez, 2005, para una introducción a esta clase de modelos). En general, una disminución de las cotizaciones sociales afectaba positivamente al empleo y negativamente a la recaudación, mientras que un aumento del IVA actuaba en sentido contrario. A su vez, una combinación de ambas medidas daba lugar a mejoras tanto en términos de empleo como de recaudación. Sin embargo, cualquiera de las medidas anteriores tenía siempre una mayor incidencia cuantitativa sobre la recaudación (y, por tanto, el déficit público) que sobre el empleo. Además, en todos los escenarios considerados los efectos sobre el empleo eran relativamente pequeños, ya que los salarios absorbían una parte del descenso en el coste laboral implícito en el recorte de las cotizaciones.

Más recientemente, Boscá, Doménech y Ferri (2013) llevan a cabo una simulación, a partir de un modelo de equilibrio general dinámico calibrado para la economía española, consistente en una disminución de 3,5 puntos porcentuales en el tipo efectivo de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios, acompañada de un aumento de 2 puntos porcentuales en el tipo efectivo de la imposición sobre el consumo, lo que dejaría inalterados inicialmente los ingresos impositivos totales. El efecto conjunto de ambas medidas se traduciría en un incremento del empleo, en promedio para los dos primeros años, de un 1,3 por 100 (lo que equivaldría a más de 200.000 puestos de trabajo), mientras que el PIB aumentaría un 0,74 por 100. Este tipo de medidas se enmarcan en lo que últimamente se viene denominando «devaluación fiscal», esto es, reducir las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios al mismo tiempo que se incrementan los impuestos sobre el consumo (en última instancia, trasladar impuestos de los empresarios a los consumidores), de manera que el saldo presupuestario permanezca inalterado, en ausencia de la posibilidad de devaluación del tipo de cambio en una unión monetaria. Una discusión de los principales aspectos relacionados con la devaluación fiscal puede encontrarse en Fondo Monetario Internacional (2011).

En el resto de esta sección presentaremos una simulación de los efectos de una reducción de las cotizaciones sociales, acompañada en algunos casos

de un incremento en los tipos del IVA, a partir de un modelo de equilibrio general aplicado a la economía española. El modelo utilizado es fundamentalmente el de Gómez y Pascual (2011), y es similar al de Bajo y Gómez (2013) (véase Gómez y Pascual, 2011, para más detalles). Se trata de un modelo estático para una economía abierta, desagregado en 18 sectores productivos, con un consumidor representativo, un sector público y un sector exterior. Una característica importante del modelo, que se justifica por la elevadísima tasa de desempleo registrada por la economía española, es que incluye la posibilidad de desempleo a partir de los modelos de sindicatos (véase, por ejemplo, Oswald, 1982).

Brevemente, el equilibrio del modelo implica la solución simultánea de tres grupos de ecuaciones: 1) condiciones de beneficios nulos para las empresas; 2) equilibrio en los mercados de bienes y capital; y 3) restricciones sobre la renta disponible (los ingresos totales deben igualar el gasto total), el mercado de trabajo (que incluye desempleo) y el cierre macroeconómico del modelo.

Las condiciones de beneficios nulos se derivan del comportamiento de los productores, que maximizan sus beneficios sujetos a sus restricciones tecnológicas, caracterizadas por una estructura anidada de *inputs* intermedios, capital y trabajo. Por el lado del consumo, existe un consumidor representativo que maximiza su función de utilidad, anidada y definida a partir de su consumo de bienes, ocio y ahorro, sujeto a su restricción presupuestaria. El sector público lleva a cabo el gasto público, y recibe ingresos procedentes de rentas del capital, transferencias netas recibidas del consumidor representativo e impuestos (que incluyen cotizaciones sociales pagadas por empresarios y trabajadores, impuestos sobre el valor añadido y otros impuestos indirectos). La modelización del sector exterior se basa en el supuesto de economía abierta pequeña, y en cuanto al cierre macroeconómico del modelo, se supone que la diferencia entre ingresos y pagos del resto del mundo es exógena. Finalmente, por lo que respecta a los mercados de factores, se supone dotaciones fijas tanto para el capital como para el trabajo; el capital es específico a cada sector, mientras que el trabajo es móvil entre sectores, y se supone además que los trabajadores tienen un cierto grado de poder de mercado, de manera que sus demandas salariales están relacionadas inversamente con la tasa de desempleo de la economía.

El modelo se ha calibrado utilizando una Matriz de Contabilidad Social para la economía española.

Dicha matriz, que representa el equilibrio de referencia del modelo, se ha elaborado a partir de la última tabla *input-output* simétrica, correspondiente al año 2005 (Instituto Nacional de Estadística, 2012). Los resultados de las simulaciones sobre las principales variables macroeconómicas se presentan en el cuadro n.º 4, en términos de variaciones porcentuales respecto al periodo base (año 2005), excepto en los casos de la tasa de desempleo y la proporción déficit público/PIB, donde se expresan en términos de puntos porcentuales.

Se han realizado dos simulaciones básicas, consistentes en una disminución de los tipos efectivos de las cotizaciones sociales: una reducción «mode-

rada» de 1 punto y una reducción «fuerte» de 5 puntos, denotadas por ∇CS1 y ∇CS5 en el cuadro número 4 (columnas 1 y 3). Ambas simulaciones se han realizado también acompañadas de un incremento en los tipos efectivos del IVA, de manera que se logre la neutralidad recaudatoria de la medida anterior; estas nuevas simulaciones se denotan por $+\Delta\text{IVA}$ en el cuadro n.º 4 (columnas 2 y 4). Finalmente, se presentan los resultados de las simulaciones anteriores para valores alternativos del parámetro β , que aproxima la sensibilidad de los salarios reales a la tasa de desempleo en el modelo utilizado (véanse Gómez y Pascual, 2011; Bajo y Gómez, 2013). En particular, junto al valor $\beta = 1,5$, empleado habitualmente en estudios similares para la economía española (a partir de la estimación de Andrés *et al.*, 1990), se presentan los casos extremos $\beta = 0,01$ y $\beta = 100$ que se corresponderían con unos salarios reales muy flexibles y muy rígidos, respectivamente, con respecto a la tasa de desempleo. En los siguientes párrafos se discutirán los principales resultados del cuadro n.º 4, centrándonos en los correspondientes al caso general de $\beta = 1,5$; posteriormente, se comentará cómo varían los resultados anteriores en los casos extremos de salarios reales muy flexibles y muy rígidos.

Como puede verse en la primera columna del cuadro n.º 4, una reducción de 1 punto en los tipos efectivos de las cotizaciones sociales llevaría a un incremento de un 0,33 por 100 en los salarios reales. Si tenemos en cuenta que una reducción de 1 punto en los tipos efectivos de las cotizaciones sociales sectoriales equivale a una disminución porcentual media de un 3,42 por 100 de los mismos, ello significaría que la traslación a salarios de la caída en el tipo de las cotizaciones sociales sería de algo menos de un 10 por 100 en el corto plazo, que es el ámbito temporal de nuestro modelo. Como resultado de lo anterior, las ganancias de empleo de dicha medida serían relativamente modestas: un 0,64 por 100, lo que equivaldría a unos 106.000 empleos (calculados a partir de las cifras de ocupados de la *Encuesta de Población Activa* correspondiente al tercer trimestre de 2013), con una reducción de la tasa de desempleo de 0,45 puntos. Todo ello se traduciría a su vez en ligeros aumentos del PIB y el bienestar, de un 0,28 y un 0,57 por 100, respectivamente; así como en un incremento de 0,2 puntos en la proporción déficit público/PIB.

Cuando la simulación anterior viene acompañada de un incremento en los tipos efectivos del IVA de manera que los ingresos del sector público no se vean afectados (segunda columna del cuadro

CUADRO N.º 4

**EFFECTOS SOBRE LAS PRINCIPALES VARIABLES
MACROECONÓMICAS
(CAMBIO PORCENTUAL RESPECTO AL PERIODO BASE)**

	∇CS1	$+\Delta\text{IVA}$	∇CS5	$+\Delta\text{IVA}$
Bienestar				
$\beta = 0,01$	0,273	-0,031	1,399	-0,169
$\beta = 1,5$	0,568	0,316	2,935	1,600
$\beta = 100$	0,998	0,811	5,224	4,185
Salarios reales				
$\beta = 0,01$	0,554	0,262	2,847	1,313
$\beta = 1,5$	0,334	0,043	1,713	0,188
$\beta = 100$	0,017	-0,267	0,086	-1,399
PIB				
$\beta = 0,01$	0,031	0,010	0,158	0,041
$\beta = 1,5$	0,284	0,290	1,456	1,471
$\beta = 100$	0,651	0,688	3,384	3,558
PIB al coste de los factores				
$\beta = 0,01$	0,010	-0,355	0,052	-1,831
$\beta = 1,5$	0,261	-0,053	1,337	-0,319
$\beta = 100$	0,625	0,377	3,246	1,882
Empleo				
$\beta = 0,01$	0,114	0,198	0,576	1,000
$\beta = 1,5$	0,635	0,765	3,272	3,938
$\beta = 100$	1,395	1,577	7,335	8,288
Tasa de desempleo (p.p.)				
$\beta = 0,01$	-0,005	-0,006	-0,025	-0,028
$\beta = 1,5$	-0,453	-0,497	-2,330	-2,558
$\beta = 100$	-1,104	-1,201	-5,797	-6,298
Déficit público/PIB (p.p.)				
$\beta = 0,01$	0,263	-0,007	1,350	-0,036
$\beta = 1,5$	0,200	-0,055	1,035	-0,286
$\beta = 100$	0,110	-0,124	0,580	-0,642

Fuente: Elaboración propia.

número 4), la relación déficit público/PIB prácticamente no se alteraría, al igual que los salarios reales (ya que la subida del IVA conlleva un aumento de los precios que tiende a reducir el salario real, compensando el incremento asociado con la reducción de las cotizaciones sociales). Aunque ligeramente mejores, los resultados en términos de empleo y tasa de desempleo apenas variarían respecto a la simulación anterior, con un aumento de un 0,77 por 100, equivalente a unos 128.000 empleos, y una disminución de 0,5 puntos, respectivamente. El incremento del bienestar sería ahora algo inferior, de un 0,32 por 100, mientras que el PIB aumentaría prácticamente lo mismo, un 0,29 por 100. Adviértase, no obstante, que la definición del PIB a precios de adquisición (el que aparece en la tercera fila del cuadro) incluye los impuestos indirectos, entre ellos el IVA, por lo que el aumento de recaudación por IVA compensaría el efecto restrictivo sobre el PIB derivado del aumento del IVA. En el cuadro n.º 4 se muestran también los efectos sobre el PIB al coste de los factores, donde puede verse que este disminuiría (eso sí, de manera casi imperceptible) un 0,1 por 100. El aumento de los tipos efectivos del IVA necesario para lograr la neutralidad recaudatoria sería de un 2,81 por 100 que, en términos de puntos porcentuales, equivaldría a 0,37 puntos.

Los efectos de una reducción de 5 puntos en los tipos efectivos de las cotizaciones sociales, que se muestran en la tercera columna del cuadro n.º 4, estarían en línea con los del primer escenario, si bien serían cuantitativamente mucho mayores. Así, el empleo crecería un 3,27 por 100 (lo que equivaldría a unos 550.000 empleos) y la tasa de desempleo disminuiría 2,33 puntos, con un incremento de un 1,46 por 100 en el PIB y de un 2,94 por 100 en el bienestar. Sin embargo, la caída de la recaudación por cotizaciones sociales llevaría a un incremento de algo más de un punto en la proporción déficit público/PIB, algo difícilmente aceptable en las circunstancias actuales.

Finalmente, si la simulación anterior se acompaña de un incremento en los tipos efectivos del IVA (cuarta columna del cuadro n.º 4), el empleo crecería casi un 4 por 100 (lo que equivaldría a unos 662.000 empleos) y la tasa de desempleo disminuiría unos 2,5 puntos, con un aumento del bienestar de un 1,6 por 100, inferior al de la simulación anterior. A su vez, el PIB al coste de los factores experimentaría una ligera disminución, de un 0,32 por 100, mientras que la relación déficit público/PIB se reduciría en 0,29 puntos. En este caso, el aumento

de los tipos efectivos del IVA necesario para lograr la neutralidad recaudatoria sería de un 14,67 por 100; en términos de puntos porcentuales, alrededor de 1,91 puntos.

Por otra parte, una mayor flexibilidad salarial conlleva un mayor incremento del salario real, lo que se traduce en unos menores aumentos del empleo (y una menor disminución de la tasa de desempleo), el PIB y el bienestar (que incluso podría disminuir en los escenarios que incorporan incremento del IVA), así como unos efectos ligeramente más desfavorables sobre la relación déficit público/PIB. Por el contrario, una mayor rigidez salarial significaría que el salario real aumenta menos (e incluso podría disminuir en los escenarios que incorporan incremento del IVA), y ello implicaría a su vez unos mayores aumentos del empleo (y una mayor disminución de la tasa de desempleo), el PIB y el bienestar, junto con unos efectos ligeramente más favorables sobre la relación déficit público/PIB.

Por último, en el cuadro n.º 5 se muestran los efectos sobre el empleo en los diferentes sectores que incorpora el modelo, para el caso en que $\beta = 1,5$. Los resultados sobre otras variables, como el nivel de producción o el valor añadido sectorial, así como para los valores extremos del parámetro β , se encuentran disponibles a petición. Una característica particular de la clasificación sectorial aquí empleada (utilizada ya en Bajo y Gómez, 2013), es la desagregación del sector público en cinco subsectores, los que aparecen en las cinco primeras líneas del cuadro («Administración Pública», «Educación de no mercado», «Sanidad y servicios sociales de no mercado», «Saneamiento público de no mercado» y «Actividades recreativas y culturales de no mercado»). Aparte del interés intrínseco de la desagregación de las distintas actividades del sector público, cabe señalar que, dado el tipo de producto que se incluye en el gasto público final, los bienes producidos por el sector público son intensivos en trabajo. La importancia del grado de agregación sectorial en el marco de los modelos de equilibrio general aplicado se ha discutido, por ejemplo, en Grant, Hertel y Rutherford (2007), que destacan cómo una mayor agregación sectorial puede ocultar resultados relevantes que un grado mayor de desagregación permitiría descubrir.

Los resultados del cuadro n.º 5 muestran la asimetría sectorial de las distintas medidas simuladas, debido a las diferencias de tipos efectivos sectoriales, tanto de cotizaciones sociales como de IVA. Llama particularmente la atención el hecho de que,

CUADRO N.º 5

**EFFECTOS SOBRE EL EMPLEO SECTORIAL
(CAMBIO PORCENTUAL RESPECTO AL PERIODO BASE)**

	VCS1	+ΔIVA	VCS5	+ΔIVA
Administración Pública	-1,077	0,868	-5,744	4,550
Educación de no mercado	-0,855	0,778	-4,577	4,067
Sanidad y servicios sociales de no mercado	-0,764	0,766	-4,096	4,000
Saneamiento público de no mercado	-1,935	1,623	-10,158	8,611
Actividades recreativas y culturales de no mercado	-0,592	0,854	-3,197	4,453
Industria química	0,566	0,523	2,858	2,645
Comercio al por menor; reparación de efectos personales	1,031	1,073	5,347	5,564
Investigación y desarrollo	0,038	0,472	0,114	2,421
Educación de mercado	0,463	0,960	2,340	4,978
Sanidad y servicios sociales de mercado	0,544	0,989	2,765	5,132
Producción y distribución de energía eléctrica	1,975	1,465	10,376	7,606
Instrumentos médico-quirúrgicos y de precisión	0,643	0,440	3,274	2,192
Fabricación de otro material de transporte	0,713	0,612	3,654	3,119
Comercio al por mayor e intermediarios	1,146	1,003	5,950	5,172
Correos y telecomunicaciones	1,290	0,990	6,706	5,084
Otras actividades empresariales	0,730	0,635	3,757	3,253
Otros sectores con gasto público final	1,650	1,188	8,644	6,115
Sectores sin gasto público final	1,041	0,610	5,412	3,096

Fuente: Elaboración propia.

en los escenarios en los que se reducen únicamente las cotizaciones sociales sin alterar el IVA, los sectores dominados por el sector público experimentan una caída del empleo, lo que se explicaría por los menores recursos a disposición del sector público en unos sectores relativamente intensivos en trabajo. Por el contrario, cuando la disminución de las cotizaciones sociales se compensa con un incremento del IVA, el aumento del empleo se generaliza a todos los sectores, lo que a su vez se encontraría detrás de los resultados ligeramente más favorables en términos de creación de empleo en los escenarios que incorporan incremento del IVA en el cuadro número 4. Entre los sectores privados, la mayor creación de empleo se daría en «Producción y distribución de energía eléctrica».

IV. CONCLUSIONES

Las principales conclusiones obtenidas en este trabajo serían las siguientes:

— Las cotizaciones sociales constituyen una de las principales fuentes de ingresos de las administraciones públicas en España (algo más de un tercio del total en 2012), habiendo incluso aumentado su participación relativa con la crisis. En términos del PIB, las cotizaciones sociales representan en España una cifra similar a la de la UE, y algo inferior a la de

la zona del euro. A su vez, en comparación con la UE y la zona del euro, la participación en el PIB de las cotizaciones a cargo de los trabajadores es inferior en España, mientras que la de las cotizaciones a cargo de los empresarios es algo superior.

— Un argumento recurrente en situaciones de elevado desempleo consiste en proponer una disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios. Dicha medida debería traducirse en un aumento de la demanda de trabajo al permitir reducir los costes laborales, y se justificaría adicionalmente por la mayor importancia relativa de las cotizaciones empresariales en el caso español, en comparación con los países de nuestro entorno. Por otra parte, el coste en términos de recaudación hace que esta medida suela venir acompañada de un incremento en los tipos del IVA. Sin embargo, la relación entre unas mayores cotizaciones sociales en porcentaje del PIB y una mayor tasa de desempleo no resulta demasiado clara en la realidad.

— Desde un punto de vista teórico, una disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios daría lugar a un incremento del nivel de empleo, si bien inferior al aumento inicial de la demanda de trabajo, debido a la traslación de dicha medida a unos mayores salarios y unos menores precios, que compensarían parcialmente el

descenso inicial del coste laboral real. Y, si la disminución de las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios viene acompañada de un aumento del tipo impositivo indirecto, esta última medida por sí sola dará lugar a una disminución del nivel de empleo ya que hace aumentar el coste laboral real.

— Los resultados obtenidos a partir de una simulación de un descenso de las cotizaciones sociales en un modelo de equilibrio general aplicado mostraban, para una reducción «moderada» de las mismas (1 punto de los tipos efectivos), unos efectos modestos en términos de creación de empleo (unos 106.000 empleos), con una reducción de la tasa de desempleo de 0,45 puntos y ligeros aumentos del PIB, el bienestar y la proporción déficit público/PIB. Cuando la simulación anterior venía acompañada de un incremento en los tipos efectivos del IVA de manera que los ingresos del sector público no se vieran afectados, los resultados en términos de empleo y tasa de desempleo apenas variaban respecto a la simulación anterior.

— Cuando se simulaba una reducción «fuerte» de las cotizaciones sociales (5 puntos de los tipos efectivos), los efectos, como era de esperar, estaban en línea con los de los escenarios anteriores si bien cuantitativamente resultaban mucho mayores. Si el IVA no se alteraba, se creaban algo más de medio millón de empleos y la tasa de desempleo disminuía 2,33 puntos, pero la proporción déficit público/PIB aumentaba algo más de un punto. A su vez, si el descenso de las cotizaciones sociales se acompañaba de un incremento en los tipos efectivos del IVA, los resultados mejoraban algo gracias al comportamiento favorable del sector público: se creaban más de 600.000 empleos y la tasa de desempleo disminuía 2,5 puntos; sin embargo, la eliminación de los efectos indeseables sobre el déficit público requería un incremento en los tipos efectivos del IVA, en promedio, de casi 2 puntos.

Resumiendo, de acuerdo con los resultados de nuestras simulaciones, si se desean obtener unos resultados apreciables en términos de empleo y tasa de desempleo, sería necesaria una reducción significativa de las cotizaciones sociales; y, si se desean eliminar los efectos indeseables sobre el déficit público que conllevaría esta medida, se deberían incrementar al mismo tiempo los tipos efectivos del IVA en una cuantía también significativa. Y en ambos casos se requeriría una decisión política no siempre sencilla de adoptar, especialmente en unas circunstancias como las actuales, pues los tipos del IVA ya se revisaron al alza hace algo más de un año.

Naturalmente, en la práctica este tipo de medidas se pueden refinar y matizar; así, por ejemplo, se ha sugerido que la disminución de las cotizaciones sociales se podría aplicar a los trabajadores con menores ingresos, aumentar los tipos reducidos del IVA y no el tipo general, o la posibilidad de aumentar otros impuestos en vez del IVA (Keen y de Mooij, 2012). En cualquier caso, un descenso de las cotizaciones sociales no debería contemplarse al margen de sus efectos sobre el déficit público; y para lograr este objetivo, nada mejor que una reforma fiscal de amplio alcance, que goce de un amplio consenso social, que proporcione unos recursos suficientes al sector público para cumplir con sus funciones (recordemos del cuadro n.º 2 que la proporción impuestos/PIB en España está 8 puntos por debajo de la media de la UE y la zona del euro), y que afronte de manera decidida el gravísimo problema del fraude fiscal. Finalmente, y sin que ello signifique olvidar los problemas de funcionamiento del mercado de trabajo (muy en particular la dualidad), cuyo análisis desborda los límites de este artículo, si se desea reducir de verdad la escandalosa tasa de desempleo de la economía española, nada mejor que una buena recuperación de los niveles de actividad.

NOTA

(*) Los autores agradecen la financiación recibida del Ministerio de Economía y Competitividad, a través de los proyectos ECO2011-29314-C02-02 (O. BAJO) y ECO2011-24304 (A. GÓMEZ).

BIBLIOGRAFÍA

- ANDRÉS, J.; DOLADO, J.J.; MOLINAS, C.; SEBASTIÁN, M., y ZABALZA, A. (1990), «The influence of demand and capital constraints on Spanish unemployment», en J. DRÈZE y Ch. BEAN (Eds.), *Europe's unemployment problem*, The MIT Press, Cambridge, MA.
- BAJO, O., y DÍAZ, C. (2011), *Teoría y política macroeconómica*, Antoni Bosch editor, Barcelona.
- BAJO, O., y GÓMEZ GÓMEZ-PLANA, A. (2010), «Medidas de política fiscal contra el desempleo (y el déficit público): cotizaciones sociales versus IVA», *Información Comercial Española*, marzo-abril: 125-144.
- (2013), «Alternative strategies to reduce public deficits: taxes vs. spending». Working Paper on International Economics and Finance 13-02. Asociación Española de Economía y Finanzas Internacionales.
- BAJO, O., y MONÉS, M.A. (2000), *Curso de macroeconomía* (2ª ed.), Antoni Bosch editor, Barcelona.
- BOSCÁ, J.E.; DOMÉNECH, R., y FERRI, J. (2013), «Fiscal devaluations in EMU», *Hacienda Pública Española*, 3: 27-56.
- COMISIÓN EUROPEA (2013), «Tax reforms in EU Member States 2013: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability», European Economy N.º 5, Directorate-General for Economic and Financial Affairs and Directorate-General for Taxation and Customs Union.

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (2011), «'Fiscal devaluation': What is it– and does it work?», Apéndice 1 en *Fiscal Monitor – Addressing fiscal challenges to reduce economic risks*, septiembre: 37-42.

— (2013), «Spain», IMF Country Report N.º 13/244, agosto.

GÓMEZ GÓMEZ-PLANA, A. (2005), «Simulación de políticas económicas: Los modelos de equilibrio general aplicado», *Cuadernos Económicos de ICE*, junio: 197-217.

— (2007), «Incidencia de las cotizaciones sociales en el mercado de trabajo español», *Información Comercial Española*, julio-agosto: 139-156.

GÓMEZ GÓMEZ-PLANA, A., y PASCUAL, P. (2011), «Fraude fiscal e IVA en España: Incidencia en un modelo de equilibrio general», *Hacienda Pública Española*, 4: 9-52.

GRANT, J.H.; HERTEL, T.W., y RUTHERFORD, T.F. (2007), «Tariff line analysis of U.S. and international dairy protection», *Agricultural Economics*, diciembre: 271-280.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2012), «Contabilidad nacional de España. Base 2008/Cuadros contables 2000-2011». Disponible en: http://www.ine.es/daco/daco42/cne00/dacocne_b10.htm.

KEEN, M., y DE MOOIJ, R. (2012), «Fiscal devaluation as a cure for Eurozone ills – Could it work?», VoxEU.org, 6 de abril de 2012. Disponible en: <http://www.voxeu.org/article/fiscal-devaluation-cure-eurozone-ills-could-it-work>.

OSWALD, A.J. (1982), «The microeconomic theory of the trade union», *Economic Journal*, septiembre: 576-595.

Resumen

En este trabajo se describe la política tributaria de las comunidades autónomas en el periodo 2002-2013 atendiendo como principal criterio al ejercicio de la corresponsabilidad fiscal. Se concluye que el margen de autonomía tributaria disponible no ha sido utilizado en su mayor parte. Si bien en algunos impuestos, como el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, se ha elevado la presión fiscal, en los restantes, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre el patrimonio o el impuesto sobre sucesiones y donaciones, las comunidades autónomas han mantenido una política de reducción de la presión fiscal. Las dificultades presupuestarias propias de la crisis han forzado cierto ejercicio al alza de las competencias normativas en el IRPF pero afectando solo a las rentas más altas. En la próxima reforma tributaria y del sistema de financiación de comunidades autónomas de régimen común deberían plantearse tres objetivos: incrementar la capacidad normativa de las comunidades autónomas en un espacio fiscal propio; remover los obstáculos existentes al ejercicio de la autonomía tributaria; e incentivar la corresponsabilidad fiscal.

Palabras clave: Política tributaria, comunidades autónomas, corresponsabilidad fiscal.

Abstract

This article describes the tax policy of Autonomous Communities (ACs) during the period 2002-2013. The main criteria of evaluation are their fiscal responsibility and the conclusion is that the room of maneuver has largely not been used. In taxes on Transfer and Official Documents some increases have been approved, but in others taxes like Personal Income Tax, Wealth Tax, Death and Gifts Taxes, ACs have followed a policy of reducing the tax burden. Only the fiscal imbalances of the crisis have forced the ACs to use their legal capacity to increase Personal Income Tax for high income families. In the future tax and regional financing reforms, three objectives should be set: increase the power of the ACs to fix their own taxes; remove the existing barriers for tax autonomy and give incentives for fiscal responsibility.

Key words: Tax policy, autonomous communities, fiscal responsibility.

JEL classification: H71, H77

AUTONOMÍA Y CORRESPONSABILIDAD: LA POLÍTICA TRIBUTARIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN (*)

Alain CUENCA

Universidad de Zaragoza y Funcas

I. INTRODUCCIÓN

La consolidación del «Estado de las autonomías» nacido de la Constitución de 1978 ha sido un proceso largo y probablemente todavía inconcluso. La descentralización iniciada en la década de los ochenta del siglo pasado ha alcanzado prácticamente todas las competencias relevantes por el lado del gasto y ha sido muy importante por el lado del ingreso. Tras una primera etapa en la que se descentralizó el gasto público, se constató la necesidad de abordar también la autonomía y corresponsabilidad por el lado del ingreso, de modo que los ciudadanos de cada comunidad eligieran una combinación de gastos e ingresos públicos soportando gran parte de las contribuciones necesarias. El camino hacia la corresponsabilidad se inicia en 1997, y alcanza una dimensión amplia a partir de la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común que entró en vigor en 2002.

El objetivo de este artículo es describir la política tributaria de las comunidades autónomas de régimen común desde la perspectiva de la corresponsabilidad fiscal. A partir de tal descripción, trataremos de proponer opciones de mejora a considerar en la próxima reforma de los sistemas tributario y de financiación autonómica. El ámbito temporal se refiere al periodo 2002-2013 y coincide con la

vigencia de la Ley 21/2001 por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante Ley 21/2001) hasta el ejercicio 2009 inclusive, y de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante Ley 22/2009). El ámbito espacial abarca las quince comunidades autónomas de régimen común.

Para desarrollar este estudio, en la sección II se establecen los conceptos de autonomía tributaria y corresponsabilidad fiscal que vamos a utilizar. La sección III se dedica a la descripción de la política tributaria seguida en el IRPF, dada su importancia y singularidad. En la sección IV nos ocupamos de los tributos cedidos tradicionales y de los tributos propios. Y, finalmente, dedicamos la sección V a evaluar lo sucedido en el periodo y las perspectivas de futuro.

II. AUTONOMÍA TRIBUTARIA Y CORRESPONSABILIDAD FISCAL

La arquitectura institucional del Estado de las autonomías, en

lo que se refiere a la financiación de las comunidades autónomas de régimen común, descansa en tres pilares básicos:

a) Los recursos tributarios: tributos propios y cedidos regulados por la Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante), los Estatutos de Autonomía y actualmente la Ley 22/2009.

b) Los recursos no tributarios: procedentes del sistema de transferencias intergubernamentales regulado por la Ley 22/2009. Aquí se incluyen el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales (art. 9), el Fondo de Suficiencia Global (art. 10), el Fondo de Competitividad (art. 23) y el Fondo de Cooperación (art. 24).

c) Los recursos ajenos: provienen del endeudamiento, cuyo control se regula por la LOFCA y recientemente por la Ley Orgánica 2/2012 de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Los tres pilares citados se interrelacionan entre sí porque las comunidades autónomas utilizarán su política tributaria para financiar gastos en función de cuáles sean los recursos no tributarios disponibles y las limitaciones y controles del endeudamiento. Esto es, en la medida en que los impuestos se utilizan para financiar gastos públicos, las comunidades recurrirán a incrementos de la presión fiscal para atender nuevas necesidades de gasto si las transferencias intergubernamentales no crecen o bien disminuyen. Igualmente, elevarán los impuestos si las restricciones al endeudamiento, legales o de mercado, no aportan recursos suficientes. Tal interac-

ción opera también en sentido contrario: si las transferencias intergubernamentales y/o el endeudamiento aportan más recursos, la política tributaria podrá reducir la presión fiscal o mantenerla constante.

Por otra parte, las decisiones de política tributaria vendrán determinadas por otro factor: la credibilidad de las reglas vigentes en el medio plazo. El sistema español de descentralización ha venido persiguiendo una «corresponsabilidad fiscal» que consiste en que los incrementos marginales de gasto de una comunidad autónoma sean financiados por incrementos marginales de tributos en esa comunidad. El cumplimiento de este requisito dará lugar a una combinación óptima de gastos e ingresos públicos a nivel regional. En caso de no lograrse dicha corresponsabilidad, si los gobiernos regionales pueden gastar sabiendo que será otro nivel de gobierno quien suministre los recursos necesarios, existirá un incentivo al gasto excesivo (1). Dicho de otro modo, si las comunidades autónomas perciben un comportamiento del gobierno central abierto a la posibilidad de aportar más recursos, preferirán reclamar incrementos de las transferencias que pedir esfuerzos contributivos adicionales a sus votantes. Este mismo efecto también podría conducir a que las comunidades redujeran la presión fiscal en su región y reclamaran más recursos al gobierno central.

La delimitación de la política tributaria de las comunidades autónomas de régimen común encuentra su origen en la propia Constitución, que tras garantizar en el artículo 156.1 la «autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias

con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles», en su artículo 157 enumera los recursos de los que dispondrán en el marco de la LOFCA, que establece en su artículo 4.1 (2):

«De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución [...], los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.

d) La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.

e) Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.

f) Las participaciones en los ingresos del Estado a través de los fondos y mecanismos que establezcan las leyes.

g) El producto de las operaciones de crédito.

h) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.

i) Sus propios precios públicos.»

En consecuencia, la política tributaria de las comunidades autónomas es la que se desarrolla al amparo de los apartados b), c) y e) del artículo 4.1 de la LOFCA, es decir la que determina:

— Los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado.

— Los impuestos, tasas y contribuciones especiales propios.

— Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.

A su vez, respecto de los tributos total o parcialmente cedidos por el Estado, en la normativa vigente pueden distinguirse:

a) Los tributos tradicionalmente cedidos: impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPyAD); impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD); impuesto sobre el patrimonio (IP) y tributos sobre el juego. Dichos tributos están cedidos al 100 por 100 y con amplia capacidad normativa y de gestión.

b) Los tributos parcialmente cedidos: impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y la mayoría de los impuestos especiales (I.E.E.), en los que solo hay capacidad normativa de las comunidades sobre el 50 por 100 cedido del IRPF. En el impuesto sobre hidrocarburos, las comunidades tienen capacidad normativa, pero muy limitada y solo al alza (3).

c) El impuesto especial sobre determinados medios de transporte (IEDMT) y el impuesto sobre electricidad, cuya recaudación se cede al 100 por 100. En el IEMDT, las comunidades tienen capacidad normativa limitada al alza.

Para delimitar la capacidad que tienen las comunidades autónomas de realizar su propia política tributaria debe tenerse en cuenta que la cesión de un impuesto no implica necesariamente autonomía fiscal. En el caso de las cesiones del IVA (50 por 100) e impuestos especiales (58 por 100 o 100 por 100), se trata de meras participaciones territorializadas en ingresos del Estado que se distribuyen mediante indicadores de consumo. El importe de dicha participación depende

de la evolución del consumo gravado en la región, de modo que la comunidad autónoma se beneficia de la capacidad de pago generada en su territorio, pero carece de cualquier posibilidad de actuación política sobre tales impuestos.

Como pone de manifiesto el cuadro n.º 1, los principales instrumentos de la política tributaria de las comunidades autónomas son: el IRPF, que en 2011 aportó más del 23 por 100 de los ingresos totales; el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPyAJD) y el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD). También debe considerarse el impuesto sobre el patrimonio (IP), que entre 2008 y 2011 fue financieramente irrelevante pero que ha vuelto a introducirse a partir de 2012. Además de las figuras tributarias señaladas, y a pesar de su escaso poder recaudatorio, será necesario estudiar también los tributos propios y recargos. En cambio, los tributos sobre el juego, el IEDMT y el ya suprimido impuesto sobre ventas minoristas

de determinados hidrocarburos (IVMDH) son desde el punto de vista recaudatorio muy pequeños y ofrecen una capacidad normativa limitada a las comunidades autónomas, por lo que no los incluiremos en este trabajo. La política de tasas y precios públicos es muy diversa y requeriría un estudio de distinta naturaleza al que realizaremos aquí (4).

III. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Como hemos visto, el IRPF es la figura tributaria con mayor capacidad recaudatoria dado que aporta casi una cuarta parte de los ingresos totales en 2011, último año disponible con datos de liquidación. Si se toman los presupuestos para 2014 aprobados por las comunidades autónomas, se confirma el peso decisivo del IRPF, que alcanza el 19,7 por 100 del total de ingresos financieros y no financieros previstos (5). Para estudiar la política tributaria que se ha venido realizando en este impuesto debemos considerar,

CUADRO N.º 1

INGRESOS TRIBUTARIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (PORCENTAJE)

	2002	2011
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	12,99	23,34
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	1,61	1,58
Impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas	1,05	0,03
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jur. docum.	8,20	4,18
Impuesto sobre determinados medios de transporte	1,22	0,34
Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidroc.	0,48	0,81
Tributo sobre el juego	0,17	0,21
Impuestos medioambientales	0,35	0,34
Otros impuestos propios	0,03	0,12
Tasas, precios públicos y otros ingresos	3,60	2,89
Ingresos de participaciones territorializadas, transferencias y financieros	70,32	66,14
Total Ingresos	100	100

Fuente: Liquidación de los presupuestos de las comunidades autónomas (varios años). Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

en primer lugar, el volumen de la cesión y, en segundo lugar, la capacidad normativa cedida.

1. Evolución de la cesión del IRPF

En relación con el volumen, hasta el año 2001 inclusive, la cesión del IRPF operada por la Ley 14/1996 de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (en adelante Ley 14/1996) fijaba un importe máximo del 30 por 100 del rendimiento en el territorio de la comunidad autónoma, aunque en la práctica las comunidades autónomas de régimen común solo alcanzaron una cesión del 15 por 100 (6). No era una cesión muy amplia, pero constituyó un primer paso hacia la corresponsabilidad en este tributo. Con la Ley 21/2001, a partir de 2002 todas las comunidades autónomas de régimen común obtienen el 33 por 100 del rendimiento del impuesto en su territorio, y debido a sucesivas reformas del IRPF, dicho porcentaje era en 2009, de facto, superior al 35 por 100 (7). La ley 22/2009 situó en el 50 por 100 la cesión del IRPF, estableciendo un reparto de la tarifa y de las deducciones, logrando, además de los efectos financieros, una clara visualización de la distribución a partes iguales entre el Estado y las comunidades autónomas de régimen común. Dicho reparto al 50 por 100 era exacto en referencia al año 2009, pero va evolucionando conforme una y otras administraciones introducen novedades normativas en la parte del impuesto que les corresponde. En particular, el equilibrio aproximado se ha quebrado transitoriamente con la introducción para el periodo 2012-2014 de un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público, cuyo

rendimiento pertenece en exclusiva al Estado (8).

En consecuencia, a lo largo del periodo 2002-2013 las comunidades han dispuesto de una autonomía cada vez más amplia en el IRPF, dado que, al pasar la cesión del 15 al 50 por 100, cualquier medida de política tributaria tiene mayores efectos sobre la recaudación. Este solo hecho constituye un incentivo al ejercicio de dicha autonomía. Veremos a continuación cuál ha sido la política tributaria seguida desde 2002, pero previamente es necesario realizar una consideración sobre el sistema mediante el cual las comunidades reciben su parte del IRPF.

2. Sistema de entregas a cuenta en el IRPF

Tanto la Ley 21/2001 como la Ley 22/2009 regulan las entregas a cuenta del IRPF de cada año, de modo que se asigna a las comunidades autónomas una previsión por IRPF que será liquidada dos años más tarde (9). Este mecanismo asegura a las comunidades que las variaciones en la recaudación que puedan producirse a lo largo del ejercicio no afectarán a sus ingresos. Pero además, este proceder implica que las medidas tributarias adoptadas por las comunidades para el año n no se aplican a los contribuyentes hasta el momento de presentar su declaración (en los meses de mayo y junio del año $n+1$), y no tienen efectos recaudatorios para las comunidades hasta el ejercicio siguiente ($n+2$). Este retardo se corrige parcialmente en ambas leyes mediante un factor de corrección de las entregas a cuenta que trata de reflejar, de modo aproximado, las medidas normativas adoptadas por la comunidad desde el último ejercicio liquidado hasta el

momento de calcularse dichos pagos (10). En suma, con la configuración actual, no es posible que las comunidades autónomas de régimen común puedan, por ejemplo, anunciar una reducción de la tarifa del IRPF en su comunidad y que los contribuyentes la aprecien inmediatamente vía menores retenciones, cuya regulación es idéntica en todas las comunidades autónomas del régimen común. Los contribuyentes se benefician más tarde, cuando presentan su autoliquidación y los efectos recaudatorios se retrasan un año más. Esta demora tiene algunos efectos de incentivo sobre las decisiones de política tributaria autonómica: cuando se trata de elevar el gravamen, el retardo desincentiva, dado que pasa mucho tiempo entre el momento en que se anuncia un incremento impositivo y el momento en que se recauda dicho incremento. Por el contrario, cuando se trata de una reducción de impuestos, el retardo puede incentivar su adopción, en la medida en que la pérdida de recaudación se demora en el tiempo, mientras que el anuncio proporciona réditos electorales inmediatos.

3. La política tributaria autonómica en IRPF

Hecha la precisión anterior, describimos a continuación las principales medidas adoptadas por las comunidades autónomas en materia de IRPF desde 2002, viendo en primer lugar las deducciones de la cuota, en segundo lugar la tarifa y, finalmente, los mínimos personales y familiares.

3.1. Deducciones autonómicas

En 2013 hay vigentes 179 deducciones autonómicas en las

quince comunidades de régimen común, lo que resulta en una media de 11,9 por comunidad (11). Aunque con frecuencia se habla de un exceso en el número de deducciones autonómicas, recordemos que en 2013 las deducciones estatales del artículo 68 de la LIRPF son siete, a las que habría que sumar las de los artículos 80, 80bis y 81, con lo que tendríamos un total de diez. Excepto en algún caso, como el de la Comunidad Valenciana que tiene en vigor hasta 24 deducciones, la utilización de dicha opción por parte de las comunidades autónomas se asemeja a la que hace la Administración General del Estado. En cuanto a la finalidad que persiguen las deducciones autonómicas en el IRPF, podemos agruparlas en tres categorías:

1. Aquellas que tratan de atender características familiares como familia numerosa, nacimiento y adopción, cuidado de hijos menores o de personas mayores, minusvalías. Cabría incluir aquí las deducciones para la compra o alquiler de vivienda. Podríamos decir que se ha realizado una política social instrumentada a través de la política tributaria.

2. Aquellas que pretenden incentivar comportamientos económicos a través de ayudas a la inversión o al empleo, como las deducciones por adquisición de acciones del Mercado Alternativo Bursátil, la creación de empresas, el autoempleo (12) u otras. En este caso, la política tributaria adquiere la condición de política económica o industrial.

3. Finalmente, hay un grupo de deducciones que tienen carácter técnico para complementar las políticas de apoyo a la familia o la vivienda vía gasto público. En

efecto, una ayuda autonómica a la familia incrementa la base imponible, sin que la comunidad tenga facultades normativas para declararla exenta. De modo que estas deducciones no vienen sino a permitir que la ayuda recibida lo sea en términos netos aproximadamente (13).

En el cuadro n.º 2 se refleja el importe de las deducciones autonómicas, que han tenido un coste recaudatorio limitado. En general, las comunidades tratan de restringir el ámbito de aplicación de las deducciones con el fin de limitar el coste recaudatorio. Pero esto se consigue a costa de introducir multitud de requisitos, lo que complica el control. Todo ello invita a concluir que la política tributaria mediante deducciones en el IRPF, si bien variada y numerosa, ha consistido en gestos en favor de determinados colectivos con efectos de escasa relevancia sobre el bienestar de las familias y sobre la actividad económica. Asimismo, la recaudación perdida, dado que se trata por su naturaleza de medidas tributarias que la reducen, ha sido muy moderada.

3.2. La tarifa autonómica

La primera comunidad autónoma que ejerció su competencia sobre la tarifa del IRPF fue la Comunidad de Madrid en el año 2007. Respetando el número de tramos, dicha comunidad aprobó una escala de gravamen sobre el tramo autonómico de la base liquidable general inferior a la que supletoriamente había aprobado el Estado y que se aplicaba en todas las demás comunidades autónomas de régimen común (14). La rebaja se concretó en -0,4 por 100 en el tipo marginal del primer tramo de la tarifa, -0,3 por 100 en el segundo tramo, -0,2 por 100 en el tercer tramo y, finalmente, -0,1 por 100 en el tramo superior. Para calcular el impacto recaudatorio de esta medida, hemos realizado los cálculos que se reflejan en el cuadro n.º 3.

Del citado cuadro resulta que el impacto recaudatorio aproximado de la principal novedad normativa de 2007 se situó en unos 147 millones de euros, elevando la pérdida recaudatoria en 2,65 por 100. Por tanto, la reducción de la tarifa supuso un

CUADRO N.º 2

IMPORTE DE LAS DEDUCCIONES AUTONÓMICAS (MILLONES DE EUROS)

	Cuota líquida autonómica (1)	Deducciones (2)	(2)/(1) %
2002	13.672,48	56,46	0,41
2003	14.560,85	62,13	0,43
2004	16.048,27	87,79	0,55
2005	18.230,75	109,70	0,60
2006	21.557,36	122,86	0,57
2007	23.091,73	180,15	0,78
2008	24.228,52	223,14	0,92
2009	23.646,46	241,70	1,02
2010	32.246,36	272,29	0,84
2011	32.548,82	418,77	1,29

Fuente: AEAT. http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml

CUADRO N.º 3

MERMA RECAUDATORIA IRPF COMUNIDAD DE MADRID (MILLONES DE EUROS)

	CL sin capacidad normativa	CL con capacidad normativa	Deducciones autonómicas	CL ajustada Sin CN	Efecto tarifa	%
	(1)	(2)	(3)	(4) = (1)-(3)	(5) = (2)-(4)	(6) = (5)/(2)
2006	5.240,68	5.218,03	22,96	–	–	–0,44
2007	5.729,78	5.550,13	32,71	5.697,07	–146,94	–2,65
2008	6.092,17	5.894,93	36,64	6.055,53	–160,60	–2,72
2009	5.949,14	5.745,22	44,20	5.904,93	–159,71	–2,78
2010	8.150,98	7.934,66	54,90	8.096,08	–161,42	–2,03
2011	8.341,19	8.086,15	113,58	8.227,62	–141,47	–1,75

Fuentes: AEAT y Anexos de la liquidación del sistema de financiación (MINHAP): www.minhap.gob.es/es-ES/Estadistica%20e%20Informes/Estadisticas%20territoriales/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas.aspx.

importe significativo si se compara con el efecto recaudatorio de las restantes medidas (32,7 millones de euros). En los años siguientes, la merma recaudatoria debida a la tarifa se estabiliza en torno a 160 millones aproximadamente. Si bien en el último año se reduce el importe de la pérdida debido a que el cálculo de las deducciones no es homogéneo, no parece que la reducción de la tarifa haya provocado atracción de nuevas bases imponibles provenientes de otras comunidades autónomas.

El camino abierto por la Comunidad de Madrid fue seguido en el ejercicio siguiente por las comunidades de La Rioja, que rebajó la escala en los mismos términos que Madrid y perdió por ello 6,1 millones (3,22 por 100 de la cuota líquida de 2008), y la Comunidad Valenciana, que introdujo una reducción de los tipos de –0,1 por 100 en el primer tramo de renta; –0,08 por 100 en el segundo; –0,05 por 100 en el tercer tramo y, finalmente, –0,02 por 100 en el tramo superior. Para esta comunidad, la pérdida recaudatoria atribuible a dicha medida es más moderada (19,4 millones de euros, el 0,83 por 100 de la cuota líquida de 2008).

La teoría del federalismo fiscal indica que el proceso de competencia fiscal a la baja que se había iniciado en 2007 y 2008 podría extenderse a todas las comunidades autónomas de régimen común. No fue así, probablemente porque la crisis empezaba a erosionar otros tributos, como veremos más adelante; y porque en mayo de 2008 se abrió la negociación para un nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común en la que todas ellas reclamaban más recursos, argumentando una insuficiencia financiera poco defendible si al tiempo se bajaban los impuestos (15).

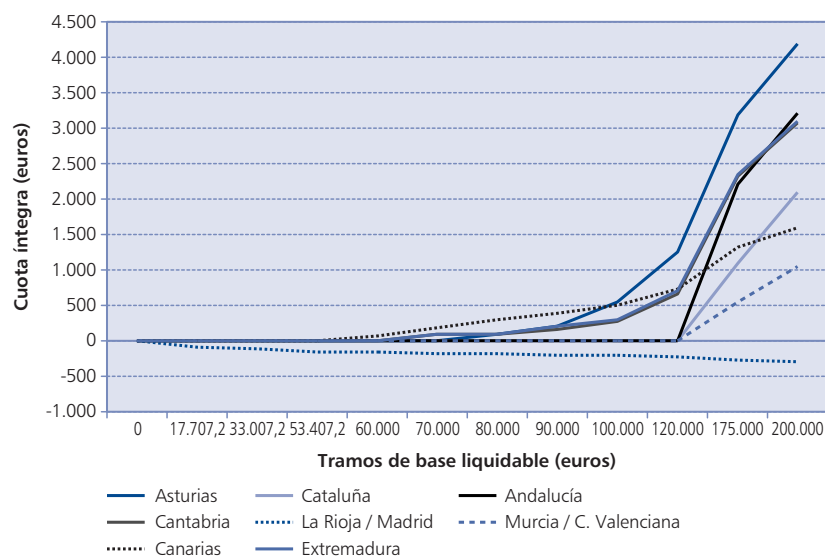
Además, el nuevo sistema de financiación —que a efectos financieros entró en vigor en 2009 y amplió el espacio fiscal de las comunidades hasta el 50 por 100— no estuvo plenamente operativo, a efectos de la capacidad normativa de las comunidades autónomas, hasta avanzado el ejercicio 2010 (16). Por todo ello, no aparecen nuevas medidas sobre la tarifa del IRPF hasta el ejercicio 2011. Y por primera vez algunas comunidades anunciaron incrementos en su parte del IRPF. Así lo hicieron Asturias, Extremadura, Andalucía, Cataluña, Cantabria, Murcia, Canarias, y

Comunidad Valenciana. Por su parte, las restantes (Galicia, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Aragón y Baleares) tuvieron que aprobar su propia tarifa y optaron por la misma escala que supletoriamente había aprobado el Estado para 2010 (17). Madrid y La Rioja mantuvieron la tarifa inferior que ya tenían.

Las subidas de la escala de gravamen del IRPF en las ocho comunidades citadas se centraron en los tramos superiores. Desde la Ley 22/2009 se podían crear nuevos tramos y así se hizo. El gráfico 1 se ha construido comparando la escala de las comunidades autónomas que ejercieron su competencia sobre la tarifa con la escala supletoria estatal en referencia a 2011. Para ello, se han simulado tramos en la tarifa autonómica de todas las comunidades que resultaran homogéneos con las que mayor número de tramos tienen. De este modo, se visualizan las diferencias en cuota entre las comunidades que han ejercido su capacidad normativa y las que no lo han hecho (Galicia, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Aragón y Baleares).

Como se ve en el gráfico, La Rioja y Madrid continúan con una tarifa menor en toda la escala. Las

GRÁFICO 1
DIFERENCIAS EN LA CUOTA ÍNTEGRA POR TRAMOS DE BASE LIQUIDABLE GENERAL



Fuente: Elaboración propia.

muestra que solo el 3,52 por 100 de las liquidaciones del IRPF presentaron una base liquidable general superior a 60.000 euros. De modo que las medidas adoptadas por las comunidades autónomas eran, en términos políticos, cuidadosas, dado que muy pocos contribuyentes se verían sometidos a un mayor gravamen. Ciertamente el importe de dichas bases liquidables era más relevante. Las bases entre 60.000 y 150.000 euros representaban el 12,65 por 100 del total, mientras que por encima de 150.000 acumulaban el 4,41 por 100. De modo que el ejercicio de la autonomía tributaria, si bien fue prudente en términos del número de contribuyentes, sí afectó a bases relevantes y tuvo que tener algún efecto recaudatorio positivo para las comunidades que lo establecieron.

Para aproximar, en el cuadro n.º 4 se compara la pérdida re-

demás comunidades han mantenido los cuatro primeros tramos iguales al resto y han creado nuevos tramos superiores, con tipos medios y marginales más elevados. Cantabria y Extremadura cuentan ocho tramos y las restantes cinco, seis o siete. Canarias tiene la mayor presión fiscal para tramos de 60.000-100.000 euros. A partir de ese umbral, Asturias es la que tiene mayores tipos, luego aparecen Extremadura y Cantabria. Hasta 120.000 euros, Andalucía, Cataluña, Murcia y Comunidad Valenciana se atienen a la misma tarifa que el resto, disparándose los tipos marginales a partir de entonces.

En cuanto a los efectos económicos y recaudatorios de tales medidas, la estadística de los impuestos que publica el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, con datos de 2011,

CUADRO N.º 4

PÉRDIDA RECAUDATORIA ENTRE 2010 Y 2011

	2010		2011	
	Diferencia miles €	Diferencia %	Diferencia miles €	Diferencia %
Andalucía	-20.213,2	-0,50	-5.819,4	-0,14
Aragón	-447,5	-0,04	-474,7	-0,04
Asturias	-5.566,3	-0,65	-2.601,6	-0,30
Baleares	-9.379,4	-1,25	-10.238,9	-1,35
Canarias	-41.217,6	-3,99	-45.089,2	-4,35
Cantabria	-1.808,9	-0,40	-527,1	-0,12
Castilla-La Mancha	-11.711,7	-1,06	-12.675,7	-1,17
Castilla y León	-14.659,6	-0,85	-35.105,4	-2,03
Cataluña	-47.418,0	-0,67	-20.378,9	-0,28
Extremadura	-4.956,1	-1,01	-4.164,4	-0,86
Galicia	-14.365,3	-0,85	-16.015,4	-0,93
Madrid	-216.321,6	-2,73	-255.048,3	-3,15
Murcia	-5.089,3	-0,69	-4.069,9	-0,55
Rioja, La	-8.117,6	-3,47	-7.730,5	-3,26
Comunidad Valenciana (*)	-74.247,5	-3,37	-71.529,9	-2,39

Nota: (*) Se compara 2010 con 2009.

Fuente: Elaboración propia a partir de los Anexos de la liquidación del sistema de financiación (MINHAP): www.minhap.gob.es/es-ES/Estadistica%20e%20Informes/Estadisticas%20territoriales/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx.

caudatoria de cada comunidad autónoma entre 2010 y 2011 (salvo para la Comunidad Valenciana, que introdujo la nueva tarifa para 2010). Así, suponiendo que no se adoptaron otras medidas significativas, tenemos un valor aproximado al efecto de la elevación de la tarifa.

Se aprecia con claridad que las comunidades que elevaron la tarifa han reducido la pérdida recaudatoria de forma sustancial (18). Por ejemplo, en Andalucía se recaudaron casi 15 millones de euros más, de modo que la pérdida recaudatoria por el ejercicio de la totalidad de las competencias normativas pasó de -0,50 a -0,14 por 100. En Cataluña, la pérdida se reduce en casi 27 millones de euros. En cambio, las comunidades que no incrementaron los tipos de IRPF ven incrementarse o estabilizarse las mermas recaudatorias.

3.3. Mínimo personal y familiar

Las comunidades autónomas de régimen común tienen competencias para aumentar o disminuir el mínimo personal y familiar con el límite del 10 por 100 tal como establece el artículo 46.1.a) de la Ley 22/2009. Nuevamente la Comunidad de Madrid se adelantó a las restantes comunidades con una rebaja impositiva relativa al mínimo personal y familiar. Desde 2010, el mínimo por descendientes se eleva a partir del tercero (pasa de 3.672 euros a 4.039,20 euros) y para el cuarto descendiente y siguientes (que pasa de 4.182 euros a 4.600,20 euros). Aunque no es posible extraer de las estadísticas tributarias disponibles el número de beneficiarios de esta medida, la recaudación del IRPF es muy sensible al mínimo personal y fa-

miliar, por lo que habrá tenido cierto coste recaudatorio, aunque se haya limitado al caso de familias numerosas.

En síntesis, en lo que se refiere al IRPF, si sumamos el efecto recaudatorio de las tres modalidades que acabamos de describir, el ejercicio de la capacidad normativa aparece cuantificado en el cuadro n.º 5 para el periodo 2002-2011 (19). Como se ve, la generosidad de la política tributaria de las comunidades fue incrementándose hasta alcanzar un máximo en términos relativos en 2009 (casi 2 por 100 de la cuota líquida), y a partir de esa fecha disminuye, si bien en términos absolutos ha continuado creciendo hasta alcanzar los 498 millones de coste recaudatorio en 2011. Puede decirse que con la crisis se ha frenado la tendencia a las reducciones impositivas mediante el establecimiento de tipos más elevados para los tramos altos de renta. Pero a pesar del déficit que cada año tienen todas las comunidades autónomas de régimen común, no se está usando la capacidad fiscal con el fin de incrementar los recursos. Por ejemplo, se ha evitado reducir el

mínimo personal y familiar o elevar el tipo en los tramos de rentas bajas y medias con fines recaudatorios.

IV. LOS TRIBUTOS CEDIDOS TRADICIONALES Y PROPIOS

1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

El ITPyAJD es el segundo impuesto autonómico en términos de recaudación, aunque su peso relativo se ha reducido a la mitad entre 2002 (cuando representaba el 8,2 por 100 de los ingresos totales) y 2011 (cuando representa el 4,2 por 100). Ha sido también el impuesto más sensible al ciclo expansivo y a la recesión, tal como pone de manifiesto el gráfico 2.

La recaudación pasó de 7.554,8 millones de euros en 2002 a un máximo de 18.158,9 millones en 2006, para situarse en 2012, a pesar de las medidas al alza adoptadas en algunas co-

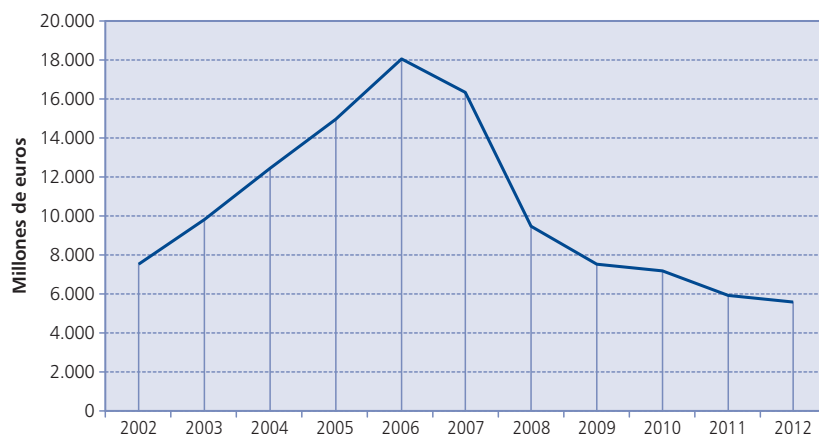
CUADRO N.º 5

PÉRDIDA RECAUDATORIA POR EJERCICIO DE LA CAPACIDAD NORMATIVA IRPF (MILLONES DE EUROS)

	Con ejercicio competencias normativas (1)	Sin ejercicio competencias normativas	Diferencia (2)	(2)/(1) %
2002	13.672,5	13.721,4	-48,97	-0,36
2003	14.560,8	14.618,5	-57,61	-0,40
2004	16.048,3	16.130,9	-82,65	-0,52
2005	18.230,7	18.336,6	-105,87	-0,58
2006	21.557,4	21.678,6	-121,24	-0,56
2007	23.091,7	23.417,8	-326,06	-1,41
2008	24.228,5	24.637,7	-409,22	-1,69
2009	23.646,5	24.105,8	-459,32	-1,94
2010	32.246,4	32.719,2	-472,80	-1,47
2011	32.548,8	33.047,0	-498,14	-1,53

Fuente: MINHAP, Anexos de la liquidación del sistema de financiación <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Estadistica%20e%20Informes/Estadisticas%20territoriales/Paginas/Informes%20financiacion%20comunidades%20autonomas2.aspx>

GRÁFICO 2
RECAUDACIÓN POR ITPyAJD EN COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN



Fuente: Elaboración propia.

comunidades, en 5.595 millones de euros. Como es sabido, la mayor parte de las transmisiones gravadas son de carácter inmobiliario, de modo que el ciclo del ITPyAJD refleja el ciclo inmobiliario. Nóte-

se que la caída de la recaudación comienza en el ejercicio 2007, antes de la crisis económica internacional, lo que confirma que el ajuste en el mercado de vivienda empezó ya en 2007 (20).

La política tributaria seguida por las comunidades autónomas de régimen común ha sido al alza en el tipo general de este impuesto, aunque también contiene numerosos tipos reducidos atendiendo a diversos elementos, como la adquisición de vivienda habitual por colectivos como familias numerosas, discapacitados, jóvenes, viviendas de protección oficial, etc. En el caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO), el gráfico 3 representa la evolución del tipo general.

A la vista del gráfico 3 puede decirse que las comunidades siguen en el tipo general del ITPO la evolución del tipo reducido del IVA, aplicable a la vivienda nueva con un retardo temporal variable (21). En 2002 cuatro comunidades todavía tenían un tipo general del 6 por 100, cuando el IVA reducido había pasado del 6 al 7 por 100 en 1995. En 2003, Asturias y Cantabria aplicaron el 7 por 100, y en 2004 las dos Castillas

GRÁFICO 3
TIPO GENERAL APLICABLE A LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Cataluña				7%							8%	
Galicia						7%						10%
Andalucía				7%						8%-9%-10%		
Asturias	6%				7%					8%-9%-10%		
Cantabria	6%				7%					8%-10%		
La Rioja						7%						
R. de Murcia						7%						
C. Valenciana						7%						8%
Aragón							7%					
Castilla La Mancha		6%					7%					8%
Canarias		6%						6,50%				
Extremadura					7%					7%-10%	8%-11%	
I. Baleares						7%					7%-10%	8%-10%
Madrid							7%					
Castilla y León		6%					7%					8%-10%

Fuente: Elaboración propia a partir del Libro de tributación autonómica.

pasaron al 7 por 100. De este modo, hasta 2010 todas las comunidades mantuvieron un tipo del 7 por 100, esto es, el mismo tipo que el IVA aplicado a la compra de vivienda nueva. Hay que esperar a que el Estado eleve el tipo reducido del IVA del 7 al 8 por 100 en 2010 para ver que le siguieron cuatro comunidades, adoptando el 8 por 100 o incluso en algunos casos, para las transmisiones de mayor valor, aplicando unos tipos crecientes, hasta el 10 por 100 (22). Las restantes comunidades lo hicieron posteriormente, excepto Madrid, La Rioja, Murcia y Aragón que no han modificado el tipo en todo el periodo y mantienen en 2013 un tipo general del 7 por 100 sobre la compraventa de inmuebles.

Por lo que se refiere a la modalidad AJD, grava la vivienda nueva y los préstamos hipotecarios, por lo que su evolución difiere del ITPO, que grava principalmente la transmisión de segundas viviendas. La actuación

de las comunidades autónomas sobre el tipo general se resume en el gráfico 4.

Nuevamente se aprecia una cierta estabilidad a partir de 2004, momento en el que las comunidades alcanzan el 1 por 100, hasta 2010, cuando empiezan a elevar los tipos alcanzando en cinco casos el 1,5 por 100. Así, en poco más de una década se ha llegado a triplicar los tipos del AJD en algunas comunidades. Por otra parte, es una modalidad financieramente relevante, que aporta más de un tercio de la recaudación total del impuesto, llegando incluso al 52,7 por 100 en 2008 (gráfico 5).

También en AJD se establece, en todas las comunidades autónomas, bonificaciones y deducciones, en general en paralelo a las que tienen tipos reducidos en ITPO, o bien para favorecer determinados colectivos de interés (renegociación de préstamos hipotecarios, familias numerosas,

jóvenes, discapacitados u otros). Además, en casi todas las comunidades aparece un tipo incrementado para aquellas escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se renuncia a la exención en el IVA, dado que en tal caso queda exenta la modalidad ITPO (23).

2. Impuesto sobre sucesiones y donaciones

Las competencias normativas de las comunidades autónomas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) se ceden por vez primera mediante la Ley 14/1996. Así, a partir de 1997 las comunidades autónomas de régimen común pudieron regular la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente y la tarifa (garantizando la misma progresividad que en la tarifa estatal). De modo que la capacidad normativa real, antes de 2002, era tanto al alza como a la baja y se exigía no reducir la presión fiscal global

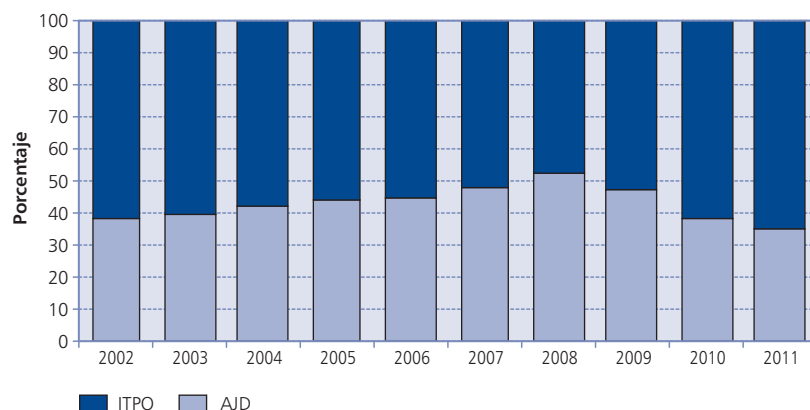
GRÁFICO 4

TIPO DE GRAVAMEN GENERAL APLICABLE A DOCUMENTOS NOTARIALES

AJD	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Cataluña	0,5%-1%					1%				1,20%		1,50%
Galicia						1%						1,50%
Andalucía	0,50%					1%			1,20%			1,50%
Asturias	0,50%										1,20%	
Cantabria	0,50%						1%					1,50%
La Rioja	0,50%							1%				
R. de Murcia	0,50%						1%					1,20%
C. Valenciana						1%						1,20%
Aragón							1%					
Castilla La Mancha	0,50%						1%					1,25%
Canarias	0,50%							0,75%				
Extremadura						1%				1,15%		1,20%
I. Baleares	0,50%						1%					1,20%
Madrid							1%					
Castilla y León	0,50%						1%					1,50%

Fuente: Elaboración propia a partir del *Libro de tributación autonómica*.

GRÁFICO 5
APORTACIÓN DE CADA MODALIDAD EN EL ITPyAJD



Fuente: Elaboración propia.

por este impuesto. Además, podrían regular reducciones de la base imponible adicionales a las del Estado siempre que no significaran una reducción de la carga tributaria global por el ISD, es decir, solo compensando con elevaciones en los dos primeros elementos (24).

Es a partir de la Ley 21/2001 cuando se libera la capacidad normativa, sin limitaciones, en los siguientes elementos del impuesto:

- I. Reducciones de la base imponible.
- II. Tarifa del impuesto.
- III. Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- IV. Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Nótese que las nuevas competencias a partir de 2002 (I y IV) son a la baja, mientras que las que ya se tenían eran en ambos sentidos y con la restricción de mantener la carga global del impuesto. Pues bien, a partir de

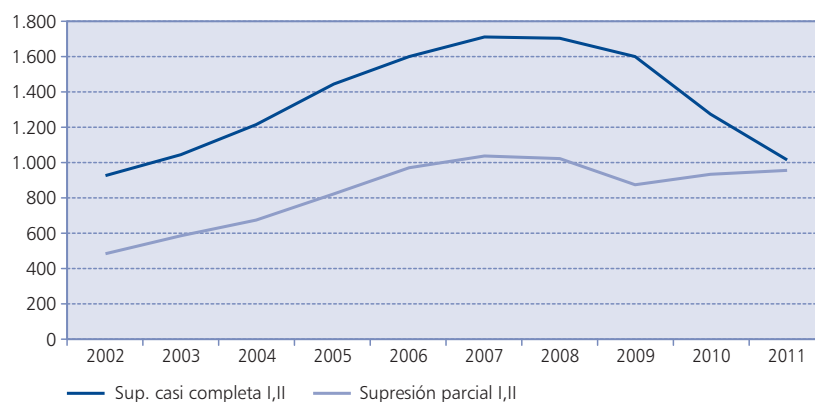
2002 se asiste a un proceso muy rápido de competencia fiscal a la baja, cuyo origen se encuentra en las iniciativas de las Diputaciones Forales vascas y de la Comunidad Foral de Navarra a partir de 1992.

Podemos identificar dos grupos de comunidades. Por un lado, las que han suprimido casi

completamente la tributación de los grupos I y II mediante bonificaciones y deducciones hasta el 99 por 100. Se trata de Cantabria, La Rioja, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha, Madrid, Baleares y Cataluña. El otro grupo de comunidades han aplicado una supresión parcial, para los grupos I y II, utilizando las reducciones, la tarifa o las deducciones y bonificaciones (Galicia, Andalucía, Asturias, Castilla y León, Murcia, Aragón, Extremadura y Canarias). En general, estas comunidades han perseguido limitar los beneficiarios a las herencias medias y bajas, dentro de los grupos I y II. Nótese que los beneficios fiscales adicionales otorgados a los grupos III y IV son muy limitados. Los efectos recaudatorios aparecen en el gráfico 6, distinguiendo entre ambos tipos de comunidades.

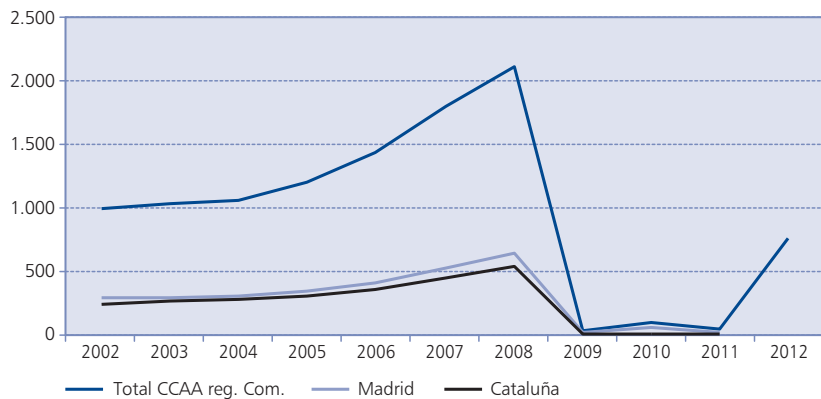
La recaudación total ha pasado de 1.405 millones de euros en 2002 a 1.964 millones en 2011, manteniéndose prácticamente estable su peso relativo entre los

GRÁFICO 6
RECAUDACIÓN ISD EN COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN



Fuente: Elaboración propia.

GRÁFICO 7
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO



Fuente: Elaboración propia.

ingresos totales de las comunidades autónomas de régimen común (1,6 por 100, ver cuadro n.º 1). Como se aprecia en el gráfico 6, las comunidades que solo han aplicado una reducción parcial, dirigida esencialmente a favorecer a las clases bajas y medias, obtienen ahora casi la misma recaudación que el grupo de las que han hecho una exención casi completa, cuando al comienzo del periodo representaban la mitad.

3. Impuesto sobre el patrimonio

A partir de 1997, mediante la Ley 14/1996, las comunidades autónomas de régimen común han tenido competencias normativas en el impuesto sobre el patrimonio (IP) sobre el mínimo exento y la tarifa (con algunas restricciones). La Ley 21/2001 amplió dichas competencias a las deducciones y bonificaciones de la cuota (25), de manera que en el periodo 2002 a 2013 las comunidades han podido establecer libremente, al alza o a la baja:

- I. El mínimo exento.
- II. La tarifa.
- III. Deducciones y bonificaciones autonómicas (debiendo respetar las estatales).

Sin embargo, mediante la Ley 4/2008 por la que se suprimió el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, en vigor hasta el ejercicio 2011, se produjo una intervención del Estado en las competencias autonómicas. Por ello analizaremos la política en esta materia realizada por las comunidades autónomas de régimen común hasta 2008 y a partir de 2011 de forma separada.

En la primera etapa, algunas comunidades elevan tímidamente el mínimo exento, o crean una categoría especial para personas discapacitadas que suele duplicar el mínimo exento (Cataluña en 2003, Galicia en 2005, Andalucía en 2005, Comunidad Valenciana desde 1998, Canarias en 2007, Extremadura en 2006, Castilla y León en 2006). Todas estas medidas fueron a la baja, pero de muy escaso impacto recaudato-

rio. Cantabria en 2006 es la primera y única comunidad que aprueba en este periodo una tarifa superior a la del Estado en todos los tramos, aunque simultáneamente eleva el mínimo exento hasta 150.000 euros (26). Por su parte, ya en 2008, Madrid y Baleares aprueban una tarifa que reduce la estatal, en el caso de Madrid sustancialmente (27).

Por tanto, hasta 2007 la actividad legislativa de las comunidades autónomas en materia del impuesto sobre el patrimonio fue muy escasa, prácticamente nula. La Comunidad de Madrid inicia la carrera de la competencia fiscal a la baja en 2008, pero el Estado la aborta suprimiendo de manera efectiva el gravamen en todo el territorio común para ese mismo ejercicio. Se utilizó la técnica de la bonificación del 100 por 100 de la cuota con el fin de mantener el impuesto para ocupar ese espacio fiscal, impidiendo que cualquier comunidad pudiera legislar en esta materia. La pérdida recaudatoria, medida por la última recaudación obtenida en 2008, correspondiente al devengo de 2007, fue compensada mediante transferencia del Estado en la reforma del sistema de financiación operada por la Ley 22/2009.

En septiembre de 2011 el gobierno central reestablece el gravamen, suprimiendo la bonificación y elevando de manera importante el mínimo exento (desde 108.200 hasta 700.000 euros) y la exención de la vivienda habitual (desde 150.000 hasta 300.000 euros) con carácter supletorio. Ello desencadena que muchas comunidades legislen sobre la tarifa, elevándola con carácter general respecto de la estatal (Extremadura es la comunidad que va más lejos, elevando la tarifa en un 50 por 100 respecto de la estatal). Por su parte, Madrid,

Baleares y Comunidad Valenciana mantienen la bonificación del 100 por 100, de modo que en 2011 no surte efectos financieros la recuperación del gravamen decidida por el Estado. En cambio, a partir de 2012, en Baleares se reestablece el impuesto, si bien con la tarifa ligeramente inferior a la supletoria que ya tenía en 2008, y la Comunidad Valenciana elimina la bonificación del 100 por 100 y aplica la tarifa estatal. Por su parte, Cataluña es la única comunidad que reduce el mínimo exento hasta 500.000 euros a partir de 2012, lo que supone una elevación sustancial de la tributación. Finalmente, Cantabria, Aragón y Castilla-La Mancha permanecen inactivas y recaudan el IP con la normativa establecida por el Estado en 2011.

La recaudación a lo largo del primer periodo, al igual que los restantes impuestos, se beneficia del ciclo económico expansivo pasando de una recaudación de 990,9 millones de euros en 2002 a 2.112,7 millones en 2008 (gráfico 7). De ese importe, los contribuyentes residentes en Cataluña (536,4 millones) y en Madrid (642 millones) aportaban el 55,8 por 100. En los ejercicios 2009 a 2011 la recaudación, proveniente de actas o ingresos pendientes de ejercicios anteriores, fue prácticamente nula. En 2012 se han recaudado 598,2 millones correspondientes al impuesto devengado en 2011, menos de un tercio de lo obtenido en 2008 debido al menor valor de los patrimonios por la crisis, a la elevación generalizada del mínimo exento establecida por el Estado y a que la Comunidad de Madrid mantuvo la bonificación del 100 por 100 (28).

4. Impuestos propios

Como hemos señalado más arriba, el artículo 4.1 b) de la

LOFCA habilita a las comunidades para establecer sus propios impuestos, siempre que se cumplan las condiciones y límites que prevé el artículo 6 de la misma Ley. Así, las comunidades autónomas no pueden gravar hechos imponible gravados por el Estado o por las entidades locales, de modo que el espacio fiscal propio autonómico es muy limitado (29).

Por otra parte, el establecimiento de tributos propios autonómicos ha sido objeto de gran conflictividad debido a la oposición muy frecuente del Estado. Por ejemplo, los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, establecidos por varias comunidades autónomas, fueron recurridos por el Estado y han sido declarados constitucionales tras diez años de incertidumbre (30). Otro ejemplo reciente es el conflicto suscitado por el establecimiento por parte de varias comunidades de impuestos sobre los depósitos bancarios después de que en la STC 210/2012, de 14 de noviembre, el Tribunal Consti-

tucional hubiera declarado conforme a la Constitución el impuesto extremeño sobre depósitos en entidades de crédito. Para impedir la aplicación de dicha sentencia, el Estado ocupó el espacio fiscal creando su propio impuesto sobre depósitos bancarios (31).

En 2002 existían 38 impuestos autonómicos, además de algunos recargos sobre otros impuestos (sobre el juego o sobre el impuesto de actividades económicas en las comunidades autónomas uniprovinciales). En 2013 estaban vigentes 63 impuestos sobre diversos hechos imponibles, entre los que destaca el canon de saneamiento de aguas, algunos impuestos sobre residuos, emisiones de gases y juego (cuadro n.º 6).

La recaudación por impuestos propios ascendió a 1.224,8 millones de euros en 2011, último dato disponible. Estos impuestos se incluyen en varios conceptos presupuestarios (tributos sobre el juego, impuestos medioambientales, otros impuestos propios) y entre

CUADRO N.º 6

RECAUDACIÓN IMPUESTOS PROPIOS 2011 (MILES DE EUROS)

	Canon saneamiento	Resto Impuestos propios	Total
Cataluña	334.150,31	31.725,26	365.875,57
Galicia	31.319,17	38.513,92	69.833,09
Andalucía	4.039,66	34.476,02	38.515,68
Asturias	27.209,01	3.023,48	30.232,49
Cantabria	16.973,01	1.481,79	18.454,80
Rioja, La	7.635,89	—	7.635,89
Murcia	39.893,11	4.079,60	43.972,71
Comunidad Valenciana ...	200.064,22	127,00	200.191,22
Aragón	32.749,36	4.297,45	37.046,81
Castilla-La Mancha	—	26.972,60	26.972,60
Canarias (*)	—	250.129,74	250.129,74
Extremadura	—	74.625,95	74.625,95
Baleares	54.269,52	—	54.269,52
Madrid	1.700,89	5.362,51	7.063,40
Total	750.004,15	474.815,32	1.224.819,47

Nota: (*) Corresponde a los Cabildos insulares.
Fuente: Haciendas autonómicas en cifras 2011.

todos no alcanzan el 1 por 100 de los ingresos totales de las comunidades autónomas de régimen común (ver cuadro n.º 1).

El canon de saneamiento —el de mayor poder recaudatorio— aportó 750 millones de euros en 2011, esto es, el 61,2 por 100, de modo que el resto de los impuestos propios recaudó 474,8 millones de euros. Es necesario hacer esta distinción porque el canon de saneamiento es un impuesto con carácter finalista, que se implanta en cumplimiento de la normativa europea. En efecto, el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas residuales 1995-2005, en desarrollo de la normativa comunitaria, en particular la directiva 91/271, establecía: «El ahorro de agua, y sobre todo, la descontaminación, se verán incentivados por el establecimiento en todo el territorio nacional de una figura de canon de saneamiento, entendiendo como tal una figura impositiva que grava la contaminación producida en el agua que se vierte [...]. En particular *la implantación generalizada de la mencionada figura de canon por parte de las Comunidades Autónomas será condición imprescindible para la aplicación de las ayudas estatales*» (la cursiva es nuestra). Por tanto, no puede entenderse que el establecimiento del canon de saneamiento sea el resultado del ejercicio de la responsabilidad tributaria autónoma.

V. AUTONOMÍA Y CORRESPONSABILIDAD: PERSPECTIVAS DE FUTURO

Desde 1978, las reformas tributarias en la España constitucional se han gestado e implementado por el gobierno central de forma independiente respecto del sistema de financiación de

las comunidades autónomas de régimen común. Las reformas de este último han afectado de modo notable a la legislación tributaria, pero no ha habido hasta la fecha un enfoque global. Sin embargo, el grado de capacidad normativa ya concedido a las comunidades autónomas aconseja abordar ambas reformas desde una perspectiva común, que es la que se asume para este último epígrafe de nuestro trabajo. Hacemos a continuación un balance de la experiencia descrita en las páginas anteriores, para expresar después los principales elementos que deberían inspirar la reforma tributaria y la del sistema de financiación autonómica.

1. Balance del periodo 2002-2013

El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común pretende dar respuesta al mandato constitucional que permite a las regiones españolas acceder a la autonomía. Dicha autonomía se materializa en la prestación de los servicios que les han sido transferidos y en un sistema de financiación que otorgue recursos suficientes para que las autoridades regionales puedan elegir, atendiendo a las preferencias de los ciudadanos, el volumen y la calidad de dichos servicios. Para ello, como hemos señalado en la sección II de este trabajo, es necesario que los incrementos de gastos regionales se financien con incrementos de los ingresos que recaigan sobre los contribuyentes de esa región.

En el cuadro n.º 1 se desglosaron los ingresos de las comunidades autónomas atendiendo al grado de autonomía fiscal que proporcionan. Así, en el año 2002, el 70,3 por 100 de los in-

gresos de las comunidades de régimen común provenían de instrumentos que no proporcionan autonomía fiscal: participaciones territorializadas, transferencias intergubernamentales e ingresos financieros. Ese porcentaje había bajado en 2011 hasta el 66,1 por 100, de modo que en el periodo 2002-2011 podemos decir que la autonomía tributaria se ha incrementado ligeramente, alcanzando el 33,9 por 100 de los ingresos totales.

El volumen de recursos sobre los que las comunidades autónomas tienen facultades normativas es uno de los parámetros a analizar, el otro es el ejercicio de esa capacidad normativa disponible. En cuanto al primero, España es uno de los países desarrollados con mayor grado de descentralización. Los datos que recoge el cuadro n.º 7 indican el porcentaje de autonomía tributaria de los gobiernos regionales (o estatales) en diferentes países. Según estos, España es, tras Canadá y junto con Alemania, Suiza y Estados Unidos, uno de los países de la OCDE con mayor grado de autonomía regional por el lado del ingreso. Si bien es cierto que el cuadro n.º 7 no precisa la capacidad normativa sobre los impuestos, las cifras indican que la autonomía tributaria es significativa.

Por otra parte, considerando que la autonomía requiere que el gasto marginal sea financiado con ingresos marginales propios, con la distribución que resulta del cuadro n.º 1 tenemos que, para financiar un incremento del gasto del 1 por 100, las comunidades deberían incrementar sus ingresos mediante legislación propia en un 3 por 100 aproximadamente. La capacidad normativa sobre los impuestos que hemos descrito en las páginas anteriores es suficiente para lograr dicha va-

CUADRO N.º 7

INGRESOS IMPOSITIVOS DEL NIVEL REGIONAL EN PAÍSES DESCENTRALIZADOS DE LA OCDE (PORCENTAJE)

	2008	2009	2010	2011	2012
Australia	14,90	16,34	16,16	15,28	
Austria	1,56	1,63	1,64	1,60	1,56
Bélgica	5,09	4,67	5,13	5,32	5,22
Canadá	38,72	38,91	39,04	39,71	40,03
Alemania	22,89	21,65	21,10	21,26	21,64
México	1,93	2,41	2,37	2,48	—
España	22,38	23,63	18,15	23,07	32,19
Suiza	24,23	24,36	24,48	24,21	24,60
Estados Unidos	20,73	20,68	20,47	20,75	20,27

Fuente: OECD Fiscal Decentralisation Database.

riación. Cuestión distinta es si, en la práctica, las comunidades autónomas de régimen común han ejercido dichos poderes. Veámoslo a continuación.

En primer lugar, en relación con el IRPF, que representa dos tercios de los ingresos con capacidad normativa, los datos del cuadro n.º 3 muestran que las competencias se han ejercido a la baja. En materia de deducciones hemos visto que las quince comunidades han establecido un número importante, aunque con efectos económicos limitados. En el caso de la tarifa, hasta que llegó la crisis a los presupuestos autonómicos (32), no se consideró la opción de elevar la presión fiscal en el IRPF. A partir de 2011 se ha elevado la tarifa, aunque exclusivamente en los tramos más altos de base liquidable. Y en cuanto al mínimo personal y familiar, la única comunidad que lo ha alterado, lo ha hecho a la baja. En consecuencia, la experiencia con el IRPF lleva a la conclusión de que las comunidades autónomas no han sido corresponsables de la financiación de los incrementos de gasto con este impuesto. No obstante, el recurso a incrementos de la tarifa a partir de 2011 puede ser un

buen indicio de que una fuerte restricción presupuestaria —debida a la disminución de las transferencias y al cierre del acceso a los mercados financieros— ha obligado al ejercicio de cierta corresponsabilidad.

Por lo que respecta al impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, suele admitirse que en este caso las comunidades autónomas sí han ejercido sus competencias al alza. Así ha sido, pero a la vista de su comportamiento en la modalidad ITP, no hay un planteamiento a los ciudadanos/contribuyentes de la necesidad de incrementar los ingresos para financiar los gastos, sino que las comunidades han seguido la decisión previa del Estado respecto al tipo de IVA que grava la vivienda nueva. Y además, han introducido tipos reducidos para determinados colectivos, lo que no puede hacer el Estado con el IVA. De haber existido un ejercicio autónomo de la capacidad normativa, cabría pensar que hasta 2006, dada la evolución tan positiva de la recaudación (gráfico 2), alguna comunidad hubiera bajado el tipo para favorecer a sus electores. Ninguna lo hizo. Y a partir de 2007, ante la dramá-

tica caída de la recaudación, ninguna comunidad elevó los tipos hasta que no lo hizo el Estado, es decir que no se afrontó la realidad con los instrumentos fiscales disponibles.

En cambio, en la modalidad AJD ha habido un ejercicio pleno de la autonomía para elevar la presión fiscal. Es obvio que se trata de un tributo muy poco visible para los contribuyentes, lo que facilita el ejercicio al alza, pero es innegable que, en este caso, se ha ejercido la corresponsabilidad fiscal.

En el caso del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la competencia a la baja generalizada desde 2002 es el ejemplo más claro de ausencia de corresponsabilidad. Se dirá que las reducciones fueron causadas por los territorios forales, y en cierto modo así fue. Pero si se observa el mapa de las comunidades autónomas, distinguiendo aquellas que han desfiscalizado totalmente los descendientes, ascendientes y cónyuge, no han sido solo las comunidades limítrofes con los territorios forales (33). Además, en el caso de Cataluña, la desfiscalización casi completa se ha realizado en 2010, en plena crisis fiscal, lo que revela que no se ha atendido a criterios de corresponsabilidad.

En el impuesto sobre el patrimonio, hasta la supresión del gravamen por parte del Estado, no hubo apenas ejercicio de las competencias, ni al alza ni a la baja, o sea que se renunció a este instrumento por parte de las comunidades autónomas. Sin embargo en 2008 se inició una fase de competencia fiscal por la Comunidad de Madrid que tuvo como consecuencia la supresión efectiva del gravamen por el Estado. Aquella decisión obvió las

competencias autonómicas y redujo la cuantía de sus recursos propios, dado que la recaudación del impuesto fue sustituida por transferencias del Estado.

Finalmente, en el caso de los impuestos propios, las comunidades han gravado variados hechos imposables en los que incurren pocos contribuyentes, habitualmente empresas, de manera a minimizar los costes políticos de establecer nuevos tributos. Aquí no se puede hablar de competencia fiscal, pero sí de «mimetismo fiscal» porque se imitan las experiencias de éxito (34). Sin embargo, como hemos señalado, el espacio fiscal residual que la LOFCA otorga a las comunidades autónomas de régimen común explica la escasa utilización de esta opción, en lo que a poder recaudatorio se refiere.

2. Perspectivas de futuro

En el marco de una próxima reforma fiscal y del sistema de financiación autonómica deberían estudiarse medidas que logren avanzar en el camino de la corresponsabilidad. En ese sentido, habría explorar las siguientes líneas.

En primer lugar, deberían desarrollarse incentivos a la corresponsabilidad que son insuficientes en el actual sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común. Las medidas de política tributaria de las comunidades autónomas afectan lógicamente a sus propios ingresos pero, a excepción del Fondo de Competitividad, los restantes mecanismos del sistema no se ven alterados porque una comunidad eleve o reduzca sus tributos (35). Por otra parte, la actual situación de crisis fiscal proporciona una oportunidad para crear una reputación por

parte del gobierno central de «no rescate» (*no bail-out*). Aunque cuando las comunidades han tenido dificultades el Estado ha acudido en su ayuda, esta tradición de la democracia nacida en 1978 debería comenzar a corregirse. Para ello es necesario regular las condiciones de un hipotético rescate, como se ha hecho en la Ley Orgánica 2/2012, de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Si bien los mecanismos que se incorporan en la citada ley se están aplicando quizá con cierta laxitud, la reputación de «no rescate» solo puede construirse con una determinación política clara y regulando a priori condiciones muy exigentes en caso de solicitar ayuda del gobierno central. Ello contribuiría sin duda a un mayor ejercicio de la responsabilidad fiscal.

En segundo lugar, las medidas para incrementar la corresponsabilidad deberían focalizarse en el IRPF, dado que es ya el impuesto que aporta mayor grado de autonomía, tanto cuantitativamente como respecto a las facultades normativas. Además, es un impuesto que cumple los principales requisitos técnicos para la descentralización: potencia recaudatoria y no traslación (36).

En este caso debería considerarse una reforma del sistema de entregas a cuenta que acerque el momento de las decisiones de política tributaria a sus efectos recaudatorios percibidos por los contribuyentes. Mientras exista un lapso de tiempo tan amplio entre una medida normativa autonómica y sus consecuencias recaudatorias, no cabe esperar que las comunidades autónomas asuman mayor grado de responsabilidad. Una posibilidad para ello sería conceder capacidad normativa a las comunidades sobre pagos a cuenta, a pesar de

que presenta dificultades evidentes en cuanto a los costes de cumplimiento para las empresas. Otra opción en la misma línea sería ceder las competencias de aplicación del IRPF, de manera que fuera recaudado por cada comunidad. En tal caso, se plantearían multitud de problemas prácticos dado que el impuesto es compartido al 50 por 100 entre Estado y comunidades autónomas de régimen común. Una solución podría ser imitar el modelo federal estadounidense, creando un impuesto estatal sobre la renta como el actual tramo estatal y dejando un espacio fiscal libre para que las comunidades que lo desearan pudieran crear su propio impuesto regional sobre la renta de las personas físicas (37).

Por último, podría ser una opción a valorar el incremento de la cesión hasta el 100 por 100 del IRPF, a cambio de recuperar para la Administración General del Estado el 50 por 100 del IVA y el 58 por 100 de los impuestos especiales.

Un tercer grupo de medidas deberían atender a reducir los instrumentos de competencia fiscal a la baja. La competencia fiscal entre regiones contribuye a lograr uno de los objetivos de la descentralización fiscal: que la combinación de políticas de gastos e ingresos públicos refleje las preferencias de los ciudadanos. Sin embargo, la competencia fiscal no funciona correctamente si no existe una restricción presupuestaria creíble para los gobiernos subcentrales. Habrá de buscarse entonces un equilibrio entre garantizar la competencia política entre regiones y evitar su quiebra financiera.

Esto podría hacerse limitando las competencias normativas

para establecer un mínimo común en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre el patrimonio que, como hemos visto, son los impuestos más vulnerables a esas prácticas. De esta manera, las comunidades podrían elevar o no el tributo a partir de ese mínimo. Y cuando fuera necesario variar dicha tributación mínima, se haría mediante algún mecanismo de decisión colectiva que incluyera a las comunidades autónomas, a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera o el Senado. En caso de optar por un mínimo de tributación, debería concertarse con los territorios forales para evitar desplazamientos de contribuyentes para eludir los impuestos. Es obvio que la propuesta de establecer unos mínimos en ISD e IP reduce la autonomía aparente, pero reforzaría las finanzas autonómicas y evitaría los fenómenos de competencia fiscal a la baja, cuya espiral no puede decirse que favorezca la autonomía real (38).

Finalmente, podría ser conveniente un proceso de armonización fiscal de la tributación medioambiental, única materia sobre la que las comunidades autónomas de régimen común tienen actualmente un espacio fiscal propio. Dicha armonización, si bien en principio reduce la autonomía, podría fijar unos marcos para la determinación de las bases imponibles, las tarifas y otros elementos que incrementarían la seguridad jurídica de los contribuyentes y evitarían los pleitos interadministrativos que de facto reducen la autonomía fiscal de las comunidades.

En suma, la corresponsabilidad fiscal es un requisito esencial para el correcto desarrollo de nuestro sistema de federalismo asimétrico iniciado con la Constitución de

1978 (39). Se ha avanzado en cada reforma del sistema, pero las comunidades autónomas de régimen común no han terminado de asumir como propio ese objetivo. En caso de que en la próxima reforma del sistema tributario y autonómico no se refuercen eficazmente los mecanismos de corresponsabilidad, será necesario entonces limitar en alguna medida la autonomía en el gasto. En otro caso, nuestro sistema de descentralización política se tornaría financieramente insostenible.

NOTAS

(*) Agradezco las sugerencias de los coordinadores de este número de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, José Félix Sanz y Desiderio Romero así como los comentarios y la ayuda prestada por Violeta Ruiz Almendral, José María Utande y Nuño de Juan.

(1) Véase por ejemplo ZUBIRI (2010).

(2) En la redacción vigente de la LOFCA. La última modificación data de la Ley Orgánica 3/2009.

(3) En 2013 se ha introducido un tramo autonómico en el impuesto sobre hidrocarburos en sustitución del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos que se creó en 2002 y ha desaparecido.

(4) De tasas y precios públicos se ocupan F. PEDRAJA, J.M. CORDERO y J. SUÁREZ PANDIELLO en otro artículo de este mismo volumen de *Papeles de Economía Española*.

(5) El peso del IRPF en presupuesto es inferior al que resulta en liquidación, dado que los ingresos del IRPF se ejecutan al 100 por 100 por el sistema de entregas a cuenta, como se verá más adelante. Los datos de presupuestos 2014 aparecen en: www.servicios-web.meh.es/apps/publicacionpresupuestos/pdf/Resumen_ejecutivo_presupuestos_2014.pdf.

(6) Previamente a la Ley 14/1996, el 7 de octubre de 1993 el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) acordó una participación en el rendimiento territorial del IRPF del 15 por 100. Al respecto, en el «Libro blanco» sobre financiación autonómica se señala: «Resulta difícil encontrar elementos de corresponsabilidad [porque] no incluye capacidad normativa ni competencias de gestión». Véase MONASTERIO *et al.* (1995: 40).

(7) Un resumen claro y conciso de la evolución de la cesión de tributos a las comunidades autónomas puede verse en MUT y UTANDE (2011).

(8) Disposición adicional 35 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(9) Véase SANTIUSTE (2011: 105-106).

(10) El retardo se corrige en el artículo 12 de la Ley 22/2009 pero no se elimina. Por ejemplo, las entregas a cuenta del ejercicio n se calculan en junio del ejercicio $n-1$, teniendo en cuenta la liquidación del ejercicio $n-3$. Pues bien, el factor de corrección incorpora una estimación de los efectos recaudatorios de medidas de política tributaria adoptadas para los ejercicios $n-2$ y $n-1$, dado que las medidas que afectan al ejercicio n no se conocen.

(11) Para un resumen de toda la normativa autonómica, consúltese el *Libro electrónico de Tributación autonómica*: www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx.

(12) Algunas comunidades autónomas han establecido deducciones por la realización de actividades económicas sin ostentar competencias para ello. Véase STC 161/2012.

(13) Véase MUT y UTANDE (2011: 77).

(14) Las comunidades autónomas de régimen común solo tienen competencia sobre la tarifa aplicable a la base liquidable general. No pueden modificar la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro.

(15) Véase la *Memoria de Actuaciones del Consejo de Política Fiscal y Financiera* (MINHAP: 2008).

(16) Las correspondientes Leyes de cesión de tributos se aprobaron en julio de 2010.

(17) La disposición final segunda de la Ley 22/2009 modificó la Ley 35/2006 del IRPF estableciendo una tarifa autonómica supletoria solamente para el año 2010.

(18) En Canarias no se aprecia el efecto de la elevación de la tarifa porque entró en vigor en 2012 y todavía no se dispone de datos.

(19) Entre 2002 y 2006 las medidas adoptadas por las comunidades autónomas son exclusivamente en materia de deducciones. Por ello la columna «diferencia» debería coincidir con el importe de las deducciones del cuadro n.º 2. No ha sido posible identificar las razones por las que no coinciden.

(20) Para un análisis del ajuste en el mercado de la vivienda en la crisis, véase GARCÍA MONTALVO (2013).

(21) Excluiremos de este análisis a Canarias, dado que el IVA no se aplica en esa comunidad. Por otra parte, en la recaudación del ITPO se incluye la modalidad de operaciones societarias sobre las que las comunidades autónomas carecen de capacidad normativa.

<p>(22) Entre septiembre de 2011 y diciembre de 2012, el IVA de la vivienda nueva se situó en el 4 por 100. Esta reducción de carácter transitorio no fue seguida por ninguna comunidad en el ITPO.</p> <p>(23) Aunque las comunidades reciben el 50 por 100 del IVA generado en su territorio, la recaudación se distribuye mediante índices, de modo que la renuncia a la exención es una merma recaudatoria para la comunidad autónoma.</p> <p>(24) Véase MUT y UTANDE (2011: 73).</p> <p>(25) En la actualidad, artículo 47 de la Ley 22/2009.</p> <p>(26) Se trata de una subida significativa, en especial para los tramos altos de base liquidable. Por ejemplo, un contribuyente con una base liquidable de 2.673.999 euros pagaba en Cantabria 95.656 euros (24.294 euros más que en el resto de España).</p> <p>(27) La Comunidad de Madrid reduce la tarifa un 10 por 100 en los primeros tramos y hasta un 40 por 100 en el último tramo. En cambio Baleares desliza los tramos con un efecto muy moderado. Por ejemplo, un contribuyente con una base liquidable de 170.472 euros pasa de una cuota de 344,29 euros a otra de 340,95 euros.</p> <p>(28) La recaudación de 2012 se ha tomado de la nota de prensa del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 18 de diciembre de 2013: www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2013/S.E.%20ADMINISTRACIONES%20PUBLICAS/18-12-13%20CPFF_PAT.pdf.</p> <p>(29) La redacción dada al artículo 6 LOFCA por la Ley 3/2009 precisó el espacio fiscal propio de las comunidades autónomas con el fin de reducir la litigiosidad ante el Tribunal Constitucional, pero no pudo ensanchar los hechos imposables susceptibles de gravarse por las comunidades para obtener sus propios recursos.</p> <p>(30) Véase, para todas, la STC 208/2012, de 14 de noviembre, en relación con el establecido por la Comunidad Foral de Navarra.</p> <p>(31) Para un juicio crítico sobre este asunto, véase MONASTERIO (2013).</p> <p>(32) FUNCAS (2012), LEAL y LÓPEZ LABORDA y LAGOS y FERNÁNDEZ LAIXEAGA (2013) muestran</p>	<p>que las comunidades autónomas de régimen común sufrieron la caída de ingresos causada por la crisis de manera más aguda a partir de 2010.</p> <p>(33) Castilla y León y Aragón han sido más contenidas, a pesar de ser limítrofes con País Vasco y Navarra, respectivamente; en cambio Cantabria y La Rioja sí fueron pioneras. Véase BARBERÁN y MELGUIZO (2010).</p> <p>(34) Véase MONASTERIO (2013).</p> <p>(35) Para una propuesta en este sentido, véase ZABALZA (2013).</p> <p>(36) MONASTERIO et al. (1995: 114-115).</p> <p>(37) Como sugiere CABRILLO (2013: 288).</p> <p>(38) Además, este mínimo contribuiría a otros objetivos en términos de equidad interpersonal.</p> <p>(39) Existe un consenso académico sobre este punto. Para una síntesis de la problemática a la que se enfrenta el sistema autonómico español, véase por ejemplo RUIZ ALMENDRAL (2013).</p> <p>BIBLIOGRAFÍA</p> <p>BARBERÁN, M.A., y MELGUIZO, M. (2010), «La regulación autonómica en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: eficacia y efecto redistributivo», <i>Revista de Estudios Regionales</i>, 87: 187-211.</p> <p>CABRILLO, F. (2013), «Federalismo y Competencia fiscal», <i>Revista del Instituto de Estudios Económicos</i>, 1 y 2: 285-299.</p> <p>FUNCAS (2012), «Regional government deficit during the crisis: falling revenues and delayed fiscal consolidation», <i>Spanish Economic and Financial Outlook</i>, 1(0): 44-46.</p> <p>GARCÍA MONTALVO, J. (2013), «Mercado de la vivienda en España: ¿se ha completado el ajuste?», <i>Cuadernos de Información Económica</i>, 236: 19-30.</p> <p>LAGO, S., y FERNÁNDEZ LEICEAGA, X. (2013), «Las finanzas autonómicas: expansión y crisis, 2002-2012», <i>PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA</i>, 138: 129-146.</p> <p>LEAL, A., y LÓPEZ LABORDA, J. (2013), <i>Las haciendas autonómicas durante la crisis: de la tranquilidad a la zozobra</i>, Informe IEB</p>	<p>sobre federalismo fiscal 2012, Barcelona, pp. 26-35.</p> <p>MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (MINHAP) (2008), <i>Memoria del Consejo de Política Fiscal y Financiera</i>.</p> <p>— <i>Libro electrónico de Tributación autonómica</i>: www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/libro%20electronico%20tributacion.aspx.</p> <p>— (2012), <i>Haciendas Autónomas en cifras</i>, 2010.</p> <p>MONASTERIO, C. (2013), «Corresponsabilidad fiscal, ¿el eslabón perdido del Estado Autonómico?», <i>Revista del Instituto de Estudios Económicos</i>, 1 y 2: 55-76.</p> <p>MONASTERIO, C.; PÉREZ, F.; SEVILLA, J.V., y SOLÉ, J. (1995), <i>Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas</i>, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.</p> <p>MUT, I., y UTANDE, J.M. (2011), «Autonomía y corresponsabilidad en el nuevo sistema de financiación autonómica», <i>Presupuesto y Gasto Público</i>, 62: 67-83.</p> <p>RUIZ ALMENDRAL, V. (2013), «Asymmetrical Federalism in Spain: the challenges of financing the autonomous communities», en V. RUIZ ALMENDRAL y F. VAILLANCOURT, <i>Autonomy in subnational income taxes</i>, McGill-Queen's University Press, Montreal.</p> <p>SANTIUSTE, A. (2011), «La aplicación práctica del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común regulado en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre», <i>Presupuesto y Gasto Público</i>, 62: 101-117.</p> <p>ZABALZA, A. (2013), «Reforma del sistema de financiación para promover el esfuerzo fiscal y el crecimiento de las comunidades autónomas», <i>Revista del Instituto de Estudios Económicos</i>, 1 y 2: 169-203.</p> <p>ZUBIRI, I. (2010), «La distribución del poder tributario en una economía descentralizada», en <i>La asignación de impuestos a las Comunidades Autónomas: desafíos y oportunidades</i>, S. LAGO PEÑAS y J. MARTÍNEZ VÁZQUEZ (Coords.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 19-37.</p>
--	--	---

Resumen

En este trabajo se analiza el sistema de financiación local en España a fin de detectar las reformas necesarias. Partiendo del análisis teórico y comparado del problema de la asignación tributaria en Estados descentralizados, constatamos que en España no existen disfuncionalidades significativas en un plano general. Resultado que es compatible con la existencia de problemas particulares en las diferentes figuras tributarias locales y en la articulación de la tributación autonómica y la local; así como opciones fiscales no exploradas todavía. A partir de un análisis de los diversos informes y propuestas que se han elaborado, concluimos con una serie de propuestas factibles para una reforma a fondo de la financiación local en España.

Palabras clave: haciendas locales, impuestos locales, reforma fiscal.

Abstract

This paper reviews the current system of local government financing in Spain with the aim of identifying the main problems and proposing the necessary reforms. On the bases of the theoretical principles and best international practice for revenue assignments in decentralized systems, we conclude that currently there are no significant general problems with the local public finance system in Spain. Nevertheless, we do detect specific issues with the taxes currently assigned to local governments and with the coordination of regional and local taxation systems; we also detect several potential tax options at the local level that still wait to be explored. Based on recent reviews and reports that have been published on this issue, we conclude with a comprehensive list of reforms proposals for the reform of the local government financing system in Spain.

Key words: local public finance, local taxes, fiscal reform.

JEL classification: H72, H74, H77.

LA POLÍTICA TRIBUTARIA Y LAS CORPORACIONES LOCALES: ELEMENTOS DE ANÁLISIS Y DISCUSIÓN (*)

Santiago LAGO PEÑAS

GEN y Universidad de Vigo

Jorge MARTÍNEZ-VÁZQUEZ

Georgia State University y GEN

I. INTRODUCCIÓN

Si algo caracteriza al mundo local en España es su anquilosamiento institucional, rasgo que dificulta significativamente la resolución de problemas y disfuncionalidades y el aprovechamiento de oportunidades. Sin duda, falta pulsión reformista en el nivel local. Las referencias actuales siguen siendo las normas dictadas en los años ochenta del siglo pasado (1). Normas que han sido sometidas a revisiones mínimas e insuficientes (2). El marco institucional no se ha adaptado a (o a causa de) la fuerte descentralización que se ha producido en el escalón regional, ni a los cambios sustanciales en las demandas de bienes y servicios públicos, ni a las nuevas tecnologías y pautas de movilidad y desarrollo urbano de las últimas décadas.

Las consecuencias de ese anquilosamiento institucional son múltiples y todas ellas negativas. Sin ánimo de exhaustividad, destacan las siguientes. Primero, la superposición competencial en las comunidades pluriprovinciales, por la convivencia de gobiernos autonómicos con unas diputaciones provinciales que, además, no rinden cuentas directamente a los ciudadanos. Segundo, la petrificación de una estructura municipal pensada para

unas pautas de movilidad y una distribución de la población del siglo XIX. Tercero, los problemas de desbordamiento y desenchaje entre las demarcaciones municipales y las demandas de servicios en muchos espacios urbanos, para los que las rígidas soluciones contempladas en la legislación española sobre áreas metropolitanas no están funcionando. Cuarto, el intrusismo de los denominados «gastos impropios» (Tránchez *et al.*, 2011; Vilalta *et al.*, 2011), consecuencia directa de una delimitación competencial imprecisa, desfasada respecto a la demanda, e incongruente en perspectiva vertical con los principios de subsidiariedad y de la asignación de competencias de gasto. Finalmente, hay que mentar la actual insuficiencia de recursos financieros, fruto de la combinación de tres factores: las carencias estructurales del sistema de financiación local; la laxitud a la hora de atender demandas de gasto de todo tipo en la década pasada, que una vez concedidas ha sido costoso desmantelar; y la volatilidad del enorme flujo de recursos extraordinarios vinculados a la burbuja inmobiliaria y que permitieron financiar esa expansión de la cartera de servicios.

El sistema local de gobierno del país está en crisis. De hecho, con la excepción de los años de

bonanza asociados a la burbuja inmobiliaria, el sistema ha vivido en crisis permanente durante más de tres decenios. Sin duda, no haber reaccionado a tiempo ante todos estos problemas que atenazan al municipalismo español, dificulta hoy encontrar y aplicar una solución integral. El contenido y la polémica suscitada por el anteproyecto de ley de reforma local, en tramitación parlamentaria en el momento de escribir estas líneas, refleja con nitidez esta dificultad.

En este contexto, la tributación local es solo una parte del problema; no ya del sistema de financiación, sino del propio modelo descentralizado de gobierno. Aclarado esto, en lo que sigue debemos restringirnos, por razones de espacio y de coherencia con el resto de los artículos de este número monográfico sobre reforma fiscal, a los fundamentos y componentes de lo que sería una reforma tributaria en el ámbito local. Con este objetivo, el resto del artículo se organiza en tres secciones. En la sección II repasamos lo que nos dice la teoría de la hacienda pública y la experiencia internacional sobre los sistemas fiscales a esta escala de gobierno. A la luz de esa revisión y de los informes disponibles, en la sección III ofrecemos un diagnóstico del sistema tributario local en España; diagnóstico que da sostén a una serie de propuestas de reforma en este mismo apartado. La sección IV sintetiza las principales conclusiones del trabajo.

II. ¿QUÉ NOS DICE LA TEORÍA Y LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL? (3)

La eficiencia en las decisiones de gasto público local requiere

que los gobiernos locales afronten el «coste marginal» de su financiación. Además de proporcionar suficiencia de ingresos, la autonomía fiscal conlleva responsabilidad política y fiscal, al endurecer la restricción presupuestaria del gobierno.

El principio del beneficio ofrece directrices claras para la estructuración de la financiación de los gobiernos subnacionales, proporcionando una respuesta a las dos preguntas fundamentales para un gestor público: quién debe pagar los servicios y qué cantidad de servicio debe ser ofrecida. Sin embargo, en la práctica la aplicación del principio de beneficio suele ser poco sustancial, incluso marginal, en términos recaudatorios debido a diversas causas. Entre ellas se encuentran la complejidad de las estructuras verticales de los gobiernos subnacionales y la presencia de responsabilidades poco claras en la prestación de servicios; la dificultad práctica de aplicar la exclusión de quienes no pagan en los casos de bienes públicos locales puros; y su falta de atractivo en otras ocasiones, por razones de equidad o por la existencia de externalidades positivas.

Por ese motivo, la literatura sobre descentralización fiscal ha seguido esforzándose en encontrar un buen sustituto para el principio del beneficio que proporcione respuestas a las preguntas referidas. En este sentido, es posible identificar dos ramas de la literatura sobre hacienda pública. La primera entronca con las aportaciones seminales de Musgrave (1959) y Oates (1972) y se concentra en los atributos deseables de la fiscalidad para fomentar las decisiones de gasto óptimas, haciendo hincapié en la importancia de la autonomía fiscal para que exista rendición de

cuentas. La regla de McLure (2000) según la cual los gobiernos subnacionales deben contar con autonomía fiscal «en el margen» se inscribe en esta tradición. La segunda rama, basada en la teoría de la imposición óptima, utiliza el concepto de coste marginal de los fondos para definir y delimitar la distribución óptima de las transferencias de nivelación entre los gobiernos subnacionales (Dahlby, 2009).

Martínez-Vázquez y Sepúlveda (2011) pivotan sobre ambas líneas de investigación para desarrollar un modelo integrado de la asignación de impuestos. Según la teoría de la imposición óptima, las fuentes de ingresos deben ser utilizadas hasta el punto en que el coste marginal de los fondos públicos resulte igual para todas las fuentes de impuestos y en todas las jurisdicciones. Es por ello que las transferencias deben ser utilizadas por consideraciones no solo de equidad, sino también para alcanzar soluciones más eficientes en la recaudación y uso de los recursos financieros. Sin embargo, la mayor responsabilidad genera ganancias de eficiencia que justifican un uso más intensivo de las fuentes de ingresos propios, y por tanto también un mayor coste marginal de los fondos públicos. De lo que se trata es de buscar un equilibrio razonable en el que tengan una presencia importante los recursos propios.

No obstante, a pesar de las claras ventajas desde un punto teórico, en la práctica se suelen observar niveles de autonomía fiscal bajos. Un resultado que se explica fundamentalmente por argumentos de economía política. Los gobiernos centrales son con frecuencia renuentes a ceder autonomía y capacidad normativa a los gobiernos subnacionales. Y los se-

gundos pueden sentirse atraídos por la comodidad que proporciona un contexto de dependencia de las transferencias a coste político cero por el lado de los ingresos.

La concreción del principio de autonomía tributaria exige que definamos qué instrumentos fiscales y qué fórmulas son las más apropiadas. Si se quiere garantizar una autonomía tributaria sustancial, la compartición de algunas bases impositivas con el gobierno central y la discrecionalidad dentro de unos límites para establecer tipos impositivos sobre una lista cerrada de impuestos suelen devenir en inevitables. Por su parte, la descentralización de la administración tributaria tiene ventajas en términos de rendición de cuentas, pero es verdad que una administración tributaria centralizada puede aprovechar mejor las economías de escala que existen en la gestión y en el manejo de la información.

Pocas fuentes de ingresos cumplen con todas las características relevantes y deseables. Es cierto que existe un amplio consenso en que tasas y precios públicos son un instrumento particularmente apropiado para los gobiernos locales. No obstante, su ámbito de aplicación es limitado y no resultan viables para la financiación de todos los servicios locales, por sus características. Por eso, en la práctica, la elección entre impuestos resulta obligada.

Y en esa elección no todos los países optan por lo mismo. Una diversidad en las respuestas que tiene que ver con que las características relevantes para determinar si un impuesto es susceptible de descentralización son múltiples. En esa tesitura, las decisiones son de tipo multicriterio, a partir de la comparación de ventajas y desventajas de cada uno

de esos impuestos. En la medida en que la realidad de cada país es distinta en lo que atañe a movilidad de la población, cultura de rendición de cuentas, corrupción, preocupación por la desigualdad en las capacidades fiscales, etcétera, la diversidad en las soluciones finales es comprensible.

En todo caso, es posible y necesario ordenar de alguna manera la discusión. Eso es lo que pretendemos hacer con el cuadro n.º 1, tomado de Martínez-Vázquez (2013). En él se examina un largo listado de figuras impositivas —24— de acuerdo con una amplia batería de criterios —17—. Para cada uno de ellos, la escala contempla tres calificaciones, según la intensidad potencial o esperada: alta (H), media (M) y baja (L). Los diecisiete criterios de referencia son los siguientes: la capacidad recaudatoria, la elasticidad recaudatoria, la movilidad de las bases impositivas, los costes de ineficiencia derivados de la descentralización, la sensibilidad al ciclo, la adaptación al principio de beneficio, la existencia de disparidades sustanciales en la distribución de las bases, la equidad vertical, los sobrecostes derivados de una administración descentralizada, los costes de cumplimiento por los sujetos pasivos, el riesgo de corrupción asociado al impuesto, la aceptación del instrumento tributario por los políticos y los agentes privados, la posibilidad de exportación fiscal y, finalmente, la visibilidad y contribución a la responsabilidad fiscal y política.

Con algunas salvedades, las puntuaciones que se presentan en el cuadro n.º 1 pueden funcionar como una guía para los responsables políticos interesados en la identificación de las características deseables en una larga lista de posibles impuestos que se utilizan en la práctica internacio-

nal. Algunas advertencias en la interpretación del cuadro son necesarias. Primera, no todos los impuestos sobre las ventas, sobre la renta o sobre actividades económicas son iguales. Hay opciones mejores y peores dentro cada una de estas figuras. Los resultados proporcionados en el cuadro n.º 1 son los que corresponderían a las estructuras más deseables en cada caso. Segunda, las puntuaciones se asignan de forma subjetiva, según nuestra propia interpretación y experiencia.

Los impuestos bautizados como «buenas elecciones» son los que se posicionan mejor de acuerdo con un número mayor de las propiedades deseables que hemos determinado (4). Pero es obvio que no hay opciones perfectas.

¿Es coherente el diseño del sistema fiscal local español con los resultados de este cuadro? Existen cinco impuestos, de los que tres están ligados a lo inmobiliario: impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), impuesto sobre instalaciones, construcciones y obras (ICIO) e impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Los otros dos son el impuesto sobre actividades económicas (IAE) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM). Además, los municipios más grandes reciben una participación territorializada del IRPF, IVA e impuestos especiales. Aunque en el caso del IVA y los impuestos específicos, una participación o transferencia sea lo único factible dadas las características del impuesto, la transformación de impuestos locales potenciales como el IRPF en participaciones impide mejorar la rendición de cuentas y la autonomía.

En el cuadro n.º 2 se recoge la estructura de la recaudación de

CUADRO N.º 1

VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA DESCENTRALIZACIÓN DE LOS DIFERENTES IMPUESTOS

IMPUESTO	Potencial recaudatorio	Elasticidad	Movilidad de bases	Costes de ineficiencia	Sensibilidad al ciclo	Adaptación al principio del beneficio	Distribución homogénea de las bases	Equidad vertical	Coste de administración descentralizada	Costes de cumplimiento	Riesgo de corrupción	ACEPTACIÓN		Posibilidad de exportación fiscal	Visibilidad y corresponsabilidad
												Por los políticos	Por el sector privado		
BUENAS ELECCIONES															
Impuesto sobre la propiedad inmueble y contribuciones especiales	B/M	B	B	B	B	A	M	M	M/A	B	M	B	B	B	A
Impuesto sobre transferencia de la propiedad	M/A	A	B	M/A	A	M	M	M	B/M	B	M	M/A	M	B	A
Impuestos sobre actividades económicas ..	M	M	M/A	M/A	A	M	B	M	M	M	B/M	M	B/M	A	M/A
IRPF e impuestos sobre nóminas	A	A	B/M	M/A(*)	M/A	A	B	A	A	M	M/A	A	B	B(**)	A
Impuestos sobre ventas	A	A	B	B/M	M/A	M/A	A	B	M	M/A	M/A	A	M	M	M/A
Impuestos sobre vehículos	B/M	M	B/M	B	B	M	M/A	A	M	M	B	M/A	M	B	A
Impuestos sobre la construcción	M	M/A	B	M/A	A	M/A	M	M/A	M	M	M/A	A	B/M	B	A
Impuestos sobre el transporte	B	B/M	B	M	B/M	M/A	B	M	A	M/A	M	M	B	B	M
Impuestos sobre alcohol	B	M/A	B	B	M	M	A	B/M	B	B	M	A	M/A	M	M/A
Impuestos sobre electricidad	B/M	A	B	B/M	M	A	M/A	B/M	B	B	B	A	B	B	A
Impuestos sobre hidrocarburos	M	A	M/A	M	M/A	A	M/A	A	B	B	B	A	B/M	B/M	A
Impuestos verdes	B	M	B/M	B	M	M/A	B/M	M	M/A	M	B/M	A	A	M	A
Impuestos sobre telecomunicaciones	B/M	A	B	M	M	M/A	M	M/A	B	B	B	A	M	B	A
MALAS ELECCIONES															
Impuesto sobre sociedades	M/A	A	A	A	A	B	B	M/A	A	M/A	M/A	A	B/M	A	B
IVA	A	A	M	M	A	M/A	B	B/M	M/A	B/M	B/M	B/M	B/M	B/M	M
ZONA DE INDECISIÓN															
Impuestos sobre publicidad	B	M	B	B	M	M	B	M	M/A	M	M/A	A	M/A	M	M
Impuesto sobre espectáculos	B	M	M	M	A	M/A	B	M	B	M	M	A	B	M	A
Impuestos sobre actividades financieras ...	A	M	M	A	A	M	B	A	B	B	B	A	B	M	B
Impuestos sobre el juego	B	A	A	B	M	B/M	B	M/A	B	B	A	A	M/A	M/A	M
Impuestos sobre hoteles	B	A	M	M	A	A	B	M	B	M	B/M	A	B	A	B
Impuestos sobre seguros	B	M	B	M	B	M	B	M	B	B	B	A	B/M	B	M
Impuestos sobre recursos naturales	B	A	B	M	M	M/A	B	M	M	B	M	A	B	A	A
Impuesto sobre los sellos	B/M	B	M	A	M	M/A	B	B	B	B	B	A	B	B	B
Impuestos sobre patrimonio y herencias ..	B	B	M/A	B	B	B	M	A	M	M	M/A	B	B	B	A

Notas:

A = Potencial alto, M = Potencial medio, B = Potencial bajo.

(*) En el caso de impuestos sobre salarios, los efectos tenderán a ser mayores.

(**) En el caso de que la exacción se produce según el emplazamiento del trabajo, se puede exportar a no residentes; aunque esto no plantea problemas si el impuesto tiene que ver con servicios proporcionados a no residentes (*commuters*).

Fuente: Martínez-Vázquez (2013) a partir de Artana et al. (2011).

los impuestos locales en 2011. Destaca sobremanera el peso del IBI (62 por 100). Lejos se queda el IVTM (13 por 100), el IAE (8 por 100), el IIVTN (7 por 100) y el ICIO (5 por 100). Las participaciones territorializadas son menores en términos agregados, si bien adelantan al ICIO en los municipios por encima de los 50.000 habitantes.

Por su parte, el cuadro n.º 3 recoge la composición del capí-

tulo III de ingresos de los municipios, en el que aparecen tasas y precios públicos, así como contribuciones especiales, multas y recargos de apremio, entre otros conceptos. La cantidad global es relevante y equivale al 48 por 100 de la recaudación impositiva del cuadro n.º 2. Los datos que ofrece la OCDE (http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecd-fiscal-decentralisation-database.htm#C_5) muestran que en 2010 el peso de tasas y precios públicos

en el escalón local del gobierno supuso el 0,63 por 100 del PIB español, al que habría que sumar otro 0,56 por 100 correspondiente al escalón autonómico, lo que nos emplaza en una posición intermedia/baja en la OCDE. La mayoría de los países de estructura federal y nórdicos se situarían claramente por encima de España en el uso de las tasas y precios públicos: Alemania (1,48 por 100 a escala local + 0,77 por 100 a escala regional), Australia

CUADRO N.º 2

COMPOSICIÓN DE LOS IMPUESTOS LOCALES EN 2011 (EN MILES DE EUROS)

Estratos de población (Habitantes)	IBI (*)	IVTM	IIVTNU	IAE	ICIO	Otros impuestos indirectos (**)	Resto de impuestos (***)	Total impuestos directos e indirectos
>1.000.000	1.608.298	242.751	297.261	224.488	111.492	93.860	164.553	2.742.703
500.001 a 1.000.000	604.086	135.034	81.299	108.203	45.726	46.329	57.115	1.077.791
100.001 a 500.000	2.425.515	580.411	336.543	412.576	215.643	184.112	179.416	4.334.216
50.001 a 100.000	1.615.305	294.954	209.916	188.961	86.394	61.593	50.723	2.507.846
20.001 a 50.000	1.864.772	393.421	201.728	207.009	119.692	23.959	1.757	2.812.338
5.001 a 20.000	2.109.199	474.604	190.019	223.280	149.113	13.771	260	3.160.247
≤ 5.000	1.174.550	315.669	52.674	159.656	136.168	8.852	668	1.848.238
TOTAL MUNICIPIOS	11.401.727	2.436.843	1.369.439	1.524.174	864.226	432.477	454.493	18.483.379

Notas:

(*) Incluye el impuesto sobre viviendas desocupadas en la Comunidad Foral de Navarra.

(**) Incluye el impuesto sobre gastos sueltos y la imposición especial aplicada en Canarias (AIE e IGIC).

(***) Incluye los impuestos estatales cedidos a las entidades locales, si bien no todas las entidades incluidas en el modelo de cesión hacen este tratamiento presupuestario, y el resultado de dicha cesión lo consideran transferencia corriente.

Fuente: *Haciendas locales en cifras 2011*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

CUADRO N.º 3

COMPOSICIÓN DEL CAPÍTULO III DE INGRESOS (EN MILES DE EUROS)

Estratos de población (Habitantes)	Tasas por la prestación de servicios públicos básicos (art. 30)	Tasas por la prestación de servicios públicos de carácter social y preferente (art. 31)	Tasas por la realización de actividades de competencia local (art. 32)	Tasas por utilización o aprovechamiento especial (art. 33)	Precios públicos (art. 34)	Contribución especiales y otros ingresos (resto del cap. 3)	Total tasas y otros ingresos (cap. 3)
>1.000.000	214.311	1.274	82.830	366.400	92.596	522.963	1.280.374
500.001 a 1.000.000	142.518	6.781	34.288	100.681	20.789	158.279	463.336
100.001 a 500.000	609.682	44.757	141.751	425.444	146.947	624.624	1.993.205
50.001 a 100.000	367.034	41.989	85.534	182.479	80.399	274.802	1.032.237
20.001 a 50.000	533.458	105.002	96.274	234.454	94.649	321.560	1.385.397
5.001 a 20.000	635.810	175.881	109.703	255.289	127.867	327.576	1.632.125
≤ 5.000	410.427	142.457	55.912	132.852	64.535	221.374	1.027.557
TOTAL MUNICIPIOS	2.913.239	518.142	606.292	1.697.598	627.783	2.451.177	8.814.232

Fuente: *Haciendas locales en cifras 2011*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

(0 + 1,92), Canadá (1,12 + 1,93), Estados Unidos (0 + 3,49), Finlandia (4,86 + 0), Noruega (1,80 + 0), Suecia (3,42 + 0) y Suiza (1,61 + 2,08).

Finalmente, podemos combinar impuestos con tasas y precios públicos y utilizar de nuevo la base de datos de la OCDE para comparar la suficiencia y autonomía del sistema español (cuadro n.º 4). En este caso, los datos corresponden

al año 2008, último disponible. España se sitúa por debajo de la media de la OCDE en recursos totales en manos de los gobiernos locales (3,0 por 100 del PIB frente a 4,4 por 100; 9,1 por 100 de los ingresos tributarios totales frente a 12,7 por 100), pero también en el grado de autonomía con el que los gestiona, al existir más restricciones sobre tipos y desgravaciones y más participaciones impositivas (*tax sharing*).

En síntesis, por las propiedades de los impuestos, el sistema tributario local español encaja razonablemente bien dentro del amplio marco de «buenas elecciones» del cuadro n.º 1. Resulta que es compatible con tener un sistema de financiación insuficiente, porque la recaudación no llega para la cobertura de los servicios públicos; con que existan problemas de diseño graves, que dificultan el aprovechamiento

CUADRO N.º 4

INDICADORES DE AUTONOMÍA FISCAL DE LA OCDE PARA 2008

	Recaudación como % del PIB	Recaudación como % de la recaudación fiscal total		Capacidad normativa sobre tipos impositivos y desgravaciones		Capacidad sobre tipos impositivos		Capacidad sobre desgravaciones	Participaciones en impuestos				Tipos y desgravaciones establecidas por el gobierno central	Otros	Total
		Plena	Restringida	Plena	Restringida	Establecida el gobierno local	Establecida con el consentimiento del gobierno local		Establecida por el gobierno central (plurianual)	Establecida por el gobierno central (anual)					
España	3,0	9,1	31,3	–	–	47,8	–	–	19,9	–	–	1,0	0,0	100,0	
Media OCDE ...	4,4	12,7	39,2	0,0	15,2	28,9	0,0	–	3,9	7,9	0,8	3,7	0,3	100,0	

Fuente: OCDE (http://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#C_5).

to del recorrido fiscal teóricamente posible o generan inequidad; y con el hecho de que el sistema actual podría mejorar significativamente si se utilizase alguna otra figura de las analizadas en el cuadro n.º 1.

III. PROBLEMAS Y PROPUESTAS

Uno de los argumentos que se suele esgrimir para atemperar las demandas de mayor autonomía tributaria para los municipios es el hecho de que, en la gran mayoría de los casos, los municipios no han agotado los máximos legales que establece la ley para cada uno de los cinco impuestos municipales. Sería fácil ignorar este argumento por razones técnicas que explicamos a continuación. Sin embargo, debemos reconocer que las autoridades municipales no son inmunes a las presiones de «economía política» a las que están expuestos todos los representantes electos: subir los impuestos locales tiene un coste en términos de popularidad y probabilidad de reelección. En vez de estar sujetos a una mayor rendición de cuentas por sus actuaciones, es comprensible que las autoridades locales prefieran recibir su financiación en forma de transferencias y participaciones. En este sentido, el

argumento de que los municipios no han agotado los máximos legales que establece la ley para los impuestos que ya tienen asignados tiene cierta validez (5).

Pero de ninguna manera es una explicación completa. Una lección clara de la teoría sobre la asignación de ingresos es que, dado que todos los impuestos generan costes de ineficiencia por las distorsiones que introducen en la economía, una estructura óptima de impuestos a nivel local debe ser diversificada y debe también tratar de igualar el coste marginal de los fondos recaudados de las distintas fuentes. Si los impuestos están mal diseñados, los problemas y distorsiones que genera estarán correlacionados con la intensidad en su utilización y, por tanto, no resulta aconsejable llegar a agotar los márgenes disponibles establecidos en la ley. Y no hay que perder de vista que, afortunadamente desde el punto de vista de la eficiencia y responsabilidad fiscal, la visibilidad de la tributación municipal y sus efectos negativos es elevada. En definitiva, solo una reforma integral de la fiscalidad local y, en su caso, las ampliaciones normativas permitirán ejercer de forma efectiva la autonomía tributaria, al tiempo que se respetan los objetivos de eficiencia y equidad. Por tanto, las dos preguntas relevan-

tes son qué falla y cómo podemos resolverlo.

Comencemos por las tasas y precios públicos. Claramente, existe margen para el avance cuantitativo y la mejora cualitativa. Ya hemos visto que su relevancia recaudatoria en España es muy inferior a la de los países federales y los nórdicos. En la actualidad, tanto las recomendaciones de la Unión Europea como las tendencias internacionales de reforma fiscal son dos abrazaderas sobre las que fundamentar una expansión de ambas figuras (Lago Peñas *et al.*, 2004). En lo cualitativo, el principal escollo a resolver es el que hoy plantean las memorias económicas que deben sustentarlas (López, 2013). En la medida en que la legislación vigente vincula, en buena lógica, el importe de precios públicos y tasas a los costes efectivos de los servicios, es fundamental el rigor y detalle de las memorias económicas. Unos documentos que deben integrar y cuantificar todos los costes directos e indirectos, incluyendo los de carácter financiero, amortización de inmovilizado y los necesarios para el mantenimiento del servicio. No proponemos nada nuevo. Es lo que dice la LRHL en su artículo 24. El problema es que el cumplimiento de la ley es claramente deficiente en este ámbi-

to (6). Es urgente que el Tribunal de Cuentas y los organismos autonómicos tomen cartas en el asunto.

En el caso del IBI existe un pasivo serio en la determinación de la base imponible (Suárez Pandiello, 2011; López, 2013). Si mantenemos el valor catastral como elemento de referencia, es perentorio mejorar su gestión con el objetivo fundamental de aproximar el valor catastral a los precios de mercado, usando por ejemplo técnicas de evaluación computarizada en masa. Para garantizar la equidad vertical y horizontal y facilitar la comparación intermunicipal (relevante para los ciudadanos que evalúan a los gobiernos locales, o los gobiernos de otro nivel que quieren conocer el esfuerzo fiscal a la hora de distribuir transferencias de nivelación) necesitamos revisiones más frecuentes, actualizaciones del catastro más ágiles para incorporar las nuevas propiedades (7), y una participación más activa de los municipios en la actualización de las bases de datos para el proceso de valoración catastral (8). La realidad hoy es que existen numerosos casos de municipios para los que se incumple la revisión decenal obligatoria y que existen lagunas que benefician arbitrariamente a algunos contribuyentes (9). Si queremos incrementar el potencial recaudatorio y la autonomía en esta figura, este es el primer paso a dar. Pero no el único. Estamos de acuerdo con Suárez Pandiello (2011) sobre el exceso de proliferación de beneficios fiscales y discriminaciones sobre una figura que, por su carácter real y no personal, no debería ser un instrumento para hacer políticas redistributivas o discriminantes, con la única excepción quizá de una capacidad de ingresos mínima. Una limpieza de estas bonificaciones,

que en algunos casos podrían trasladarse a otras figuras y programas de gasto, simplificaría la gestión, incrementaría la recaudación del IBI y harían mucho más transparentes la naturaleza y destinatarios de las bonificaciones.

El futuro de un sistema municipal más robusto necesariamente tiene que pasar por un aumento significativo de la importancia recaudatoria del IBI. Por varios motivos: las grandes ventajas que ofrece este impuesto, que incluyen la correspondencia de los servicios con el pago de acuerdo al principio del beneficio, la estabilidad y potencial de los ingresos; la dificultad de que el gobierno central encuentre tan voluntariamente otra base impositiva susceptible de cesión y con igual potencial recaudatorio similar; y los bajos costes relativos de cumplimiento fiscal (Sepúlveda y Martínez-Vázquez, 2013; Norregard, 2013).

En el caso del IAE, el trabajo por delante es arduo. Sobre todo porque lo que tenemos hoy se aleja notablemente y de forma creciente del óptimo. En particular, hay que destacar la discriminación que supone el límite de facturación vigente, al dejar al margen del impuesto a la gran mayoría de los contribuyentes potenciales. Por eso, es comprensible la posición de quien defiende su supresión plena a un coste secundario. No obstante, nosotros nos decantamos por la solución contraria, por recuperar una buena parte de los contribuyentes que dejaron de pagar tras la reforma de 2002. Por varios motivos.

A nuestro juicio, el IAE es un tributo razonable a escala local, que puede contribuir a la suficiencia y la autonomía tributaria,

que puede compensar parcialmente el bajo esfuerzo fiscal de profesionales y empresarios en el IRPF en comparación a los asalariados, y que tendría efectos censales positivos. Además, no hay que perder de vista que la práctica inexistencia de contribuciones especiales imposibilita la recuperación para el ámbito público local de una parte de los incrementos del valor de los negocios que se derivan de inversiones públicas que mejoran una ciudad. Ni tampoco, que el IAE puede compensar parcialmente a los municipios centrales de las áreas urbanas por el fenómeno de «explotación fiscal» que sufren por parte de los residentes en los municipios periféricos.

En todo caso, la recuperación del IAE debería pasar por una reforma a fondo. Y aquí se abren dos opciones. La primera es partir del tributo actual y mejorarlo técnicamente, en línea con las propuestas contenidas en el informe dirigido por Suárez Pandiello (2008). En particular, sería deseable revisar a fondo el hecho imponible y los módulos, y ofrecer más posibilidades normativas a los municipios. La segunda, más rupturista, sería sustituir el actual IAE por un nuevo impuesto local sobre el valor añadido que grave las actividades económicas. Las experiencias de Francia, Italia y Japón demuestran que es factible en países en los que existe un IVA, incluso uno armonizado (Bird, 2013).

En el caso de la imposición directa sobre la renta, pasar de la actual participación territorializada limitada a los municipios más grandes a un modelo de recargo a disposición de todos, en línea con lo que se hace en los países nórdicos o en Bélgica, sería una buena opción (10). Es verdad que a diferencia de la participación en

función de la población, el recargo reflejaría la disparidad en las rentas per cápita municipales, generando divergencia en capacidades fiscales. Pero esas divergencias, y otras en la capacidad fiscal de los municipios, se deberían corregir con transferencias de nivelación apropiadas (11). Por lo que respecta a la movilidad de bases, es cierto que la elevada fragmentación municipal puede ser particularmente problemática (12), pero la experiencia de los países que la aplican no corrobora la existencia de problemas relevantes en este sentido. Creemos que la fijación de un recargo mínimo significativo sería suficiente para solventar la amenaza potencial de la competencia fiscal nociva.

Por su parte, la tributación medioambiental en el ámbito local no parece tener demasiado recorrido, de nuevo por la reducida dimensión de los municipios y, por tanto, por la dificultad de encajar con los espacios reales en los que se generan las externalidades negativas de las actividades contaminantes y agresivas con el medio ambiente (Labandeira, 2011). Dicho lo anterior, existen dos espacios en los que se podría avanzar: los residuos líquidos y sólidos y el transporte. En el primer caso, sería en interacción con el canon autonómico sobre el agua, de uso muy extendido. En el caso de los residuos sólidos, nos encontramos con la dificultad de discriminar entre usuarios en función de su generación particular de residuos. Si bien es cierto que la dificultad no es insalvable, como lo atestigua la experiencia de otros países con el prepago de impuestos en la compra de bolsas de basura de uso obligatorio y otras fórmulas alternativas (Rodríguez Méndez, 2009); o la posibilidad de obligar a utilizar el sistema de compactadoras, que pesan los residuos,

para los grandes productores de residuos (hospitales, hoteles, empresas de *catering*, etcétera) y el consumo de agua en los hogares como *proxy* de la generación de residuos.

Más clara aparece la posibilidad de repensar la fiscalidad del automóvil y sustituir la tributación actual sobre la matriculación (mal vista por la Comisión Europea) y la propiedad por un nuevo impuesto local centrado en los parámetros homologados de emisión de CO₂ de cada vehículo, pero recogiendo adicionalmente otros contaminantes, como los monóxidos de carbono o los óxidos de nitrógeno (Labandeira *et al.*, 2009). Su capacidad recaudatoria podría ser sustancialmente superior al actual IVTM. Resultado que mitigaría las críticas al actual impuesto por el elevado coste de mantenimiento de su padrón para una recaudación muy limitada.

Finalmente, los dos impuestos potestativos de los municipios (ICIO e IIVTNU) acumulan una serie de problemas técnicos que hay que solventar. Suárez Pandiello y Pedraja (2009) los identifican bien y sugieren una serie de correcciones en la dirección correcta. En el caso del ICIO hay que concretar mejor el hecho imponible, cambiar el sistema de cómputo de la base imponible y ampliar la horquilla de tipos. Por su parte, la definición de la base del IIVTN y las no sujeciones al impuesto deben ser repensadas para ganar en equidad horizontal y aproximar mejor la capacidad económica del contribuyente.

IV. CONCLUSIONES

El sistema fiscal local español requiere cambios profundos y en dos niveles. En un nivel primario,

es preciso reforzar sustancialmente la capacidad recaudatoria del IBI, en línea con el modelo anglosajón de tributación local; introducir la posibilidad de recargos en el IRPF, como los países nórdicos; contar con un IAE reformado y reforzado o un nuevo impuesto local sobre los negocios que gravite sobre el valor añadido; y, en fin, extender en lo posible el recurso a tasas y precios públicos (13). Estas son las cuatro pautas principales sobre las que deben sostenerse unas finanzas municipales suficientes, sostenibles, transparentes y autónomas.

En un segundo nivel toca revisar a fondo el resto de los impuestos locales para corregir sus actuales distorsiones y problemas. Pero sin perder de vista que son y serán instrumentos complementarios desde el punto de vista de la suficiencia recaudatoria. El avance en los gravámenes sobre residuos es un vector particularmente interesante. La tributación del automóvil tiene que simplificarse en una sola figura y habrá que decidir si acaba en manos de municipios o autonomías, en función de lo que se haga con el resto del sistema de tributación a escala regional y central.

NOTAS

(*) Agradecemos la financiación recibida a través del proyecto ECO2010-15553, del Ministerio de Ciencia e Innovación; y los valiosos comentarios de Xoaquín Fernández Leiceaga y Elena Rivo a una versión previa del artículo. La responsabilidad del trabajo es nuestra en exclusiva.

(1) Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, y Ley 39/1998, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).

(2) Básicamente la Ley 51/2002, de reforma parcial de la LRHL.

(3) Esta sección está basada en MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (2013).

(4) Además de las propiedades deseables de los impuestos, es necesario considerar su suficiencia para atender las necesidades pre-

supuestarias locales. Retomamos esta segunda cuestión más adelante.

(5) Por ejemplo, la media de ingresos por concepto de IBI en los países de la OCDE es el 2 por 100 del PIB (BAHL Y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (2008). En contraste y a pesar de la enorme expansión del parque de viviendas, el IBI recaudado por los municipios en España en 2011 fue de 11.402 millones de euros, según el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (*Haciendas Locales en cifras. 2011*), una cifra que equivale al 1,09 por 100 del PIB español estimado provisionalmente por el INE para ese año (1,046 billones).

(6) A modo de ejemplo, en la investigación de campo que realizamos para los municipios gallegos hace una década (LAGO PEÑAS *et al.*, 2004), nos encontramos con un panorama desalentador. En el mejor de los casos, las memorias centran los costes en los gastos de personal; y en el peor, eran simples documentos formales orientados a cumplir un requisito de existencia. De hecho, existían casos en los que los costes se repetían anualmente a lo largo de quince años. En general, las memorias eran más detalladas cuando el servicio estaba descentralizado y el estudio lo realizaba la empresa concesionaria. No obstante, es evidente el problema de riesgo moral que surge cuando es la propia concesionaria la que cuantifica los costes. Probablemente, el caso gallego no sea generalizable y la situación puede haber mejorado. Pero la evidencia casual nos invita a pensar que el margen de mejora es todavía muy grande en buena parte de los municipios.

(7) En la práctica, se dan situaciones tan absurdas como edificios en los que el número de viviendas dadas de alta en el suministro eléctrico son muchas más que las que tributan por el IBI, porque el Catastro incorporó una información inicial incompleta o parcial que posteriormente no actualizó o revisó.

(8) Lo habitual es que los ayuntamientos reciban a los ciudadanos que se quejan cuando les llega un recibo con errores. Los empleados municipales recaban la información pertinente, detectan el error, pero no pueden corregirlo, solo notificarlo al Catastro, que no siempre responde con agilidad por la falta de recursos u otros motivos. Esta competencia de revisión debería estar compartida con los municipios, discutiendo el reparto de costes de administración. De hecho, dado que las comunidades autónomas cuentan con una imposición sobre la propiedad, que incluye el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentales (ITPAJD), pero también el de patrimonio neto, la determinación de los valores catastrales podría ganar mucho si se descentralizase, a partir de criterios generales básicos. Y sería posible, a partir del tratamiento del conjunto de información que genera el ITPAJD, establecer sobre una base municipal la desviación entre el valor catastral y el del mercado, obligando a una revisión automática siempre que esa desviación superase ciertos valores.

(9) Solo como ejemplo, de los doce municipios que conforman el área urbana de

Ourense, el año de la última revisión catastral es 1986 para cuatro de ellos (33 por 100) y 1990 para tres (25 por 100).

(10) En realidad lo que se hace es adaptar al escalón local lo que rige en el autonómico. Las reglas comunitarias de armonización en la tributación indirecta suponen la misma barrera a la descentralización de capacidad normativa en los dos casos.

(11) Aunque no podemos detenernos en un asunto crucial como es el sistema de transferencias, esta mención nos sirve de recordatorio de que la reforma tributaria municipal debe diseñarse de forma integrada con el resto de los instrumentos de la financiación local.

(12) JOFRE-MONSENY (2011) recurre al factor tamaño municipal a la hora de explicar que los datos españoles confirman que los tipos impositivos elevados, tanto en el IAE como en el IBI, reducen el tamaño de la economía del municipio; a pesar de la moderada relevancia cuantitativa de ambas figuras impositivas.

(13) Sobre los modelos tributarios a escala local puede consultarse el libro de BOSCH Y ESPASA (2006).

BIBLIOGRAFÍA

- ARTANA, D.; SEBASTIAN, A.; MARCELA, C., y MOSKOVITS, C. (2011), «Subnational revenue mobilization in Latin America and Caribbean countries: The case of Argentina». Papel presentado en la Inter-American Development Bank Conference on Subnational Revenue Mobilization in Latin America and Caribbean Countries, 2-3 de mayo, Washington D.C.
- BAHL, R., y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2008), «The Determinants of the Revenue Performance of Property Taxes», en R. BAHL, J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ y J. YOUNGMAN, *Making the Property Tax Work*, Lincoln Institute, Cambridge, MA.
- BIRD, R.M. (2013), «The VAT as a Local Business Tax», *Tax Notes International*, 72(5): 463-452.
- BOSCH, N., y ESPASA, M. (2006), *La Hacienda local a la Unió Europea (UE-15)*, Diputació de Barcelona, Barcelona.
- DAHLBY, B. (2009), «The Optimal Taxation Approach to Intergovernmental Grants». Working Papers 2009-16. Edmonton. Department of Economics, University of Alberta, Alberta.
- JOFRE-MONSENY, J. (2011), «La imposición local sobre los negocios: Competencia fiscal y geografía», *Informe IEB sobre federalismo fiscal en España 10*, IEB, Barcelona, pp. 96-103.
- LABANDEIRA, X. (2011), «¿Impuestos ambientales locales?», *Informe IEB sobre federalis-*

mo fiscal en España 10, IEB, Barcelona, pp.18-25.

LABANDEIRA, X.; LÓPEZ, X., y PICOS, F. (2009), «La fiscalidad energético-ambiental como espacio fiscal para las Comunidades Autónomas», en S. LAGO PEÑAS y J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (Eds.), *La asignación de impuestos a las Comunidades Autónomas: Desafíos y oportunidades*, IEF, Madrid, pp. 237-268.

LAGO PEÑAS, S.; MONTES, V.J.; VAQUERO, A., y REGO, G. (2004), «Tasas y precios públicos en los ayuntamientos gallegos: una panorámica», en L. CARAMÉS (Dir.), *Situación actual de la Hacienda local en España*, AGEESP, Santiago de Compostela, pp. 191-203.

LÓPEZ, A. (2013), «Los desafíos de la tributación municipal: aproximación a la realidad de los municipios asturianos», en J.L. RODRÍGUEZ-VIGIL y R. FERNÁNDEZ LLERA (Dir.), *Crisis de los ayuntamientos, crisis de la democracia*, RIDEA, Oviedo, pp. 133-158.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2013), «Tax Assignments at the Regional and Local Levels», en E. AHMAD y G. BROSIÓ (Dir.), *Handbook of Fiscal Federalism and Multilevel Finance*, Edward Elgar, Cheltenham.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., y SEPÚLVEDA, C. (2011), «Toward a general theory of tax assignments». International Studies Program Working Paper 1122. Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University.

McLURE, C.E. (2000), «Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, diciembre: 626-635.

MUSGRAVE, R.A. (1959), *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, Nueva York.

NORREGARD, J. (2013), «Taxing Immovable Property. Revenue Potential and Implementation Challenges». IMF Working Paper, 13/129.

OATES, W.E. (1972), *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Jovnovich Inc., Nueva York.

RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. (2009), «Otros tributos verdes: Experiencias y posibilidades a explorar», en S. LAGO PEÑAS y J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (Eds.), *La asignación de impuestos a las Comunidades Autónomas: Desafíos y oportunidades*, IEF, Madrid, pp. 269-292.

SEPÚLVEDA, C., y MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J. (2012), «Property Taxation in Latin-America: An Assessment and Options for Reform», en G. BROSIÓ y J.P. JIMÉNEZ (Eds.), *Decentralization and Reform in Latin America: Improving Intergovernmental relations*, Edward Elgar, Cheltenham.

SUÁREZ PANDIELLO, J. (Coord.) (2008), *La financiación local en España: Radiografía del*

<p><i>presente y propuestas de futuro</i>, FEMP, Madrid. Disponible en: http://www.femp.es/files/566-578-archivo/HACIENDAS%20LOCALES%20RADIOGRAFIA.pdf.</p> <p>— (2011), «La imposición local en España: ¿Hay vida después de la crisis?», <i>Informe IEB sobre federalismo fiscal en España 10</i>, IEB, Barcelona, pp. 10-17.</p> <p>SUÁREZ PANDIELLO, J., y PEDRAJA, F. (2009), «La tributación local y su encaje en la tributa-</p>	<p>ción autonómica», en S. LAGO PEÑAS y J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (Eds.), <i>La asignación de impuestos a las Comunidades Autónomas: Desafíos y oportunidades</i>, IEF, Madrid, pp. 103-139.</p> <p>TRÁNCHEZ, J.M; FERNÁNDEZ DE BEAUMONT, I., y A. RODRÍGUEZ (2011), «Los Gastos no Obligatorios en los Municipios de Madrid, Cataluña y Andalucía», <i>Proceedings of the XVIII Encuentro de Economía Pública</i>, Salamanca. Disponible en: http://www.</p>	<p>economia-publica.org/trabajos/4BJose_Manuel_Tranchez.pdf.</p> <p>VILALTA, M. (Dir.); MAS, D., y P. SALINAS (2011), <i>El Gasto no obligatorio de los ayuntamientos españoles (2004-2007)</i>, Federación Española de Municipios y Provincias, Madrid. Disponible en: http://www.femp.es/files/11-2208-fichero/Gasto%20No%20Obligatorio%20Municipios%20Espa%C3%B1oles%202004-2007.pdf.</p>
--	---	--

Resumen

En este trabajo revisamos la relevancia del principio del beneficio en la hacienda local española. Con ese objetivo comenzamos, desde una perspectiva económico-hacendística, por la justificación de la utilización de recursos financieros con base en este principio. A continuación, describimos y valoramos la regulación de los principales instrumentos financieros de este tipo en el marco legal español llevando a cabo una comparación con la anterior perspectiva económico-hacendística. Posteriormente, presentamos algunos datos y cifras sobre el peso actual y el grado de utilización que estos instrumentos tienen en los presupuestos de nuestras entidades locales. Finalizamos con algunas reflexiones sobre el papel del principio del beneficio en el futuro inmediato dados los condicionantes del marco general de la economía en el que se deberán desenvolver los gobiernos locales y las reformas en curso.

Palabras clave: principio del beneficio, municipio, eficiencia, precios públicos, tasas y contribuciones especiales.

Abstract

The aim of this paper is to review the importance of the benefit principle in the Spanish local fiscal system. According to this purpose, firstly we attempt to explain the usefulness of resources based on this principle in this context from a theoretical point of view. Secondly, we describe the regulation of the main financial instruments based on this principle in the Spanish fiscal system and assess whether they are adapted to the theoretical precepts explained previously. Thirdly, we present some data and figures to illustrate the role of the aforementioned instruments in the budgets of local entities. Finally, we provide some arguments about which should be the role of the benefit principle in the future reform of the Spanish local fiscal system.

Key words: benefit principle of taxation, municipality, efficiency, fees, charges and special assessments (or betterment levies).

JEL classification: H42, H71, H72.

DE NECESIDADES Y VIRTUDES: EL REFUERZO DEL PRINCIPIO DEL BENEFICIO EN LA HACIENDA LOCAL

Francisco PEDRAJA CHAPARRO

Universidad de Extremadura

Javier SUÁREZ PANDIELLO

Universidad de Oviedo

José Manuel CORDERO FERRERA

Universidad de Extremadura

I. INTRODUCCIÓN

LA coincidencia general de que el sistema fiscal debe ser justo desaparece cuando tratamos de definir la justicia de los impuestos. Históricamente han existido dos interpretaciones de lo que se entiende por una contribución justa a la financiación del Estado: el principio del beneficio y el principio de capacidad de pago.

El primero se deriva históricamente de la teoría contractual del Estado como la entendieron los teóricos de la política del siglo XVII (Locke o Hobbes). Desde su punto de vista, un sistema fiscal es equitativo si cada contribuyente aporta a la Hacienda Pública una cantidad que se corresponde con los beneficios que percibe de los servicios públicos. El principio de capacidad de pago, históricamente anterior al del beneficio (Musgrave y Musgrave, 1989), aboga por distribuir las cargas impositivas entre los ciudadanos en función de su capacidad económica aproximada mediante diversos índices (renta, patrimonio, consumo).

La principal ventaja del principio del beneficio es que, al unir las dos vertientes del presupuesto, constituye un principio de asignación eficiente de recursos.

No es solo un principio de política impositiva sino sobre todo de política impositiva y de gasto, de manera que la justicia del sistema fiscal dependerá de la estructura del gasto público.

Esa ventaja constituye su principal problema ya que, por definición, impide llevar a cabo políticas redistributivas (y estabilizadoras). Adicionalmente, resulta difícil de aplicar en el caso de bienes públicos puros, debido a que la no aplicación del principio de exclusión no incentiva a los individuos a revelar sus verdaderas preferencias por ellos.

En el otro extremo, la teoría económica nos enseña que allí donde no existen fallos de mercado, la manera más eficiente de proveer un bien o un servicio es dejando operar libremente a oferentes y demandantes y que el sistema de precios asigne los recursos.

Lo cierto es que también hay un terreno intermedio en el que es posible la aplicación general del principio del beneficio. Nos referimos a aquellos bienes y servicios para los que existe una demanda individualizada y que, aunque se produzcan algunos fallos de mercado, como sucede cuando su producción se caracteriza por la existencia de rendimientos crecientes o su consumo

genere efectos externos, estos últimos no sean importantes.

De hecho, y a pesar de sus limitaciones, es posible identificar aplicaciones prácticas del principio del beneficio en la realidad de los sistemas fiscales. Sirvan de ilustración los siguientes ejemplos.

Una aplicación del principio del beneficio lo constituyen los denominados impuestos afectados. En estos casos, la relación de contraprestación no es tan directa como la que emana de las cargas sobre el usuario, sino que lo que se busca es un cierto punto de conexión entre el hecho imponible del tributo en cuestión y el gasto concreto que se pretende financiar con la recaudación obtenida del mismo. Con ello se intenta desde facilitar el pago de determinados impuestos, hasta disciplinar presupuestariamente esos servicios. En este sentido, se ha argumentado que este tipo de instrumentos podrían desempeñar un importante rol en supuestos en que hay conflicto de intereses entre los ciudadanos-consumidores y los burócratas a la hora de determinar la cantidad de servicio a suministrar y ayudarían además a mejorar tanto la composición del gasto público como la estabilidad presupuestaria (1). Ejemplos de este tipo de tributos podrían ser determinados impuestos medioambientales mediante los cuales se trataría de asignar ciertos costes sociales a quienes los provocan en mayor medida (contaminación atmosférica, depuración de aguas residuales, contaminación acústica), con la consiguiente aplicación de los fondos obtenidos a políticas vinculadas con la preservación del medio ambiente.

Otra aplicación la encontramos en el ámbito de las haciendas subcentrales cuando se interpreta

correctamente la corresponsabilidad fiscal como la posibilidad de modificar, en el margen, ingresos y gastos arriba y abajo, asociando esa característica desde los impuestos a la capacidad de modificar el tipo impositivo por parte de los entes subcentrales.

Otro ejemplo, inspirado en la filosofía del principio del beneficio de relacionar ingresos y gastos, y referido no tanto a los instrumentos fiscales como a la toma de decisiones, lo encontramos en determinadas normas presupuestarias que obligan a que las propuestas de aumento de gastos vengán acompañadas del correspondiente incremento de ingresos necesarios para su financiación.

Con todo, la aplicación más evidente del principio del beneficio se produce en el ámbito de las haciendas locales mediante instituciones fiscales como precios públicos, tasas, contribuciones especiales e incluso algunos impuestos. Ello se debe a que se trata de haciendas básicamente suministradoras de servicios públicos que, en su mayor parte, presentan demandas diferenciadas y usuarios fácilmente identificables, lo que los hace especialmente indicados para la utilización del principio del beneficio como criterio de financiación.

La idea de este trabajo es presentar de un modo panorámico tanto los criterios de base teórica y legal como la realidad del uso efectivo del principio del beneficio en los instrumentos financieros que conforman la hacienda local española. Para ello, en la sección II presentaremos el marco teórico que, desde una perspectiva económica, justifica la utilización de recursos financieros con base en este principio. La sección III estará destinada a resumir y valorar la regulación de

los principales instrumentos financieros de este tipo en el marco legal español llevando a cabo una comparación con la anterior perspectiva económico-haciendística. Posteriormente, en la sección IV presentaremos algunos datos y cifras sobre el peso actual y el grado de utilización que estos instrumentos tienen en los presupuestos de nuestras entidades locales. Finalizaremos con la sección V, en la que, a modo de conclusión, presentaremos algunas reflexiones sobre lo que a nuestro juicio debería ser el papel del principio del beneficio en el futuro inmediato, dados los condicionantes del marco general de la economía en el que se deberán desenvolver los gobiernos locales y las reformas en curso y/o pendientes de realización.

II. HACIENDA LOCAL Y PRINCIPIO DEL BENEFICIO: LO QUE DICE LA TEORÍA

El papel de los gobiernos locales desde una perspectiva económica se justifica a partir del marco teórico constituido por la teoría normativa de la Hacienda Pública y la teoría normativa del federalismo fiscal. Con la primera, según Musgrave (1959) y su teoría múltiple del presupuesto, pueden existir razones de intervención del sector público ante los fallos de la economía de mercado para conseguir una asignación de recursos eficiente (asignación), para alcanzar una distribución justa de la renta y la riqueza (distribución) y para mantener un alto nivel de empleo con estabilidad de precios (estabilización). La primera generación de teorías normativas del federalismo fiscal, cuyo principal exponente es Oates (1972), ya establecía los principios de descentralización del gasto y su fi-

nanciación. De forma general se decía que las haciendas locales deberían jugar un papel destacado en la función de asignación (provisión de bienes y servicios públicos locales) y muy limitado en las otras dos funciones (distribución y estabilización).

Así, en la medida en que la hacienda local se constituye fundamentalmente como hacienda prestadora de servicios, estas teorías excluían de su campo de acción a las otras funciones que, por su propia idiosincrasia, y como veremos más adelante, plantean más problemas con el principio del beneficio.

De hecho, la teoría económica nos enseña que allí donde no existen fallos de mercado, la manera más eficiente de proveer un bien o un servicio es dejando operar libremente a oferentes y demandantes y esperando que el sistema de precios asigne los recursos. Ciertamente, en el ámbito de los servicios públicos locales aparecen fallos del mercado que imposibilitan, o al menos limitan considerablemente, la prestación de los mismos en régimen de concurrencia, bien por operar en condiciones de rendimientos crecientes, por generar algún tipo de efecto externo o porque suelen combinar externalidades con elementos distributivos (bienes preferentes). Sin embargo, la identificación de los usuarios y su gravamen en función del principio del beneficio no es especialmente dificultosa, ya que no es menos cierto que pocos de estos servicios pueden ser calificados de bienes públicos puros en los que operaría para sus potenciales usuarios el efecto *free rider*. Bajo estas circunstancias, hacer recaer el coste (total o parcial) del servicio sobre el usuario presenta obvias ventajas desde la óptica económica, ventajas perfectamente asimila-

bles a las que llevan consigo los precios en el sector privado.

Así, por centrarnos en los tres aspectos más consensuados, es posible utilizar estos instrumentos como:

— Criterio de *financiación*, en el sentido de que sirve para allegar a las administraciones públicas recursos que ayuden a financiar los bienes y servicios que deben ser suministrados por aquellas y que por tanto coadyuva a satisfacer el principio de suficiencia. Se trata de una *razón recaudatoria* que permite solo gastar aquello que se puede financiar.

— Forma de *disciplinar y racionalizar el consumo* de determinados bienes o servicios cuya oferta sea escasa o insuficiente para atender la demanda de los consumidores.

— Elementos de *información y transparencia* sumamente valiosos. Informan sobre preferencias y valoraciones de los ciudadanos de los servicios que se prestan, sobre los costes de prestación de un mismo servicio en el tiempo para mantener la financiación actualizada, y en el espacio, permitiendo comparar costes de servicios similares asociados o no a fórmulas alternativas de producción imitando las mejores prácticas (federalismo de laboratorio). También posibilita conocer los elementos redistributivos implícitos en el sistema de financiación así como su justificación y alcance, es decir, el perímetro de afectados en función del tipo de ingreso utilizado para la compensación (los propios precios públicos o tasas, impuestos, transferencias, etcétera).

Aunque el uso del principio del beneficio como base para la financiación de las cargas públi-

cas ha sido defendido históricamente utilizando consideraciones de equidad (2), son razones de eficiencia las que más peso han tenido en su recomendación sobre fundamentos económicos.

En definitiva, y como se puede apreciar de los párrafos anteriores, en la argumentación económica de las ventajas de la descentralización encontramos un claro paralelismo entre mercados competitivos y sector público descentralizado. En el sector público descentralizado, como en el mercado competitivo, se asocia descentralización de las decisiones económicas con una mayor eficiencia derivada de mejoras de información, incentivos y comportamientos más responsables de los agentes implicados. Pero para que todo ello sea posible es imprescindible que el instrumento de financiación en el sector público siga el principio del beneficio, el precio, en el mercado competitivo.

Como es sabido, en un mercado que pretenda asignar eficientemente los recursos, el precio debe fijarse de modo que iguale el coste marginal de producir una unidad adicional del bien o servicio de que se trate, haciendo por tanto coincidir las valoraciones marginales del bien tanto para el consumidor como para el productor. Por lo tanto, en principio, si se busca la eficiencia en el comportamiento del sector público, la regla básica de fijación de precios (o tasas) debería ser esta misma. Así, en aquellos servicios que son susceptibles de ser utilizados en cantidades diferentes por parte de los consumidores (por ejemplo, el agua o la recogida de basuras), el precio debería reflejar el coste marginal de suministrar unidades adicionales del servicio. Alternativamente, en los casos en que el servicio es provis-

to al mismo nivel para todos los que lo utilizan, pero cuyo coste varía en función del número de usuarios (bienes o servicios sujetos a congestión), el precio debería igualar al coste marginal de incorporar un usuario adicional.

Sin embargo, la operatividad práctica de esta regla en el sector público no siempre es lo sencilla que cabría desear. Veamos algunos casos.

a) Costes constantes igualmente distribuidos

El caso más simple, análogo a la provisión de bienes por el sector privado, sería aquel en el que una administración local suministra un servicio producido en condiciones de costes constantes. En este supuesto fijar un precio eficiente no plantearía especiales dificultades. Dado que el coste adicional de ofrecer una unidad más del servicio es constante cualquiera que sea el nivel en el que nos encontremos, las curvas de costes medios y costes marginales se superponen, de modo que el precio deberá ser fijado coincidiendo con ambos, con lo cual, dada la demanda del servicio, se consumirá una cantidad eficiente, en el sentido de que permite igualar la valoración marginal del servicio que hacen los consumidores con el coste marginal de producirlo para la administración pública. Además, bajo estas circunstancias los ingresos obtenidos por el gobierno local serían exactamente suficientes para cubrir el coste del servicio, de modo que no habría que buscar fuentes complementarias de financiación, ni tampoco de la venta del servicio se obtendrían beneficios extraordinarios susceptibles de ser utilizados alternativamente, de modo que estaríamos ante un caso de finan-

ciación «ortodoxa» de servicios públicos, si bien implícitamente estaríamos suponiendo que el coste de proporcionar el servicio es idéntico cualquiera que fuese el usuario del mismo.

b) Costes diferenciados

Un supuesto alternativo sería aquel en el que pudiéramos identificar dentro de nuestro territorio a dos tipos diferentes de usuarios, de modo que los costes de prestar el servicio, aun siendo constantes para cada grupo, difieren entre sí. Imagínese por ejemplo que queremos recoger los residuos sólidos generados en un municipio formado por dos núcleos de población, uno urbano y fácilmente accesible para todo tipo de vehículos mecánicos y otro rural y de acceso rodado mucho más difícil.

Una política de precios eficiente llevaría a diferenciar a los dos bloques de usuarios, de modo que los residentes en el área rural pagarían un precio mayor por la recogida de sus residuos que los que viven en el área urbana. Sin embargo, argumentos de equidad podrían llevarnos a descartar la tarificación diferenciada según los usuarios. En este caso, si queremos cubrir el coste del servicio deberíamos fijar el precio para cualquier usuario a un nivel intermedio entre los dos tipos de costes, independientemente del lugar en que resida. Aquí, dadas las curvas de demanda a que se enfrenta la administración, las cantidades efectivamente darían lugar a una doble ineficiencia, plasmada en un consumo excesivo del bien en el área rural y escaso en las zonas urbanas. Implícitamente, los residentes en la ciudad estarían «subvencionando» el consumo de quienes viven en los pueblos.

c) Costes decrecientes

Con todo, el supuesto de costes constantes (o crecientes) no siempre se da en el ámbito de la producción de bienes y servicios públicos. Imaginemos ahora que nuestro municipio estuviera pensando incorporar como nuevo servicio público una televisión local por cable, para lo cual debe proceder como primera medida a «cablear» la totalidad de su término municipal, con objeto de que todos los vecinos que quisieran disponer de este servicio pudieran tener acceso al mismo con solo enchufar sus aparatos de televisión a la red creada. Supongamos también que por razones técnicas no es posible aprovechar para la transmisión de la señal ninguna de las redes existentes. Bajo estos supuestos, la administración local debería hacer frente a unas cuantiosas inversiones en el momento inicial (costes fijos muy elevados) que harían que, una vez comenzada la explotación del servicio, este operara en condiciones de costes decrecientes a largo plazo (rendimientos crecientes). Estos problemas de escala vienen a complicar más aun el problema de la fijación de precios por el sector público. Puesto que la curva de costes medios decrece, la curva de costes marginales va por debajo de esta, indicándonos que una vez puesto en funcionamiento el servicio admitir un usuario más nos añade cada vez menos al coste total, dado el importante peso que para la provisión del mismo tienen los costes fijos. En estas condiciones, aplicar directamente la regla precio igual a coste marginal tendría consecuencias ruinosas para nuestra administración desde el punto de vista de la rentabilidad financiera de la misma.

En efecto, si seguimos las reglas de la competencia perfecta,

buscaríamos el punto en que la curva de demanda corta a la de costes marginales, con lo que fijaríamos para nuestro servicio un precio con el que no seríamos capaces de cubrir el coste del servicio, dado que el coste unitario para la provisión de esa cantidad es superior, incurriendo por tanto en unas pérdidas que deberían ser sufragadas por medio de instrumentos de financiación alternativos, por ejemplo vía tributaria, o quizá también recurriendo parcialmente al endeudamiento, si podemos identificar su origen en las importantes inversiones acometidas como gastos de «primer establecimiento» (3).

d) Congestión

Hasta aquí hemos omitido voluntariamente la fijación de precios para los bienes públicos, dado que, al ser estos bienes de consumo conjunto y de muy difícil o costosa exclusión, originan en los consumidores comportamientos tipo usuario gratuito (*free rider*), en el sentido de desincentivar la revelación de sus preferencias por los mismos. En tales condiciones, y ante la ausencia de una demanda revelada, tales bienes deberían ser financiados por vía impositiva, prescindiendo para ello del principio del beneficio. En general, y tratándose de bienes públicos puros, otra de sus características es que, una vez provistos, el coste marginal de admitir un usuario o consumidor adicional es nulo. Sin embargo, existen algunos casos en los que un usuario de un bien de consumo conjunto, y que por tanto tiene una de las características de los bienes públicos, origina con su consumo un coste marginal positivo al resto de los usuarios. Es entonces cuando se dice que estamos en presencia de *congestión*. El ejemplo típico es

el de las vías públicas. En principio, las carreteras y las vías urbanas tienen las características de los bienes públicos, ya que permiten la circulación simultánea de vehículos, y cobrar por ello, aunque no imposible, sí es costoso. Sin embargo, a partir de un número determinado de vehículos circulando simultáneamente, la adición de uno más genera costes positivos para todos. Por ejemplo, la velocidad disminuye, con lo cual se incrementan las pérdidas de tiempo de los conductores, se debe circular con marchas más cortas, lo que incrementa el consumo de energía de los vehículos, y, en fin, se produce una mayor concentración de emisiones contaminantes, lo que lleva a disminuir la calidad del aire. En esas circunstancias, las vías públicas dejan de ser bienes públicos puros para convertirse en bienes de consumo cuasi-rival.

A menudo se dice que las carreteras se saturan, entre otras cosas porque los usuarios no tienen en cuenta los costes de congestión que con su utilización imponen a los demás. Así, si se computasen estos «costes externos» y se añadiesen a los meros costes de la conducción, probablemente «algunos conductores decidirían tomar el autobús, compartir el vehículo con otras personas o no circular en horas punta» (4). Una forma (no la única) de restaurar la eficiencia sería que la administración pública cobrara un peaje a los usuarios, con objeto de internalizar la externalidad y cubrir el coste de congestión.

Con todo, el uso del principio del beneficio tiene también sus limitaciones. La primera, porque el principio del beneficio no sirve para financiar bienes públicos puros, dada la dificultad de excluir de los beneficios del bien a

quien no pague y el incentivo que tienen los consumidores de este tipo de bienes a comportarse como usuarios gratuitos y a no revelar sus preferencias. Ciertamente, en la práctica, este no parece un problema especialmente relevante, en la medida en que no son muchos los servicios públicos municipales que encajan dentro de esta categoría (policía, seguridad y servicios generales, por ejemplo).

Por otra parte, el principio del beneficio no sirve para cubrir objetivos redistributivos, y esto es una tautología. Aun sabiendo que la redistribución de la renta no es una función esencial de las administraciones locales, financiar la provisión de bienes haciendo pagar al usuario por el provecho total que obtiene de su consumo es incompatible con una mínima componente de equidad, cuando esto se aplica a servicios de fuerte componente social o redistributivo.

Deberíamos también considerar los problemas que surgen, no tanto de una visión normativa, como de economía política, derivados de la resistencia de los distintos grupos que influyen en las decisiones presupuestarias (políticos, técnicos, grupos de presión, etc.) cuya proximidad espacial en el ámbito local puede hacerla más acusada. Pensemos en el escaso interés por parte de los políticos por utilizar las cargas sobre el usuario frente a instrumentos financieros que amplían espacial y temporalmente el ámbito de los financiadores (impuestos, transferencias, deuda, etcétera). O en la resistencia de los grupos de presión especialmente favorecidos con los actuales sistemas de financiación de los servicios locales que presentan elementos redistribuidores (5) o la reticencia de burócratas a cambios en sistemas de financia-

ción que plantean no solo notables exigencias de información sino competencia técnica por parte de los gestores.

Finalmente, y desde un punto de vista más pragmático, es preciso tener en cuenta, además, el monto de los costes de cumplimiento y administración (obtención de información, gestión, recaudación e inspección) inherentes a cada servicio, no vaya a ser que la recaudación obtenida por el tributo o precio público en cuestión acabe siendo inferior al coste de la maquinaria administrativa puesta en funcionamiento para ello. Incluso suponiendo un buen ajuste al criterio del beneficio, lo que eliminaría o reduciría notablemente los costes de eficiencia, las exigencias de información (su disponibilidad temporal y espacial para las comparaciones) y los problemas técnicos derivados del cálculo de costes son evidentes.

Por todo ello, sería conveniente que, de creer interesante profundizar en el uso de cargas sobre el usuario, la transición desde un sistema de financiación generalista hacia uno más basado en el principio del beneficio fuese gradual, tratando de minimizar algunos de los problemas y obstáculos políticos mencionados. Como se ha dicho en otro lugar, los grupos más favorecidos por la actual política siempre tratarán de frenar una aplicación más intensa del principio del beneficio y mantener así la comodidad de su posición. Los gobernantes, que no políticos responsables, pueden encontrar más asumible apelar a criterios genéricos de ayuda a grupos presuntamente necesitados, a cambio de frenar una política de aplicación de cargas sobre el usuario, más transparente pero más costosa en términos de su aceptación social. Y lo mismo sucedería con los gestores de los ser-

vicios públicos más ineficientes, dado que su labor sería más visible y quedaría en entredicho cuando se comparase con la de sus homólogos en otros servicios públicos, tanto dentro como fuera del correspondiente municipio (Suárez Pandiello y Fernández Llera, 2008).

En cuanto a los instrumentos fiscales concretos para la plasmación práctica del principio del beneficio, varias son las alternativas ensayadas en los sistemas fiscales contemporáneos, dependiendo de las características del servicio a financiar y de la consideración de los gastos como corrientes o de inversión.

Para financiar gastos corrientes, lo habitual es utilizar cargas sobre el usuario que toman la forma de tasas o precios públicos directamente vinculados al servicio. Aunque existen diferencias de tipo jurídico en la configuración de ambas figuras, como veremos en la sección siguiente, la diferencia esencial entre ambas, desde un punto de vista económico, es que las primeras (tasas) tienen como límite superior el coste del servicio y en los segundos (precios públicos) ese límite es inferior. De manera que la administración pública obtendría beneficios extraordinarios de su gestión en el caso de los precios públicos que revertirían posteriormente en la financiación de otros servicios públicos, mientras que en el caso de las tasas el instrumento fiscal solo coadyuvaría en la mayoría de los casos a la financiación parcial del servicio, y en el mejor a la financiación total del mismo.

Por su parte, las contribuciones especiales son instrumentos basados en el principio del beneficio especialmente indicados para financiar las inversiones destinadas a implantar o ampliar servicios públicos. Se trata de una figura tributaria que intenta hacer

recaer sobre los ciudadanos, en cuanto titulares de bienes, generalmente inmuebles, una parte del coste de las obras realizadas por las entidades locales, bajo el supuesto de que los beneficios originados por tales obras serán capitalizados, haciendo que los bienes de los contribuyentes aumenten su valor. Obsérvese que, analizado en abstracto, este argumento encuentra amparo no solo en el principio del beneficio, sino también en el de capacidad de pago, por cuanto el contribuyente, además de «beneficiarse» particularmente de la obra pública, ve incrementada su capacidad contributiva, en tanto utilicemos como indicador de la misma el valor de la propiedad, como se hace en los impuestos de base patrimonial.

Incluso es posible justificar, desde el principio del beneficio, las principales figuras impositivas de la hacienda local. El impuesto sobre la propiedad se entiende, por diversos autores (por ejemplo, Hamilton, 1976), como una tasa general por disfrutar del conjunto de servicios municipales tradicionales. Los relacionados con la actividad económica presumen la existencia de cierta proporcionalidad entre el impuesto y el volumen de servicios que favorece a los negocios y a la actividad productiva. El referido a los vehículos a motor se entiende, desde esta perspectiva, como una contraprestación por ese conjunto de servicios relacionados con el tráfico urbano (mantenimiento de vías públicas, ordenación del tráfico, etcétera).

III. HACIENDA LOCAL Y PRINCIPIO DEL BENEFICIO: LO QUE DICEN LAS LEYES

La idoneidad de la hacienda local para la aplicación de institu-

ciones fiscales inspiradas en el principio del beneficio es también reconocida por el legislador. Así, en la propia Exposición de motivos de la Ley 8/1989, de régimen jurídico de las tasas y precios públicos (LTPP), «mientras que la tasa y el precio son figuras prácticamente residuales en la financiación del Estado, su importancia es evidente en los presupuestos de las Corporaciones Locales, donde han alcanzado un notable desarrollo».

Un interesante ejemplo histórico de articulación legal sobre la base del principio del beneficio se encuentra en el Estatuto Municipal de 1924 que, inspirado en Flórez de Lemus, instauró el principio del beneficio y perfeccionó la tributación jerarquizada anteponiendo tasas y contribuciones especiales a los impuestos postergando, dentro de estos, la tributación personal al último lugar (Comín, 1996).

Desde un planteamiento económico-hacendístico, el consumo de bienes intermedios, aquellos que además de contar con una demanda individualizada su consumo tiene también consecuencias sobre los demás ciudadanos (interés público), podría verse afectado, desde la demanda, estableciendo un consumo obligatorio, y desde la oferta, eliminando la posibilidad de concurrencia del sector privado. Normalmente suele reservarse la financiación mediante tasas para aquellos casos de máxima coacción; es decir, en los que coincide demanda obligatoria y monopolio público (Sevilla, 2004).

La regulación legal, sin embargo, no tiene por qué coincidir con el anterior criterio de delimitación. La Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), introdujo una importante modificación en la regulación del

principio del beneficio en el ámbito municipal con la incorporación al ordenamiento jurídico de la figura de los precios públicos. Una categoría de ingresos más flexible que la de las tasas, no sometida al principio de reserva de ley, y cuya cuantía no está limitada al coste de prestación del servicio.

El TC (STC 185/1995) cuestionó los criterios de demarcación establecidos en esas leyes sobre las tasas y los precios públicos. Para que estos últimos dejen de ser prestaciones patrimoniales de carácter público, no debe existir coactividad, lo que se produce cuando la solicitud del servicio es voluntaria por parte del interesado y existe una oferta privada de ese servicio.

La actual regulación expande las tasas a aquellos casos intermedios en los que se solicita o recibe un servicio de forma obligatoria aunque haya concurrencia del sector privado, y en aquellos otros en los que el servicio no sea obligatorio pero se preste en régimen de monopolio sin concurrencia, por tanto, del sector privado.

Concretamente, el hecho imponible de las tasas viene regulado en el artículo 20 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) como sigue:

«1. Las entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patri-

moniales que establezcan las Entidades locales por:

A.- La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B.- La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

— Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

— Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

2. Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras».

Por otra parte, las entidades locales, según el artículo 41 del TRLRHL:

«[...] podrán establecer precios públicos por la prestación de servicios o realización de actividades de la competencia de la entidad local, siempre que no concurra ninguna de las circunstancias especificadas en el artículo 20.1.B de esta Ley».

Es decir, como dijimos, se exige un precio público cuando el sujeto pueda decidir la solicitud del servicio y elegir además para su prestación entre el sector público y el sector privado.

Los apartados 3 y 4 del mencionado artículo 20 contienen enumeraciones exhaustivas de casos en los cuales las entidades locales pueden establecer tasas, distinguiendo por un lado supuestos de utilización privativa y aprovechamiento especial del dominio público local, y por otro, los de prestación de servicios y realización de actividades administrativas de competencia local.

El artículo 21 establece una serie de servicios en los que se prohíbe el cobro de tasas (y de precios públicos, según el artículo 42). Concretamente:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria».

Las prohibiciones pueden justificarse económicamente bien porque no exista una demanda individualizada, siendo casos próximos a bienes públicos locales, bien porque, como sucede con la enseñanza obligatoria, su consumo se considera tan necesario (preferente) que se ofrece a precio cero.

Otra gran diferencia entre tasas y precios públicos, como ya anticipamos, se refiere a su cuantía. En el caso de las tasas, el artículo 24 del TRLRHL distingue

varios casos. Si se trata de utilización privativa o un aprovechamiento especial de dominio público, la referencia será el valor de mercado de ese aprovechamiento especial. Lo que no deja de plantear problemas tanto por la difícil concreción del mencionado valor como por el problema de que exista ese valor dado el carácter demanial de los bienes. Un caso especial de cuantificación es el establecido para las empresas explotadoras de suministros donde se sustituye el valor de mercado de la ocupación del dominio público por la valoración consistente en el 1,5 por 100 de los ingresos brutos procedentes de la facturación en el término municipal a consecuencia de los suministros realizados, sistema admitido por el TC (STC 233/1999) (6).

En la situación de prestación de servicio o realización de una actividad administrativa, el importe de la tasa no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad administrativa. El artículo 24.2 del TRLRHL establece las reglas para la fijación de ese coste:

«Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización exige la tasa».

El artículo 25 del TRLRHL establece la necesidad de que exista un *Informe técnico económico* en el que se ponga de manifiesto el valor de mercado o el coste de prestación de los servicios (7). Se trata de un elemento clave no exento de problemas; entre otros, delimitación de los componentes de costes directos e indirectos, especificación de los

costes financieros admisibles, sistemas de amortización del inmovilizado aceptables, concreción de costes necesarios para garantizar un desarrollo razonable del servicio, etcétera.

No cabe duda de que estamos ante una cuestión técnica esencial sobre la que convendría una mayor concreción legal y de la que existe una interesante experiencia en la FEMP con los «programas piloto» para implantar sistemas de costes en servicios locales concretos mediante la constitución de grupos integrados por expertos universitarios y técnicos de diversos municipios (Carrasco, 2011).

Los costes en la prestación de los servicios y las dificultades técnicas de su cálculo se pondrán de manifiesto con mayor intensidad dada la importancia que la futura Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, en los últimos pasos de su tramitación parlamentaria en el momento de escribir estas páginas, otorga al coste efectivo de los municipios de menos de 20.000 habitantes y el papel de las diputaciones provinciales en la coordinación de la prestación de los mismos. Según el proyecto de Ley, los costes efectivos de los servicios se calcularán por todas las entidades locales antes del 1 de noviembre de cada año teniendo en cuenta los costes directos e indirectos de los mismos y aplicando criterios de cálculo que desarrollará el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debiendo comunicarse a este ministerio para su publicación.

En la cuantificación de las tasas, el artículo 24, en su apartado cuatro, añade una posible limitación al principio del beneficio derivada de la utilización del principio de capacidad de pago:

«Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas».

A diferencia de lo que ocurría con la Ley 39/1988, donde la consideración de las cuestiones de equidad era una obligación, ahora este principio ha pasado a ser una opción en la cuantificación de las tasas, lo que supone, desde nuestro punto de vista, un avance. En todo caso, consideramos que una aplicación correcta del principio del beneficio resulta incompatible con la utilización de «criterios genéricos de capacidad económica», como se dice en la norma. El principio de capacidad de pago ha de aplicarse de forma exacta a partir de indicadores relevantes de capacidad económica (renta, consumo, patrimonio), existiendo otros instrumentos en manos de la Hacienda Pública como sucede con los impuestos o las transferencias, mucho más apropiados para corregir los problemas de equidad que pudieran producirse con la aplicación de las tasas. También sería conveniente, de acuerdo con el principio de transparencia, hacer explícitos los gastos fiscales que se derivan de las desviaciones del principio del beneficio por consideraciones de equidad.

En cuanto a los precios públicos y a diferencia de las tasas (artículo 44 TRLRHL):

«[...] su importe ha de cubrir, como mínimo, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada».

Exigencia que puede ser matizada a la baja (artículo 44.2 TRLRHL):

«Cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la Entidad podrá fijar precios públicos por debajo de los límites previstos en el apartado anterior».

En este caso, conocido en la literatura hacendística como precio político, deben aparecer en el presupuesto municipal las dotaciones correspondientes a tal diferencia.

Al igual que ocurría con las tasas, las propuestas de establecimiento o modificación de la cuantía de los precios públicos debe ir acompañada de una memoria económica financiera que justifique su importe y el grado de cobertura de los costes del servicio (artículo 26.2 TRLRHL).

Por último y como ya comentamos en la sección anterior, mientras que las tasas y precios públicos son ingresos ligados a la actividad corriente de los municipios y sirven, por tanto, para financiar sus gastos de funcionamiento, las contribuciones especiales, también relacionadas con el principio del beneficio, están destinadas a financiar inversiones orientadas a implantar o ampliar los servicios correspondientes. A diferencia de los casos anteriores, no existe una demanda individualizada pero sí se conoce tanto el conjunto de personas especialmente beneficiadas como el coste de la actividad llevada a cabo por el municipio.

En la actualidad la figura viene regulada en los artículos 28 a 37 del TRLRHL. En relación a la situación previa a la Ley 39/1988, se produjeron algunos cambios de importancia como el que estos ingresos pasaran a ser potestativos para las haciendas locales y que, como máximo, pudiera financiarse con ellos el 90 por 100 de la obra (antes el 100 por 100 para determinados servicios). Si bien parte de los beneficios de la obra pública realizada beneficia a toda la colectividad, lo que justificaría la asignación parcial del coste de la obra a los propietarios de

inmuebles especialmente beneficiados, en situaciones como la actual no sería exagerado devolver a estos ingresos la obligatoriedad de su exigencia en los casos de primera implantación de servicios.

En todo caso, y como pondremos de manifiesto con cifras concretas en la sección siguiente, no deja de resultar extraño que las contribuciones especiales hayan acabado convirtiéndose en ingresos marginales o anecdóticos de financiación de nuevas inversiones de nuestros municipios, especialmente en situaciones de crisis económica como la actual donde las fuentes de financiación de inversiones más tradicionales (ahorro bruto, transferencias de capital y endeudamiento) están muy limitadas.

IV. HACIENDA LOCAL Y PRINCIPIO DEL BENEFICIO: LO QUE DICEN LAS CIFRAS

En esta sección realizamos una aproximación a la realidad cuantitativa de los ingresos procedentes de fuentes propias de los entes subcentrales que están basados en el principio del beneficio. Para ello, consideramos todos los ingresos en los que es posible identificar una cierta contraprestación entre quien paga y quien provee el servicio, incluyendo aquí los ingresos procedentes del propio patrimonio, sea por su explotación económica, permaneciendo en poder de la administración pública (ingresos patrimoniales en sentido estricto, capítulo 5 del presupuesto de ingresos) o por la venta del mismo (enajenación de inversiones reales, capítulo 6), además de tasas, precios públicos y contribuciones especiales incluidos en el capítulo 3 (8).

CUADRO N.º 1

LA ESTRUCTURA DE INGRESOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LOS ENTES LOCALES (AÑO 2011) (*)

	COMUNIDADES AUTÓNOMAS		ENTES LOCALES	
	Importes totales	Porcentaje	Importes totales	Porcentaje
1. Impuestos directos	39.873.280,25	28,98	23.557.340	35,77
2. Impuestos indirectos	46.884.633,18	34,07	7.998.682	12,15
3. Tasas, precios públicos y otros ingresos	4.798.508,96	3,49	10.081.112	15,31
4. Transferencias corrientes	39.013.179,15	28,35	19.052.577	28,93
5. Ingresos patrimoniales	707.230,76	0,51	1.448.868	2,20
6. Enajenación de inversiones reales	183.318,88	0,13	530.905	0,81
7. Transferencias de capital	6.141.701,35	4,46	3.179.651	4,83
Total ingresos no financieros.....	137.601.852,53	100	65.849.134	100
8. Activos financieros	160.559,46	0,56	262.555	8,60
9. Pasivos financieros	28.559.429,93	99,44	2.790.018	91,40
Total ingresos financieros	28.719.989,39	100	3.052.574	100
Ingresos totales.....	166.323.852,92		68.903.719	
Ingresos principio del beneficio	5.689.059,00	4,10	12.060.885	18,30

Nota: (*) Las cifras representan el importe de los derechos reconocidos (en miles de euros).

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local (SGCAL).

La información mostrada en el cuadro n.º 1, en el que se recoge la clasificación económica de las liquidaciones presupuestarias de ingresos consolidados del conjunto de las comunidades autónomas y los entes locales en el ejercicio 2011, permite comprobar que, incluso dentro de las haciendas subcentrales, la importancia relativa de este tipo de ingresos es mucho mayor en el ámbito local, donde representan más del 18 por 100 de los ingresos no financieros, mientras que en la esfera autonómica estos solo alcanzan un 4 por 100.

Si centramos nuestra atención en los municipios vemos que su importancia relativa es aún mayor, alcanzando un porcentaje superior al 21 por 100, con algunas oscilaciones dependiendo del tamaño municipal (cuadro n.º 2).

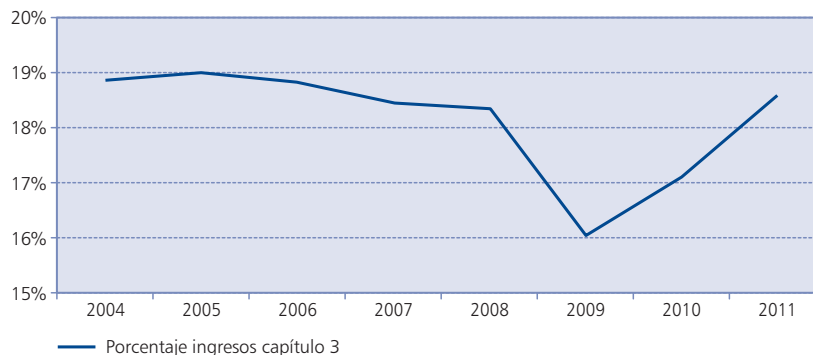
Dado el menor ajuste al principio del beneficio y la escasa im-

portancia relativa de los ingresos procedentes del patrimonio, nos centraremos en el estudio de los recursos incluidos en el capítulo 3, que para los municipios representan la tercera fuente de ingresos más relevante (17,84 por 100 de los ingresos no financieros),

por detrás de los impuestos (34,8 por 100) y las transferencias corrientes (30,8 por 100). La importancia relativa de estos instrumentos financieros es diferente por estratos de población, siendo algo menor la utilización del principio del beneficio en los municipi-

GRÁFICO 1

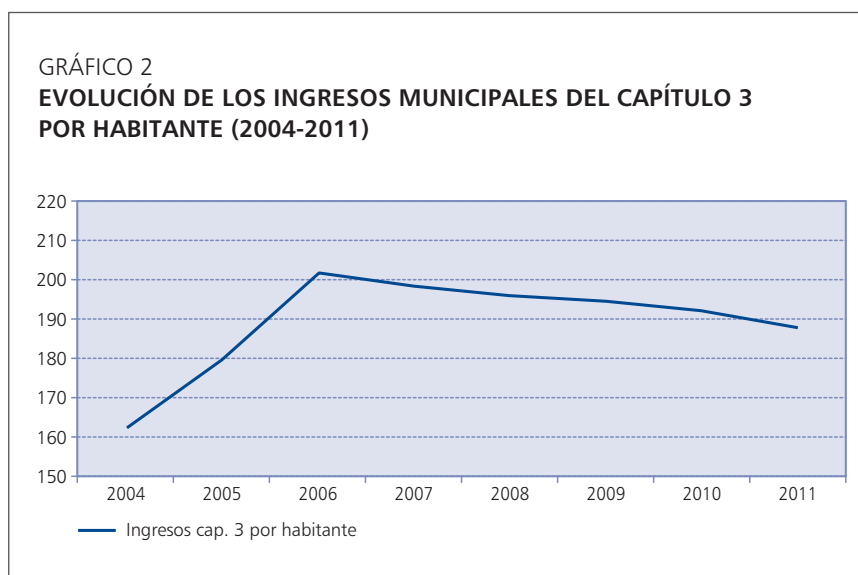
EVOLUCIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA DEL CAPÍTULO 3 SOBRE LOS INGRESOS NO FINANCIEROS DE LOS MUNICIPIOS (2004-2011)



pios de menor y mayor tamaño, si nos referimos al capítulo 3 y excluimos a Madrid y Barcelona.

Este porcentaje ha sufrido oscilaciones a lo largo de los últimos años, tal y como se puede apreciar en el gráfico 1, donde se observa una tendencia decreciente en el peso de estos ingresos sobre el total hasta alcanzar su mínimo en 2009, como consecuencia de la pérdida de ingresos asociados con los aprovechamientos urbanísticos. Sin embargo, desde entonces su importancia relativa ha ido en aumento gracias al crecimiento de la recaudación de determinadas tasas que habían sido cuestionadas hasta entonces, como la del 1,5 por 100 para las empresas explotadores de suministros, y a que otros ingresos, como las transferencias o los procedentes de impuestos vinculados con el sector de la construcción, se vieron reducidos con la llegada de la crisis económica.

Este fenómeno se puede apreciar más claramente en el gráfico



co 2, en el que se muestran los ingresos asociados con el principio del beneficio por habitante, cuyos valores crecieron hasta 2006 y, desde entonces, se han situado en torno a los 190 euros por habitante. Si realizamos este análisis distinguiendo entre municipios situados en diferentes estratos poblacionales (gráfico 3), se puede ver que prácticamente todos los municipios convergen

hacia valores muy próximos a esta cifra, excepto los municipios de mayor tamaño (Madrid y Barcelona), donde se ha mantenido una tendencia alcista hasta alcanzar valores superiores a los 260 euros por habitante.

El desglose de los diferentes componentes del capítulo 3 permite identificar cuáles son los conceptos por los que los diferen-

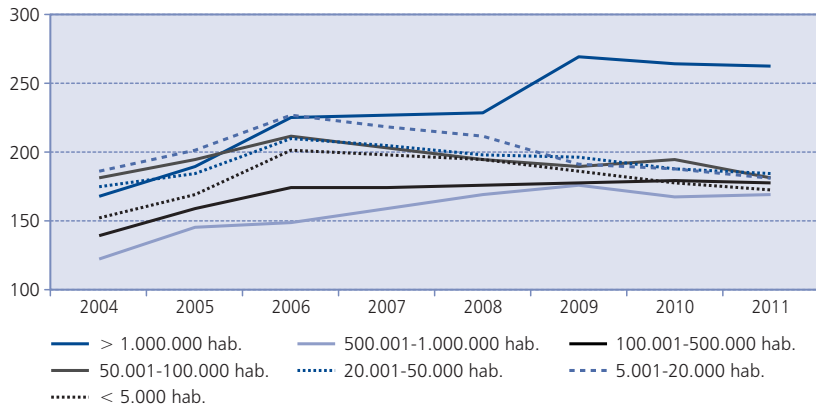
CUADRO N.º 2

LA ESTRUCTURA DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS (AÑO 2011) (PORCENTAJE)

	< 5.000	5.001- 20.000	20.001-50.000	50.001- 100.000	100.001-500.000	500.001-1.000.000	> 1.000.000	Total
1. Impuestos directos	25,85	34,00	36,54	41,34	35,51	34,35	36,03	34,79
2. Impuestos indirectos	2,20	1,85	1,97	2,59	3,61	3,21	2,92	2,62
3. Tasas, precios públicos y otros ingresos	15,60	18,51	18,97	18,08	17,99	16,14	18,18	17,84
4. Transferencias corrientes ...	32,04	31,34	30,12	26,95	30,68	34,83	31,24	30,79
5. Ingresos patrimoniales.....	3,65	2,21	1,84	1,99	2,55	2,38	3,93	2,65
6. Enajenación de inversiones reales	0,94	1,12	1,01	0,55	1,40	1,57	0,67	1,04
7. Transferencias de capital ...	17,62	7,96	5,56	3,83	3,42	2,92	2,71	6,36
8. Activos financieros	0,07	0,10	0,21	0,24	0,31	0,35	0,23	0,21
9. Pasivos financieros	2,04	2,91	3,78	4,44	4,53	4,26	4,10	3,71
Ingresos totales.....	100	100	100	100	100	100	100	100
Ingresos principio del beneficio.....	20,18	21,84	21,82	20,62	21,93	20,09	22,78	21,53

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la SGCAL.

GRÁFICO 3
EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS MUNICIPALES DEL CAPÍTULO 3
POR HABITANTE POR ESTRATOS POBLACIONALES (2004-2011)



tes grupos de los entes locales obtienen más recursos tributarios de estas características (cuadro n.º 3). En los municipios, las

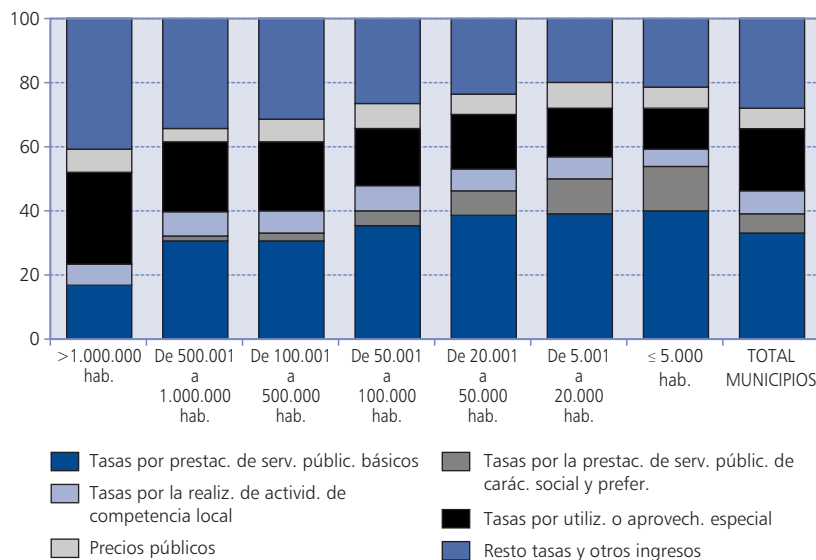
tasas por la prestación de servicios públicos básicos juegan un papel fundamental; lo mismo sucede con las tasas por la utiliza-

ción o aprovechamiento especial del dominio público local y con el bloque de otros ingresos, formado principalmente por las multas y los aprovechamientos urbanísticos y cuotas de urbanización; por el contrario, las contribuciones especiales tienen un papel meramente testimonial. En las diputaciones de régimen común, el patrón de ingresos es bien distinto, puesto que casi la mitad de los (escasos) recursos asociados al principio del beneficio proceden de las tasas por la realización de actividades de competencia local. Para el resto de entidades locales, el bloque de otros ingresos, las tasas por prestación de servicios básicos y los precios públicos son los que tienen un mayor protagonismo. En lo que no hay diferencias es en la escasa relevancia de las contribuciones especiales.

La estructura del capítulo 3 ofrece también variaciones según el tamaño de los municipios, como puede comprobarse en el gráfico 4. En particular, las tasas por la prestación de servicios básicos y las de carácter social y preferente tienen un papel más relevante en los municipios de menor tamaño, mientras que el bloque de otros ingresos y las tasas por utilización o aprovechamiento especial del dominio público local tienen mayor peso en los presupuestos de los municipios de mayor tamaño.

Por último, con el objetivo de aproximarnos al posible «recorrido» disponible para este tipo de instrumentos vinculados al principio del beneficio (9), comparamos las cifras de ingresos de la última fila del cuadro n.º 2 con una serie de programas que, con todas las limitaciones, dada la escasa normalización contable existente en este ámbito, serían susceptibles de ser financiados con instrumentos asociados al

GRÁFICO 4
ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS DEL CAPÍTULO 3 POR TAMAÑO
POBLACIONAL (AÑO 2011)



Fuente: Haciendas locales en cifras. Año 2011 (SGCAL).

CUADRO N.º 3

DESGLOSE DEL CAPÍTULO 3 DE INGRESOS EN EL ÁMBITO LOCAL (AÑO 2011) (*)

	TOTAL ENTIDADES LOCALES	AYUNTAMIENTOS		DIPUTACIONES RÉGIMEN COMÚN		OTRAS ENTIDADES LOCALES (**)	
		Total	Porcentaje	Total	Porcentaje	Total	Porcentaje
Tasas por la prestación de servicios públicos básicos.....	3.144.605	2.913.239 (92,6%)	33,1	26.681 (0,8%)	5,6	204.685 (6,5%)	26,0
Tasas por la prestación de servicios públicos de carácter social y preferente.....	611.721	518.142 (84,7%)	5,9	66.980 (10,9%)	13,9	26.599 (4,3%)	3,4
Tasas por la realización de actividades de competencia local.....	903.763	606.292 (67,1%)	6,9	219.694 (24,3%)	45,7	77.777 (8,6%)	9,9
Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.....	1.710.013	1.697.598 (99,3%)	19,3	4.888 (0,3%)	1,0	7.527 (0,4%)	1,0
Precios públicos.....	814.501	627.783 (77,1%)	7,1	28.050 (3,4%)	5,8	158.668 (19,5%)	20,2
Contribuciones especiales.....	97.459	88.421 (90,7%)	1,0	2.737 (2,8%)	0,6	6.301 (6,5%)	0,8
Ventas.....	78.473	64.972 (82,8%)	0,7	2.739 (3,5%)	0,6	10.762 (13,7%)	1,4
Reintegros de operaciones corrientes.....	155.818	119.149 (76,5%)	1,4	13.960 (9,0%)	2,9	22.709 (14,6%)	2,9
Otros ingresos.....	2.564.760	2.178.635 (84,9%)	24,7	114.600 (4,5%)	23,9	271.525 (10,6%)	34,5
Tasas, precios públicos y otros ingresos (Total capítulo 3)	10.081.112	8.814.232 (87,4%)		480.329 (4,8%)		786.551 (7,8%)	

Notas:

(*) Las cifras representan el importe de los derechos reconocidos (en miles de euros).

(**) Se incluyen diputaciones forales, consejos, cabildos, comarcas y áreas metropolitanas.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la SGCAL.

principio del beneficio. Para ello, hemos elaborado el cuadro n.º 4 en el que destacamos aquellos servicios que, teniendo demandas individualizadas, no presentan un claro componente redistributivo ni incorporan exter-

nalidades especialmente relevantes. De acuerdo con lo anterior, hemos sumado las cifras correspondientes a los epígrafes que aparecen destacados en el mencionado cuadro n.º 4; concretamente, las correspondientes a

los epígrafes 15, 16 y 17 del capítulo 1; 33 y 34 del capítulo 3, y 41, 42, 43 y 49 del capítulo 4.

A partir de la anterior información hemos procedido a elaborar el cuadro n.º 5. En sus dos

CUADRO N.º 4

PROGRAMAS DE GASTO DE LOS AYUNTAMIENTOS POR TRAMOS DE POBLACIÓN (AÑO 2011) (*)

Clas.	Denominación	Tramos de Población							Total
		< 5.000	5.001-20.000	20.001-50.000	50.001-100.000	100.001-500.000	500.001-1.000.000	> 1.000.000	
0	Deuda Pública	239.589	503.637	488.562	410.916	696.723	197.009	664.450	3.200.886
1	Servicios públicos básicos	1.901.816	3.261.680	2.900.012	2.339.133	4.608.353	1.184.687	3.391.370	19.587.052
13	Seguridad y movilidad ciudadana ..	362.821	634.264	645.218	571.512	1.262.568	321.135	1.002.855	4.800.372
15	Vivienda y urbanismo	713.772	1.166.625	901.450	610.473	1.254.658	312.227	1.073.671	6.032.876
16	Bienestar comunitario	748.618	1.265.390	1.120.849	927.014	1.649.756	447.405	1.024.887	7.183.919
17	Medio ambiente	76.605	195.402	232.495	230.135	441.370	103.920	289.957	1.569.884
2	Actuaciones de protección y promoción social	713.577	1.132.287	978.196	623.367	1.304.840	319.954	591.828	5.664.049
3	Producción de bienes públicos de carácter preferente	1.291.374	1.827.180	1.341.296	987.242	1.886.474	356.398	860.670	8.550.635
33	Cultura	503.599	695.008	487.358	324.271	658.184	156.277	322.009	3.146.706
34	Deporte	292.401	513.294	403.448	297.747	534.808	94.809	168.639	2.305.147
4	Actuaciones de carácter económico	618.045	541.047	468.392	324.121	743.311	273.234	569.317	3.537.468
41	Agricultura, Ganadería y Pesca	126.983	34.147	18.978	11.338	2.686	566	0	194.698
42	Industria y energía	38.207	44.358	30.615	16.409	18.672	2.842	0	151.103
43	Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas	78.684	144.619	143.153	77.438	142.258	53.432	190.586	830.171
44	Transporte público	12.733	26.415	38.607	91.755	359.684	199.645	269.887	998.726
45	Infraestructuras	343.517	245.355	186.108	83.232	154.646	1.513	0	1.014.371
46	Investigación, desarrollo e innovación	1.243	2.149	4.871	325	2.485	0	0	11.073
49	Otras actuaciones de carácter económico	16.678	44.002	46.059	43.624	62.881	15.236	108.844	337.324
9	Actuaciones de carácter general	1.837.539	1.736.439	1.452.183	1.142.147	2.060.404	608.302	880.996	9.718.010
92	Servicios de carácter general	1.251.797	1.201.980	931.261	713.865	1.190.014	505.056	416.969	6.210.942
93	Administración financiera y tributaria	71.881	267.292	299.394	239.337	416.549	76.832	324.855	1.696.140
	Total	6.601.940	9.002.269	7.628.641	5.826.925	11.300.106	2.939.584	6.958.632	50.258.098

Nota: (*) Las cifras representan el importe de los derechos reconocidos (en miles de euros).
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la SGCAL.

CUADRO N.º 5
COBERTURA DEL PRINCIPIO DEL BENEFICIO EN LOS AYUNTAMIENTOS POR TRAMOS DE POBLACIÓN (AÑO 2011)
 (MILES DE EUROS Y PORCENTAJE)

Denominación	< 5.000	5.001- 20.000	20.001-50.000	50.001-100.000	100.001-500.000	500.001-1.000.000	> 1.000.000	Total
Gastos a los que sería aplicable el principio del beneficio	2.595.547	4.102.846	3.384.406	2.538.448	4.765.274	1.186.713	3.178.594	21.751.829
Porcentaje sobre total	39,31	45,58	44,36	43,56	42,17	40,37	45,68	43,28
Ingresos principio del beneficio	20,18	21,84	21,82	20,62	21,93	20,09	22,78	21,53
Porcentaje cobertura principio del beneficio	51,34	47,93	49,19	47,33	52,01	49,77	49,87	49,74

primeras filas aparece el gasto total y porcentual de los mencionados programas que ponemos en relación con los porcentajes obtenidos en la última fila del cuadro n.º 2 (fila cuarta del cuadro n.º 5), obteniendo un nuevo porcentaje que podríamos interpretar como una aproximación al grado de cobertura del principio del beneficio por estratos de población para el año 2011. Dicho en otros términos y fijándonos en la cifra de la última columna del mencionado cuadro n.º 5, esto significaría que los ingresos más vinculados al principio del beneficio (tasas, precios públicos, etc.) han financiado aproximadamente la mitad del coste de los programas de gasto considerados, o lo que es lo mismo, habría un margen de crecimiento o «recorrido» próximo al 100 por 100 para estos recursos.

V. REFLEXIONES FINALES

A lo largo de este trabajo hemos visto cómo el principio del beneficio es una regla especialmente indicada a la hora de fundamentar la obtención de recursos financieros en el ámbito de las administraciones locales. En la medida en que una parte proporcionalmente relevante de

sus actividades están aún hoy dedicadas (sobre todo en los municipios de menor dimensión) a prestar servicios divisibles (en los que no resulta difícil identificar a los usuarios), no generadores de externalidades muy relevantes y con escasos efectos redistributivos, la teoría económica recomienda vivamente utilizar en estas ocasiones instrumentos de financiación lo más parecidos posible a los precios de mercado. De este modo, podemos ver como potenciales fuentes de ingresos ordinarios figuras como las tasas, los precios públicos o incluso los impuestos afectados a la financiación de servicios concretos, además de la explotación, cuando ello es posible del propio patrimonio municipal (montes comunales idóneos para generar recursos forestales o de explotación de pastos, inmuebles susceptibles de arrendamiento, etcétera). Como vimos en la sección II de este trabajo, desde el análisis económico se han generado suficientes argumentos con la solidez necesaria como para no solo no desdeñar estos instrumentos financieros, sino para potenciar su utilización en todo caso. En esa misma sección hemos visto también cómo, sin embargo, la tarificación no es una labor sencilla y, dependiendo de las condiciones en las que se

presten los servicios, plantea requisitos de información y de valoración no triviales.

En la sección III del trabajo hemos dado un breve repaso a la regulación actual en la normativa española de los principales instrumentos de financiación basados en el principio del beneficio y en la IV recogemos algunos datos y cifras de su peso cuantitativo en la hacienda local española.

Llegados a este punto, toca hablar un poco del futuro, aunque sea remitiendo para ello al pasado. En una conocida novela ambientada en los tiempos de la rendición de Granada ante los Reyes Católicos (10), el escritor paquistaní Tariq Alí hace decir a uno de sus personajes que «un hombre que se está ahogando no debería preocuparse por la lluvia». Viene esto a cuento de que en momentos de crisis, muchas veces hay que hacer de la necesidad virtud, distinguir entre lo urgente y lo importante y saber establecer adecuadamente las prioridades. En este sentido, la tesis que queremos mantener desde estas páginas es que si, cuando las características de la actividad del sector público lo permitan, siempre es conveniente aplicar el principio del beneficio, esta recomendación se hace

todavía más necesaria y urgente en los tiempos actuales de crisis económica y abultados déficits públicos.

En unos momentos en los que la estabilidad presupuestaria aparece como asunto prioritario al que se subordina cualquier otra actividad pública, con un consumo privado situado bajo mínimos y una caída espectacular en las rentas de las familias fruto del azote de una de las peores crisis económicas de la historia, con sus secuelas de desempleo y caída en la actividad económica, parece difícil pensar que, a corto plazo, los gobiernos locales puedan disponer de nuevas fuentes de financiación de las que obtener recursos relevantes con los que financiar las necesidades de sus ciudadanos. De hecho, la crisis ha afectado fuertemente a las arcas municipales, con caídas espectaculares en la recaudación de algunos ingresos (especialmente los vinculados al mercado inmobiliario, como el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras o el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y, en las grandes ciudades, la participación en impuestos concretos los ligados al consumo como el IVA o los impuestos especiales), sin que disminuyeran en la misma medida, más bien al contrario, las necesidades estructurales de gasto.

Con este panorama, la elaboración de una estrategia de financiación a corto plazo deberá pasar inevitablemente (más allá de que en algún sentido resulte deseable en sí misma) por la potenciación de los ingresos basados en el principio del beneficio.

Si repasáramos brevemente las alternativas disponibles con el

actual modelo de financiación veríamos cómo, desde el punto de vista de la financiación ordinaria, poco cabe esperar de los impuestos propios, dada la escasez de actividad económica y los niveles ya alcanzados en la mayoría de los ayuntamientos en los impuestos básicos sobre la propiedad y los vehículos. En tanto no se recuperen las rentas familiares y, consiguientemente, el consumo privado, una estrategia generalizada de subidas de impuestos parece poco aconsejable. El panorama no parece más alentador en lo que respecta a la financiación vía transferencias. En este campo, dados los compromisos de estabilidad presupuestaria y los niveles de deuda y déficit que han alcanzado las administraciones públicas españolas (aunque la contribución a los mismos de los gobiernos locales sea mínima), esperar más aportaciones significativas del gobierno central y/o de las comunidades autónomas a corto plazo parece casi quimérico. De ahí que incrementar la proporcionalidad entre la contribución de los usuarios a la financiación de los servicios no redistributivos (vía, sobre todo, tasas y precios públicos) y la demanda de estos aparezca como algo inevitable.

Por último, algo parecido cabe decir en relación con la financiación de las inversiones. Los instrumentos clásicos para financiar inversiones, dado que estas normalmente se caracterizan por su plurianualidad, en el sentido de dar como resultado equipamientos que prestarán sus servicios (y generarán costes de funcionamiento) durante largos periodos de tiempo, son tres, a saber: el ahorro bruto generado anualmente, las transferencias de capital procedentes de otras administraciones y el recurso al crédito.

Como ya comentamos con anterioridad, la presente coyuntura parece poco favorable, e incluso esto no deja de ser un eufemismo, para la utilización de cualquiera de los tres instrumentos mencionados. El escaso margen para incrementar la presión fiscal y recibir transferencias ordinarias no parece que augure grandes posibilidades de generar ahorro bruto a los ayuntamientos por sus propios medios y las medidas de disciplina presupuestaria seguramente cerrarán también en buena medida el acceso a transferencias de capital y, por supuesto, al endeudamiento. Puestos en esa tesitura, parece que más pronto que tarde será momento de revitalizar una figura tan propia de las entidades locales como olvidada en el presente, como es la de las contribuciones especiales, no para hacer descansar exclusivamente en ella la financiación de las inversiones, sino como instrumento de uso más intensivo.

Con todo, la potenciación del principio del beneficio como criterio de financiación local no debería ser vista solo como una forma de hacer de la necesidad virtud. En la medida en que la reforma legal en curso parece tender a modificar sustancialmente las competencias de gasto de nuestros ayuntamientos, privándolos en buena medida de la responsabilidad sobre ciertas materias, como los servicios sociales, de fuerte componente redistributivo y generadoras de externalidades positivas, bajo el discutible argumento de «evitar duplicidades», con base en el principio de «una administración, una competencia», y contraviniendo, a nuestro juicio claramente, el principio de subsidiariedad contenido en la Carta Europea de Autonomía Local, de la que nuestro país es signatario, ello debería también afectar en alguna medida a la estructura del modelo de financiación.

En este sentido, tanto los argumentos desarrollados en la primera parte de este trabajo como los aspectos cuantitativos expuestos en la última tienden a converger en la idea de que, con la nueva legalidad que se avecina, probablemente sea deseable, también con base en argumentos de equidad, alterar la distribución de las cargas tributarias, haciéndolas recaer en mayor medida sobre los usuarios de unos servicios que, al menos en los municipios de menor dimensión, tienden a concretarse casi en exclusiva en sus componentes clásicos, lejos de las características de ausencia de rivalidad y dificultad de exclusión que identifican a los bienes públicos definidos en sentido económico.

También un previsible efecto derivado de la futura Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local sea un mejor conocimiento de los costes de prestación de los servicios como consecuencia de la obligación de calcular el coste efectivo de los servicios locales (según criterios que desarrollará el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas). Esa potencial ganancia de información no debe confundirse, sin embargo, con una prestación más eficiente de esos servicios. Como nos recuerda el Teorema de Oates, lo anterior exige un marco de toma de decisiones adecuado para reflejar las preferencias y un sistema de financiación apropiado. Ninguna de esas dos condiciones se cumple con la garantía de la prestación de determinados servicios obligatorios por parte de las diputaciones en aquellos municipios de menos de 20.000 habitantes. Por una parte, se hace descansar la prestación en instituciones de baja calidad demo-

crática con representantes no elegidos directamente por los ciudadanos, como sucede con los municipios. Por otra, se olvida la financiación y con ello la esencia del principio del beneficio, la conexión entre el gasto y el ingreso.

NOTAS

(1) Véase TEJA y BRACEWELL-MILNES (1991).

(2) Véase por ejemplo MUSGRAVE (1959, capítulo 4).

(3) Para un estudio más detallado de criterios de tarificación, véase Bös (1985).

(4) HIRSCH y RUFOLO (1990: 241).

(5) El que el principio del beneficio por definición impida actuaciones redistributivas en su aplicación práctica no impide, en cambio, que estas se produzcan, sea inconscientemente, por una defectuosa aplicación del mismo, o conscientemente, por el acompañamiento del principio de capacidad de pago en la determinación de la financiación del servicio.

(6) Solo los operadores de telefonía móvil quedan liberados del pago de la tasa municipal, no el resto de operadores de servicios de telecomunicaciones electrónicas (telefonía fija, televisión, servicios de datos, etcétera). Además, la sujeción al tributo se produce tanto si los servicios de suministro se realizan a través de redes propias como si la empresa suministradora se sirve de redes ajenas. Para un análisis más detallado de esta cuestión véase CHICO DE LA CÁMARA (2013) y ÁLVAREZ (2013).

(7) Aunque no en el TRLRHL (art. 25), en la Ley 8/1989 (art. 20.1) se establece la obligatoriedad de dicha memoria tanto en el supuesto de creación como de modificación de las cuantías de las tasas (quedan fuera las simples actualizaciones para ajustar el importe de las tasas al IPC).

(8) Dentro del epígrafe «tasas, precios públicos y otros ingresos» se incluyen las multas y otras sanciones pecuniarias cuya ligazón con el principio del beneficio no dejaría de resultar provocadora, aunque su escaso peso cuantitativo hace innecesaria su eliminación. También es cierto que no están todos los que son en la medida que, como dijimos anteriormente, es posible reconocer elementos del principio del beneficio en los principales impuestos municipales.

(9) En términos generales, el recorrido o esfuerzo máximo asociado a este tipo de ingresos vendría dado por el coste del servicio o el beneficio especial al que tratamos de aproximarnos con el gasto liquidado en determinados programas a partir de la clasificación funcional. Caminos alternativos de aproximación al «esfuerzo» utilizando como capacidad fiscal la renta o la población, han sido también

ensayados (Cordero *et al.*, 2008), pero tienen una débil fundamentación en este tipo de ingresos asociados al principio del beneficio.

(10) *A la Sombra del Granado*, Alianza Editorial, Madrid.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ, M. (2013), «La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. Alternativas a las tasas exigidas a los operadores de telefonía móvil que no son titulares de los recursos», *Revista de Administración Pública*, 191: 257-283.
- Bös, D. (1985), «Public sector pricing», en A.J. AUERBACH y M. FELDSTEIN (Eds.), *Handbook of Public Economics*, vol. I, Elsevier, Nueva York, pp. 129-211.
- CARRASCO, D. (2011), *Manual de Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local*, Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2013), «Análisis sistemático y problemática actual de las tasas locales», en J.M. PORTILLO y V. MERINO (Eds.), *Crisis económica y Entidades Locales*, pp. 317-355.
- CORDERO, J.M.; FERNÁNDEZ, R.; NAVARRO, C.; PEDRAJA, F.; SUÁREZ, J., y UTRILLA, A. (2008), *El esfuerzo fiscal de los municipios españoles*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- COMÍN, F. (1996), *Historia de la Hacienda Pública II: España (1808-1995)*, McGraw-Hill, Madrid.
- HAMILTON, B.W. (1976), «Capitalization of Intra-jurisdictional Differences in Local Tax Pices», *American Economic Review*, 66: 743-753.
- HIRSCH, W.Z., y RUFOLO, A.M. (1990), *Public Finance and Expenditure in a Federal System*, Harcourt Brace Jovanovich, San Diego.
- MUSGRAVE, R. (1959), *The theory of public finance: A Study in Public Economy*, McGraw-Hill, Nueva York.
- MUSGRAVE, R., y MUSGRAVE, P. (1989), *Public finance in theory and practice*, McGraw-Hill, Nueva York.
- OATES, W.E. (1972), *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Jovanovich, Nueva York.
- SEVILLA, J.V. (2004), *Política y técnicas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SUÁREZ-PANDIELLO, J., y FERNÁNDEZ-LLERA, R. (2008), «El principio del beneficio en la financiación de los municipios españoles», *Papeles de Economía Española*, 115: 190-211.
- TEJA, R.S., y BRACEWELL-MILNES, B. (1991), *The Case for Earmarked Taxes*, Institute of Economic Affairs, Londres.

Resumen

En este artículo nos ocupamos de explorar las posibilidades de la imposición ambiental, muy vinculada al ámbito energético, en el sistema fiscal español. Para ello comenzamos apuntando las pautas deseables de diseño fiscal, para dar paso a una discusión de la experiencia española en el contexto internacional: una aproximación altamente descentralizada y con unos niveles impositivos relativamente bajos, que contrasta con las fuertes necesidades fiscales existentes y las aplicaciones en nuestro entorno. Ante ello el trabajo se centra, fundamentalmente, en señalar los posibles límites, como los observados en España, a la imposición ambiental y finaliza discutiendo algunas alternativas para mitigar las anomalías o paradojas españolas y permitir que estos instrumentos jueguen un papel más relevante en el futuro.

Palabras clave: energía, diseño fiscal, reforma.

Abstract

In this article we explore the possibilities of, mostly energy-related, environmental taxation in the Spanish tax system. We first enumerate the desirable patterns for a proper tax design, which subsequently leads to a discussion of the Spanish experience within the international context. Spain shows a highly decentralized approach to the matter and relatively low tax levels that contrast with the strong fiscal needs of the country. The paper attempts to explain this anomalous situation by discussing the limits to the use of environmental taxes and proposing some alternatives to mitigate the above-mentioned paradoxes so that these instruments may play an important role in the Spanish tax mix of the future.

Key words: energy, tax design, reform.

JEL classification: H23, H71, Q58.

LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL COMO OPCIÓN PARA ESPAÑA (*)

Alberto GAGO RODRÍGUEZ

Xavier LABANDEIRA VILLOT

Rede, Universidad de Vigo

I. RAZONES Y OPORTUNIDAD DE LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL

EN los últimos meses muchas han sido las voces a favor de un mayor papel de la imposición ambiental en el sistema fiscal español. La Comisión Europea o el Fondo Monetario Internacional, por poner alguno de los ejemplos más representativos, han señalado en diversas y reiteradas ocasiones la necesidad de extender e intensificar el uso de impuestos ambientales en España. Es evidente que este debate tiene mucho que ver con las importantes necesidades fiscales a que se enfrenta nuestro país desde el estallido de la crisis financiera, que de hecho han llevado a subidas en buena parte de los impuestos existentes desde 2010. Sin embargo, en el caso ambiental los decisores políticos españoles han respondido a tales demandas con figuras menores, como el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, pequeños ajustes en la imposición de los hidrocarburos e impuestos sobre la generación eléctrica que, aunque bajo un teórico paraguas ambiental, poco tienen que ver con los objetivos y el diseño de la tributación ambiental.

A la vista de lo anterior, y para evitar redundancias con otras incursiones recientes en este campo, queremos dedicar este artículo a reflexionar sobre las razones que pueden explicar esta situación y, ante un posible inte-

rés futuro por estas figuras, sobre las pautas que deberían aplicarse para avanzar en su correcto diseño e implantación (sección II), y sobre las lecciones que puede ofrecer la experiencia española e internacional (sección III). Sin pretender suministrar soluciones únicas o detalladas, y a partir de todo lo precedente, en la sección IV lanzamos tres mensajes fuerza: que la imposición sobre hidrocarburos presenta importantes posibilidades recaudatorias en el corto plazo, que hay razones para considerar la afectación de la recaudación obtenida, y que conviene introducir más racionalidad ambiental y coordinación en las abundantes aplicaciones autonómicas en este ámbito. La sección V resume los argumentos expuestos para una posible alternativa fiscal para España.

Pero quizá, antes de continuar, conviene aclarar algunas cuestiones y recuperar los fundamentos de este tipo de figuras. Así, vamos a centrar nuestras reflexiones y recomendaciones en el ámbito energético por varias razones. En primer lugar, por la gran importancia de la producción y consumo de energía en los principales problemas ambientales a que se enfrentan las sociedades contemporáneas. Es el caso evidente del cambio climático pero no el único: la contaminación atmosférica local o la acidificación, por poner dos problemas ambientales preocupantes, tienen mucho que ver con el mundo energético (incluyendo el transporte). En segundo lugar,

por la abundancia de experiencias en la realidad, y por el volumen de evidencia académica existente. Y, finalmente, por el gran papel y potencial fiscal de estas figuras.

En Gago *et al.* (2013) nos ocupamos de enumerar y analizar las razones que están detrás de la tributación energético-ambiental y cómo su importancia relativa ha ido evolucionando a lo largo de las últimas décadas. Es evidente que en este trabajo nos interesa el componente ambiental de estas figuras, que jugó un papel especialmente relevante entre mediados de la década de los noventa y el estallido de la crisis. Antes de los noventa, a pesar de que los economistas académicos habían manifestado su preferencia por estos instrumentos en las políticas de protección ambiental, las aplicaciones explícitas nunca habían pasado de la categoría de curiosidades. Bien es verdad que la imposición energética jugaba un papel importante en muchos países desde la posguerra, y que ocasionaba efectos ambientales positivos colaterales (que es lo que justifica que hoy en día este tipo de impuestos energéticos convencionales se consideren ambientales en las clasificaciones tributarias), pero su racionalidad era fundamentalmente fiscal y relacionada con las bajas elasticidades precio de los bienes energéticos. Es en los años noventa cuando, con las crecientes preocupaciones por el problema del cambio climático, la imposición ambiental llama la atención de diversos gobiernos europeos y se extiende la aplicación de las denominadas reformas fiscales verdes. Estas consisten en un uso sistémico de la abundante recaudación asociada al gravamen de las emisiones de gases de efecto invernadero, con la reducción de impuestos distorsionantes convencionales. La posible existencia de dos dividendos

o beneficios, el ambiental y el fiscal, dio origen a una muy amplia literatura teórica y empírica sobre el doble dividendo de la imposición ambiental.

Ya nos hemos referido en otras ocasiones a las ventajas económicas de la imposición ambiental (véase, por ejemplo, Labandeira, 2011), que sobre todo tienen que ver con la consecución del objetivo ambiental al mínimo coste (eficiencia estática) y a los incentivos que genera sobre el desarrollo y adopción de tecnologías limpias (eficiencia dinámica). Otra cuestión especialmente interesante de estos impuestos es su capacidad para que los precios de los bienes y servicios recojan («internalicen») los daños ambientales. Todas estas cuestiones, junto con las interacciones con otros objetivos e instrumentos de política, serán cruciales para un correcto diseño de estas figuras.

II. EL DISEÑO FISCAL DESEABLE

¿Cuáles son las recomendaciones que se deberían seguir de querer aplicar correctamente la imposición ambiental? En Labandeira (2013) se sugiere un decálogo para el adecuado diseño de estas figuras, que a continuación se presenta de forma resumida. Estas recomendaciones parten, como es obvio, del carácter primordialmente ambiental y corrector de estas figuras, pero también de su inserción y efectos en un contexto fiscal, energético y ambiental más amplio.

1. Énfasis en la mejora ambiental

El objetivo de los impuestos ambientales es reducir el daño al medio ambiente, de manera que

un impuesto será ambiental si logra modificar el comportamiento de los contaminadores para que disminuyan el deterioro ambiental que están causando, con independencia del destino que se le asigne a la recaudación que se obtenga. Por tanto, el impuesto debe diseñarse con tipos y bases que permitan enviar los incentivos adecuados para que se produzcan cambios de comportamiento y/o procesos productivos y tecnologías.

La denominada «efectividad ambiental», que evalúa la capacidad del impuesto para resolver el problema ambiental, es un buen indicador del cumplimiento de esta recomendación, y debería guiar tanto el diseño como la aplicación de estas figuras. Sin embargo, su consecución puede verse obstaculizada por fallos de diseño, como bases no relacionadas con el problema ambiental o tipos impositivos demasiado bajos para incentivar cambios de comportamiento. De todos modos, hay que tener en cuenta que el impuesto puede no lograr efectos significativos a corto plazo pero sí a más largo plazo, como consecuencia de mejoras tecnológicas o cambios en el *stock* de bienes duraderos de los consumidores, por lo que la evaluación de la efectividad es en ocasiones compleja y requiere de cálculos con un cálculo correcto del contrafactual (qué hubiese pasado sin el impuesto).

Sin embargo, en ocasiones los decisores públicos han utilizado tipos impositivos no incentivadores de manera consciente para garantizar una recaudación estable (Labandeira *et al.*, 2009). También el debate sobre el doble dividendo de la imposición ambiental muchas veces se ha centrado más en cuestiones fiscales o recaudatorias, olvidándose del componente ambiental que de-

bería guiar este tipo de tributos, lo que no significa que no sean deseables impuestos sobre la energía de carácter no ambiental.

2. No discrecionalidad

Como se indicó en el punto anterior, los impuestos ambientales buscan modificar el comportamiento de los contaminadores, por lo que es fundamental que utilicen mecanismos que permitan lograr ese objetivo. En este contexto, es crucial el uso de elementos fiscales no discrecionales. Así, la base imponible debe estar relacionada con el problema ambiental que se busca corregir: lo ideal sería que reflejase las emisiones de contaminación al medio ambiente (por ejemplo, las emisiones de gases de efecto invernadero a la atmósfera); sin embargo, en ocasiones esto no es posible debido a su elevada complejidad o a los altos costes de administración y cumplimiento. En estas circunstancias puede ser recomendable utilizar otro tipo de bases imponibles más imperfectas, que en todo caso deben tener un fuerte vínculo con el problema ambiental (por ejemplo, tratar de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero gravando el consumo de carbón), ya que en caso contrario se estaría introduciendo discrecionalidad en el diseño impositivo. Por su parte, el tipo impositivo debe recoger el daño ambiental asociado al hecho gravado, o bien definirse de manera que se logre un determinado objetivo ambiental fijado de manera exógena (de «segundo óptimo»).

3. Búsqueda de neutralidad

Los impuestos energético-ambientales deben aplicarse de manera extensa y uniforme para lo-

gar que sean eficientes, tanto desde el punto de vista de la eficiencia estática como de la dinámica. Si la cobertura del impuesto no es amplia, es decir, si quedan emisiones o sectores sin gravar, no se logrará la eficiencia estática porque se podrían desaprovechar reducciones de emisiones más baratas de agentes que no están sujetos al impuesto. Tampoco la eficiencia dinámica, ya que se perderían parte de las mejoras tecnológicas o de proceso incentivadas por el impuesto. Pero además es necesario que el tipo impositivo al que se enfrenten los contaminadores sea igual para todos, ya que variaciones de tipos impositivos por sectores (o dentro de un mismo sector) darán lugar a asignaciones ineficientes de las reducciones de emisiones. Asimismo, un tratamiento fiscal uniforme evitará la aparición de efectos distributivos entre sectores y agentes, lo que refuerza la importancia de esta recomendación.

El seguimiento de las recomendaciones precedentes debería dar lugar a la igualación del trato fiscal de todas las actividades contaminantes, por lo que habría que eliminar todas las subvenciones existentes (muy habituales en el ámbito energético). Además, deberían introducirse mecanismos que permitiesen igualar el tratamiento fiscal de los daños ambientales producidos fuera del territorio donde se aplica el impuesto, lo que probablemente requeriría de ajustes fiscales en frontera (Courchene y Allan, 2008) que, además, evitasen la exportación de emisiones a otros territorios (Druckman y Jackson, 2009).

4. Alcance jurisdiccional adecuado

La asignación subcentral de un impuesto ambiental está justifica-

da si el alcance de la contaminación coincide aproximadamente con el tamaño de la jurisdicción, ya que permitirá mejorar la regulación del problema ambiental. Por una parte, el gobierno subcentral, al estar más cerca de sus ciudadanos, podrá comparar mejor los beneficios y costes de su política. Además, la competencia entre jurisdicciones para mejorar la calidad del medio ambiente, así como la movilidad de los ciudadanos para irse a vivir a aquellas jurisdicciones que proporcionen el nivel de calidad ambiental deseable al mínimo coste, incrementarán la efectividad de la alternativa tributaria ambiental. Sin embargo, también se podría producir una competencia fiscal entre jurisdicciones que redujese o incluso suprimiese estas ganancias.

En cualquier caso, la mayoría de los problemas ambientales causados por la producción y el consumo de energía tienen un alcance relativamente amplio (supranacional o incluso global), por lo que la introducción de un impuesto energético-ambiental por parte de un ente subcentral no es muy deseable. Además, dado que la minimización de los costes energéticos puede ser un incentivo para atraer actividades económicas a una jurisdicción, es probable que se generen fenómenos de competencia fiscal destructiva, por lo que no parece haber demasiadas justificaciones económicas o ambientales para la asignación de los impuestos energético-ambientales a un ente subcentral.

5. Viabilidad administrativa y social

A la hora de diseñar los impuestos ambientales es fundamental que estos sean viables, esto es, de fácil aplicación en la

práctica. Para ello, en primer lugar, es necesario conseguir su viabilidad administrativa, de modo que minimicen sus costes de administración y cumplimiento. Así, aspectos que se comentaron en puntos anteriores, como la base imponible utilizada o la diferenciación geográfica de tipos impositivos, son una muestra de los *trade-offs* existentes entre corrección ambiental y viabilidad administrativa que deberán ser resueltos por los decisores públicos.

Una segunda cuestión importante es la viabilidad social, es decir, el nivel de aceptación del impuesto. En principio los impuestos ambientales tienen una cierta popularidad, lo que explica que en muchas ocasiones se trate de hacer pasar por ambientales impuestos que en realidad no lo son. Sin embargo, esta aceptación puede verse disminuida si los agentes observan que el impuesto tiene una baja efectividad ambiental o piensan que sus costes distributivos asociados serán muy elevados. De hecho, una de las principales razones para la oposición a los impuestos ambientales es su falta de equidad, por lo que es fundamental tener en cuenta los efectos distributivos y, si son especialmente negativos, introducir algún tipo de mecanismo interno o externo de compensación. Estos mecanismos deberán diseñarse con cuidado para evitar que contrarresten los efectos ambientales del impuesto. De todos modos, los efectos distributivos de la fiscalidad energético-ambiental dependerán en gran medida de la base gravada y del territorio en que se introduzcan, y no tienen que ser necesariamente negativos (Sternier, 2011). Finalmente, para mejorar la aceptabilidad puede ser necesario definir un paquete de ingreso-gasto público que sea atracti-

vo para los agentes involucrados. Así, en muchas ocasiones el destino de la recaudación obtenida con el impuesto ambiental es fundamental para que este sea aceptado socialmente (Loureiro *et al.*, 2013).

6. Ventajas e inconvenientes de la afectación recaudatoria

En este caso es necesario recordar que un impuesto es ambiental por sus efectos por el lado del ingreso público, nunca por el uso que se haga de su recaudación (Gago y Labandeira, 1999). Además, en general, existe una oposición académica a la afectación de la recaudación de los impuestos, al tratarse de mecanismos cuyo fin prioritario es la obtención de recursos para cubrir las necesidades del sector público, así como por las complejidades asociadas al vincular políticas de ingreso y gasto público. Por otra parte, la afectación de la recaudación de los impuestos ambientales impediría su uso en procesos de reforma fiscal.

De todos modos, como se indicó en el punto anterior, la afectación de los ingresos impositivos a medidas compensatorias o a objetivos ambientales puede facilitar la introducción de los impuestos ambientales, lo que explica que en los últimos años se esté consolidando el uso de la recaudación ambiental para compensar a los hogares de rentas más bajas o para incrementar el gasto en programas de eficiencia energética y renovables (Labandeira, 2011). Como resultado, no existe una recomendación clara respecto al destino que se le debe dar a la recaudación obtenida con los impuestos energético-ambientales y es de nuevo el decisor político el que debe elegir entre las

ventajas e inconvenientes de la (no) afectación.

7. Necesaria alineación con otras políticas públicas

Otra cuestión importante que hay que tener en cuenta en el diseño y aplicación de estas figuras son las posibles interacciones que se pueden producir con otras políticas ambientales, energéticas o fiscales, para así promover las sinergias y reducir los conflictos que puedan surgir. De este modo, los impuestos deben reforzar a los demás instrumentos de política ambiental para lograr los objetivos propuestos. Así, pueden completar otros mecanismos similares que tengan una cobertura imperfecta (por ejemplo, mercados de derechos de emisiones que no cubran a todos los sectores) o reforzar la efectividad de otros instrumentos de política ambiental, como los estándares tecnológicos o los certificados ambientales de productos (Labandeira *et al.*, 2006). En todo caso, también se pueden producir interacciones negativas con otros instrumentos de política ambiental (por ejemplo, cuando un contaminador debe pagar el impuesto y, al mismo tiempo, hacer frente a estándares tecnológicos). En esas situaciones es recomendable reducir el número de instrumentos o definirlos de forma cuidadosa para lograr que funcionen simultáneamente de forma correcta. Finalmente, también se podrían producir fricciones o incongruencias cuando los impuestos ambientales conviven con subvenciones por el mismo concepto pero aplicadas a sectores o contaminadores distintos.

En el caso de las políticas energéticas, los impuestos energético-ambientales son también muy relevantes (Newbery, 2005).

Por el lado de la oferta, las políticas de promoción de renovables se ven favorecidas por la existencia de impuestos que gravan la contaminación generada por el uso de tecnologías convencionales, aunque en ocasiones podría ser redundante aplicar ambas políticas. Por el lado de la demanda, los impuestos pueden reforzar el efecto de otros instrumentos regulatorios de gestión de la demanda, como certificados energéticos y estándares, y mitigar el posible efecto rebote (Linares y Labandeira, 2010). Sin embargo, también se pueden producir disfunciones si los impuestos energético-ambientales se aplican sobre tecnologías que están siendo fomentadas mediante otros instrumentos de política, e incluso interacciones negativas ya que los impuestos ambientales podrían ser redundantes, aumentando los costes asociados a la regulación energética existente sin incrementar su efectividad.

Por último, los impuestos energético-ambientales son, como ya avanzamos en la sección precedente, un único instrumento con varios objetivos: ambientales, recaudatorios, reducción de dependencia energética, etc., por lo que deben diseñarse cuidadosamente. Así, se pueden producir incompatibilidades entre objetivos ambientales o de seguridad energética (que buscan reducir la base gravada) y objetivos recaudatorios (que buscan ampliarla), por lo que de nuevo han de ser los decisores políticos los que deben definir prioridades. No obstante, en ocasiones puede ser posible compatibilizar los tres objetivos debido a la permanencia de una recaudación significativa y estable después de aplicar el componente ambiental, como ocurre con las emisiones de dióxido de carbono (CO₂), que constituyen una base imponible cuyo

gravamen puede ser efectivo a largo plazo desde el punto de vista ambiental sin reducir su capacidad recaudatoria.

III. LA EXPERIENCIA ESPAÑOLA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL

Los impuestos energético-ambientales tienen gran relevancia en la mayoría de los países desarrollados, gravando los principales productos energéticos y algunos bienes duraderos que consumen energía, especialmente los vehículos. Como resultado, estos impuestos son una fuente importante de ingresos públicos, de hecho supusieron el 3,2 por 100 de la recaudación impositiva de Estados Unidos en 2010, porcentaje que se eleva al 4,6 por 100 en el caso de la Unión Europea, al 7,8 por 100 en China, al 8,6 por 100 en Australia y al 10,2 por 100 de los ingresos tributarios japoneses (OECD/EAA, 2013; CE, 2013). Sin embargo, durante los últimos años se ha observado un estancamiento en la evolución relativa de los ingresos fiscales energético-ambientales por los propios efectos contractivos de los elevados tributos y de otros instrumentos de política sobre sus bases. Esto es especialmente reseñable en el caso de los carburantes de automoción, a lo que nos referiremos más adelante.

La evidencia empírica académica sobre los efectos de estas figuras es, en general, positiva y se alinea por tanto con la relevancia de la imposición energético-ambiental en la práctica. Así, empleando metodologías diversas, numerosas investigaciones se han ocupado de evaluar los efectos económicos y ambientales de la introducción o incremento de impuestos sobre la energía en distintos países. En

Gago *et al.* (2013) se realiza una recopilación de los resultados de los principales artículos académicos sobre este tema, obteniendo que aunque el efecto sobre los precios de la energía de la introducción de impuestos es generalmente importante (cerca del 40 por 100 de las simulaciones muestran un incremento del precio superior al 20 por 100), el impacto sobre la demanda de estos productos es mucho menor (en aproximadamente el 70 por 100 de las simulaciones la demanda se reduce menos de un 5 por 100). En términos macroeconómicos, los efectos sobre el PIB, el empleo, el bienestar o el IPC son por lo general poco relevantes, siendo especialmente buenos para el empleo si los ingresos impositivos se destinan a reducir las cotizaciones a la Seguridad Social a través de una reforma fiscal verde. Asimismo, sus efectos ambientales también son positivos, logrando reducir las emisiones de CO₂ en la práctica totalidad de las simulaciones (95 por 100). Sin embargo, el hecho de que normalmente los productos energéticos sean bienes necesarios provoca que la mayoría de las simulaciones (un 77 por 100) muestren un impacto negativo sobre la distribución de la renta, si bien hay que tener cuidado a la hora de interpretar ese resultado porque, como ya se avanzó en la sección anterior, los efectos tienden a ser muy distintos dependiendo del tipo de consumo energético (los impuestos relacionados con el transporte suelen ser menos regresivos que los impuestos sobre los combustibles para calefacción, véase Ekins y Speck, 2011) o el territorio de aplicación del impuesto, además de poder existir importantes diferencias dentro de cada grupo de renta.

En el caso español, la evidencia empírica existente también muestra las potencialidades de

los impuestos energético-ambientales. Así, Labandeira y Labeaga (1999) simulan un impuesto sobre el CO₂, obteniendo que tiene una elevada capacidad recaudatoria debido a una cierta rigidez en la reducción de emisiones, si bien los efectos serían mayores si se emplease un impuesto eléctrico asociado a las emisiones de óxidos de azufre (SO₂) (Labandeira y Labeaga, 2000). Labandeira *et al.* (2004, 2005) analizan los efectos de introducir un impuesto sobre el CO₂ de 12 euros/tonelada, observando que esta política permitiría reducir significativamente las cotizaciones sociales, sin apenas efectos sobre el PIB y la distribución de la renta, al mismo tiempo que se lograría una reducción significativa en las emisiones. Por su parte, Manresa y Sancho (2005) simulan los efectos de un incremento del 15 por 100 en los impuestos sobre los productos petrolíferos y del 10 por 100 en los impuestos sobre los productos energéticos. En el primer caso los efectos son pequeños, pero en el segundo observan una importante reducción en las emisiones de CO₂, que iría acompañada de una ligera reducción en el empleo, a menos que la recaudación se destinase a reducir las cotizaciones sociales. Por su parte, Labandeira *et al.* (2007) analizan el efecto de un incremento del 20 por 100 en la fiscalidad sobre la energía, destinando la recaudación a reducir el IVA aplicado sobre los demás productos. En este caso obtienen un pequeño incremento en el PIB y una mejora de la progresividad, así como pequeños efectos sobre el empleo y una reducción importante de las emisiones. Mientras, Pestana y Prieto-Rodríguez (2008) analizan los efectos de un incremento en la fiscalidad sobre los combustibles, destinando su recaudación a suprimir el IVA sobre

el transporte público, obteniendo una pequeña reducción en el nivel de bienestar y ligeros efectos regresivos. Más recientemente, Labandeira y Rodríguez (2010) simulan la extensión de la señal de precios a toda la economía en búsqueda de una mayor neutralidad y observan con claridad sus propiedades coste-eficientes. Finalmente, Gallastegui *et al.* (2011) analizan el efecto de complementar el mercado europeo de comercio de emisiones con impuestos energéticos sobre los sectores no cubiertos por este, obteniendo que si se quieren reducir las emisiones al mínimo coste los impuestos sobre las emisiones deben ser mayores que la fiscalidad genérica sobre la energía.

Sin embargo, a pesar de toda esa evidencia favorable y a la relevancia de estos tributos a nivel internacional, España presenta un comportamiento relativamente anómalo en este ámbito. Al menos en un contexto europeo, la fiscalidad energético-ambiental es comparativamente baja por los reducidos niveles impositivos de uno de sus principales componentes: la imposición de los carburantes de automoción. Por otro lado, la experiencia española tiene un segundo hecho diferencial: su fuerte carácter subcentral. Esto ha generado diversas disfunciones en el caso español por un mal diseño e implantación de muchas de estas figuras energético-ambientales.

La fiscalidad energético-ambiental española ha estado fundamentalmente asociada a motivos recaudatorios, incorporando los argumentos ambientales solo de forma indirecta y bastante limitada. Aun así, el peso de los impuestos energéticos en el precio final de estos productos en España se sitúa por debajo de la

media europea (Labandeira, 2011), a pesar de que la armonización europea de la imposición especial y su importante papel recaudatorio la lleven al entorno del 4 por 100 de los ingresos tributarios totales. De hecho, la fiscalidad energética en España ha ido reduciendo su peso en términos reales en los últimos años, lo que refleja un limitado interés y atención hacia este tipo de figuras por parte del gobierno central, el responsable de la definición y gestión de gran parte de estos tributos.

Precisamente ese desinterés del gobierno central por la fiscalidad ambiental fue aprovechado por las comunidades autónomas. La prohibición por ley de gravar hechos imponible ya utilizados por otras administraciones, dada la tardía aparición de las comunidades autónomas, provocó que estas se tuviesen que concentrar con tributos de naturaleza regulatoria y en particular de naturaleza ambiental. Así, los primeros impuestos ambientales que introdujeron las comunidades autónomas estaban relacionados con las emisiones de residuos líquidos. A continuación vinieron los impuestos sobre instalaciones con incidencia ambiental que, sin embargo, tenían una finalidad recaudatoria y escasos objetivos ambientales, por lo que se enfrentaron a numerosos problemas legales y en varias ocasiones fueron declarados inconstitucionales. Fue a mediados de la década de los noventa cuando se introdujeron los primeros impuestos de naturaleza energético-ambiental, gravando emisiones contaminantes y productos y procesos energéticos. Posteriormente aparecieron los impuestos sobre el depósito de residuos peligrosos y sobre las tecnologías renovables de generación eléctrica, lo que acentuó todavía más

las incursiones tributarias autonómicas en el ámbito energético.

Muchos de los impuestos energético-ambientales de las comunidades autónomas, no obstante, han perseguido fines fundamentalmente recaudatorios que llevaron a una asignación jurisdiccional dudosa y/o a unos muy limitados efectos incentivadores desde el punto de vista ambiental (Labandeira *et al.*, 2009). Si a esto añadimos la incapacidad para promover el desarrollo de tecnologías limpias, por su reducido efecto incentivador y una fragmentada aplicación territorial, y las distorsiones generadas en el mercado energético español, el resultado neto de esta experiencia es cuando menos discutible.

Diversas son las razones que pueden explicar la primera de las paradojas españolas con la imposición energético-ambiental, desde fenómenos de inercia fiscal hasta una evolución alcista de los precios de los bienes energéticos, que hacen difícil para los decisores políticos proceder a subidas fiscales en este ámbito. En Hanemann *et al.* (2011) y Loureiro *et al.* (2013) intentamos identificar alguna de las posibles causas explicativas de la divergencia entre los positivos resultados económicos y distributivos de la literatura académica y las abundantes aplicaciones internacionales respecto a la persistencia de una baja tributación energético-ambiental en España desde comienzos de los noventa. En estos trabajos observamos que los ciudadanos españoles están dispuestos a pagar más por la electricidad y los carburantes de automoción cuando se enfrentan a un paquete de política que incluye tanto la promoción de tecnologías no carbónicas como la protección frente a posibles beneficios extraordina-

rios de los suministradores energéticos. Esto es, la posible paradoja española se pudo haber debido a una importante oposición social ante propuestas fiscales en el campo energético-ambiental que no incorporaban algunos atributos muy relevantes para los contribuyentes.

No obstante, es necesario huir de explicaciones triviales o unívocas porque probablemente hay otras muchas cuestiones que hay que tener en cuenta a la hora de comprender el caso español. En la sección siguiente nos ocupamos de varios factores limitativos de la imposición energético-ambiental, en particular de los efectos negativos sobre la competitividad económica (muy citados por los decisores políticos españoles durante las dos últimas décadas), y de la distribución de la carga fiscal y las percepciones sobre subidas fiscales y reformas fiscales verdes. También reflexionamos sobre el recorrido recaudatorio que permiten estos tributos para, de ese modo, facilitar recomendaciones normativas más realistas para España.

IV. LÍMITES A LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL

1. Competitividad

La aplicación de impuestos energético-ambientales puede dar lugar a efectos indeseados sobre la competitividad de algunos sectores, especialmente en aquellas industrias intensivas en energía que están expuestas a la competencia internacional y que tienen una capacidad limitada de reacción a corto y medio plazo. La competencia ejercida por parte de empresas ubicadas en países en los que no se aplica el impuesto puede provocar que las empre-

sas locales no tengan capacidad de transferir a precios dicho impuesto (y, por tanto, no puedan incorporar la externalidad en los precios), con lo que no se conseguirán los objetivos incentivadores ambientales que constituyen la razón de ser de este tipo de figuras. Además, los agentes podrían optar por cambiar la localización de su actividad a otros países en los que no existan estos impuestos, con lo que se produciría una pérdida de recursos y puestos de trabajo sin que en muchos casos (bienes ambientales supranacionales) se consiguiesen mejoras ambientales.

Para solucionar este problema, la mejor alternativa sería armonizar los impuestos a nivel global, si bien existen muchas dificultades para lograr acuerdos internacionales en áreas como la de la mitigación del cambio climático. Otras alternativas serían utilizar ajustes fiscales en frontera, de modo que se igualase la carga fiscal de todos los productos (mediante devoluciones de impuestos a las exportaciones e impuestos a las importaciones) o introducir directamente los impuestos sobre el consumo, en lugar de gravar la producción (Gago *et al.*, 2013). Sin embargo, estos procedimientos también pueden ser difíciles de aplicar en la práctica, por lo que normalmente se han utilizado exenciones fiscales o subsidios a estos sectores. En este caso, es importante diseñar estos mecanismos de modo que garanticen un funcionamiento efectivo y eficiente de la política correctora. Así, los impuestos se podrían introducir de forma gradual en estos sectores o llevar asociados otros incentivos, de modo que no se penalizase internacionalmente a los sectores intensivos en energía y, al mismo tiempo, se incentivase la innovación.

2. Distribución de la carga fiscal

Es bien conocido que los hogares de rentas más bajas tienen un gasto en energía que es mayor en términos relativos que el de los hogares más ricos, de modo que aquellos soportan una mayor carga fiscal cuando se introducen impuestos energético-ambientales. Esta situación limita la aceptabilidad social y la viabilidad política de estos impuestos aunque, como ya avanzamos con anterioridad, la incidencia distributiva también depende de factores como el tipo de impuestos utilizados, las pautas de consumo y el nivel de desarrollo del país, o el destino que se le asigne a la recaudación que se obtenga. Así, los impuestos que gravan los vehículos privados y los carburantes son generalmente menos regresivos que los que se aplican sobre el consumo de electricidad y energía para calefacción en los hogares, en especial en los países en vías de desarrollo, donde los hogares de rentas más bajas no poseen vehículos propios (De Mooij *et al.*, 2012). De hecho, en casi toda América Latina la fiscalidad sobre los vehículos puede tener un impacto neutro o incluso progresivo (Peters, 2012).

Con respecto al destino de la recaudación obtenida con el impuesto, la literatura muestra que si se opta por una devolución mediante transferencias de suma fija los grupos de menor renta serán los más favorecidos, de modo que se lograría una situación más progresiva pero menos eficiente debido a la reducción de la renta disponible global. Por el contrario, si se destina a reducir las cotizaciones sociales se incrementaría la renta disponible del conjunto de hogares, logrando una situación más eficiente aunque peor distribuida entre grupos

(CE, 2011). Otros trabajos recalcan la importancia de la fase de diseño. Así, González (2012) muestra que la introducción de un impuesto sobre las emisiones de CO₂ en México lograría una mayor reducción de las emisiones de carbono con menores efectos distributivos negativos si el reciclaje recaudatorio se dirigiese a los productos alimenticios. Por su parte, Chiroleu-Assouline y Fodha (2012) señalan que si se modificasen las características de progresividad del sistema se podría introducir un impuesto sobre las emisiones de CO₂ que lograse mejoras paretianas, atribuyendo el fracaso de ciertas propuestas fiscales en Francia al deficiente diseño y la mala comprensión del proceso de reciclaje.

En resumen, los problemas distributivos requieren del empleo de mecanismos compensatorios para lograr que las rentas más bajas puedan mantener su situación o incluso mejorarla. Así, Preston *et al.* (2013) analizan el esquema compensatorio necesario para gravar las emisiones de CO₂ en Reino Unido y proteger a los hogares de menores rentas. En este caso, mediante un paquete compensatorio con diversos mecanismos del IRPF, las familias de rentas más bajas pueden acabar en una situación global mejor, con más ganadores que perdedores. Por su parte, Álvarez *et al.* (2013) definen un esquema compensatorio para España que permite reducir y/o anular los impactos distributivos de distintos escenarios de fiscalidad energético-ambiental y reforma fiscal verde, al que nos referiremos en el siguiente apartado. Asimismo, Speck (2013), en su revisión sobre experiencias previas, concluye que el objetivo de corrección de los efectos regresivos de la fiscalidad energético-ambiental es alcanzable.

3. Visibilidad

La visibilidad es la capacidad del impuesto para ser percibido por parte de los contribuyentes, que obviamente reaccionarán más ante los impuestos con mayor visibilidad (Goldin y Homonoff, 2013). Dado que el principal objetivo de la fiscalidad energético-ambiental es conseguir cambios en el comportamiento de los agentes, es necesario que estos perciban el impuesto. No obstante, la economía del comportamiento señala que los agentes imperfectamente racionales no perciben los impuestos de forma adecuada, de modo que el nivel de visibilidad de los impuestos es, hasta cierto punto, una variable de elección de los decisores políticos (Congdon *et al.*, 2009). Por tanto, nos encontramos de nuevo ante un *trade-off*: los decisores podrían tratar de reducir el grado de visibilidad del tributo energético-ambiental para lograr una mayor aceptación social, aunque sus objetivos ambientales pueden verse perjudicados de no percibir los agentes el impuesto adecuadamente.

Por otro lado, la diferente visibilidad de los cambios fiscales asociados a una reforma fiscal verde puede generar procesos de bloqueo incluso por agentes en teoría beneficiados por el cambio fiscal. Esto puede deberse a que una subida del precio de los productos energéticos es más visible para los contribuyentes que una reducción equivalente de cotizaciones sociales u otros esquemas compensatorios. Además del evidente bloqueo por parte de los perdedores netos en este tipo de paquetes fiscales (productores y/o consumidores), la diferente visibilidad de las medidas fiscales puede explicar la ya mencionada divergencia entre

los (positivos) resultados previstos *ex ante* y la aplicación real del paquete.

4. Aspectos recaudatorios

Ya mencionamos con anterioridad los límites recaudatorios de la imposición energético-ambiental, que se ha estabilizado durante los últimos años en el mundo avanzado. Estos límites se deben, fundamentalmente, a los efectos contractivos de diversas políticas energético-ambientales, incluyendo la propia imposición ambiental, sobre la base imponible de estas figuras. Una creciente eficiencia energética en el ámbito residencial o del transporte, el cambio modal, la irrupción de nuevas tecnologías de transporte o la extensión descentralizada de las opciones renovables son todos factores que inciden en este fenómeno. La alternativa, por supuesto, es compensar esta reducción intensiva de las bases con su extensión (a través de procesos de crecimiento económico o de los denominados «efectos rebote», por ejemplo) y con la subida de los tipos impositivos. Sin embargo, la modificación de los tipos tiene sus límites puesto que un proceso indefinido de esas características llevaría a disfunciones en términos de neutralidad y de aceptabilidad social, tal y como apuntamos en la sección II. Una alternativa obvia a estas correcciones de tipos podría venir por la innovación tributaria, en especial en el ámbito del transporte. Nueva tributación ambiental sobre el uso de los vehículos, o impuestos que graven los consumos y emisiones implícitos en las exportaciones o sobre la ineficiencia energética de bienes o producto podrían mitigar los límites recaudatorios de la imposición energético-ambiental (Hanemann *et al.*, 2013; Gago *et al.*, 2013).

V. ¿UNA ALTERNATIVA FISCAL PARA ESPAÑA?

Hasta el momento hemos intentado comprender por qué la experiencia española con la imposición ambiental es anómala, al menos cuando se compara con la de los principales países de nuestro entorno. *A priori* los impuestos energético-ambientales podrían haber sido una opción preferente en la resolución de la crisis fiscal española, dado su nivel comparativamente bajo, sus grandes potencialidades fiscales, la elevada dependencia energética española y los problemas ambientales locales y globales asociados a las emisiones contaminantes españolas (Labandeira, 2011). Sin embargo, la realidad ha demostrado la renuencia de los decisores políticos a utilizar esta alternativa tributaria a pesar, también, de la evidencia académica existente y de las reiteradas recomendaciones de la Comisión Europea y otras instituciones internacionales. En este trabajo hemos intentado apuntar algunas posibles razones que pueden explicar esta situación, desde la oposición social a paquetes fiscales energético-ambientales genéricos, la posible conformación de mayorías de bloqueo incluso en paquetes aparentemente atractivos, y las preocupaciones distributivas y sobre la competitividad.

En todos los casos anteriores, sin embargo, es posible definir vías para sortear los distintos escollos: desde la conformación de paquetes fiscales socialmente viables, la consideración de los aspectos distributivos dentro y fuera de la imposición energético-ambiental (mediante compensaciones, por ejemplo, a los grupos más afectados), la definición de mecanismos fiscales protectores (ajustes en frontera) o sistemas de exención para aquellos

sectores más afectados en su capacidad de competir a nivel internacional, y la provisión de abundante información para que los agentes sean completamente conscientes de las opciones fiscales a que se enfrentan (con una visibilidad adecuada, tanto para fomentar la reacción al impuesto como para comparar el pago energético-ambiental con las posibles compensaciones en otras figuras).

Asimismo, de querer progresar en el uso de la imposición energético-ambiental en España, sería conveniente seguir unas adecuadas pautas de diseño y aplicación de estas figuras. En la sección II hemos puesto mucho énfasis en esta cuestión, dadas las múltiples disfunciones que se observan en muchos de los tributos ambientales existentes en nuestro país (especialmente en el ámbito autonómico). La búsqueda de la efectividad, neutralidad, coordinación administrativa y la consideración de las interacciones y sinergias con otros instrumentos energéticos, ambientales y fiscales son asuntos especialmente relevantes para el correcto uso de estas figuras.

En Gago y Labandeira (2013) sugerimos que un uso más intenso de la fiscalidad energético-ambiental ha de pasar obligatoriamente por una mayor tributación de los carburantes de automoción. Aunque esta fuente de ingresos puede ser insostenible en el largo plazo, tal y como avanzamos en la sección precedente, en el corto y medio plazo puede suministrar importantes recursos fiscales. Las simulaciones de Labandeira (2011) y Vivid Economics (2012), en el marco de la propuesta de la Directiva europea sobre fiscalidad energética armonizada, apuntan a recaudaciones nada despreciables: entre aproxima-

damente 2.000 y 10.000 millones de euros por año dependiendo de los niveles mínimos acordados y del horizonte temporal. Cifras que son perfectamente comparables con los cambios fiscales de mayor calado introducidos desde 2010 en España en el IVA o el IRPF. Un esfuerzo fiscal, por otro lado, no muy alejado del realizado por Grecia o Italia en este ámbito y en periodos de tiempo muy limitados con objetivos de consolidación fiscal.

¿Cómo introducir esta subida impositiva en el sistema fiscal español? Parece evidente que en momentos como el actual una buena parte de la recaudación ha de dedicarse a objetivos de consolidación y, por ello, una reforma fiscal verde convencional parece poco recomendable. Parte de la recaudación, en todo caso, podría utilizarse para mitigar problemas de naturaleza distributiva: en Álvarez *et al.* (2013) observamos que una reserva de menos del 20 por 100 de la recaudación tributaria a compensaciones distributivas podría situar a las decimas más bajas en una situación económica igual o mejor que antes de la reforma. Además, otra parte de la recaudación podría dedicarse al fomento de fuentes de energía renovables o a inversiones en eficiencia energética, tan necesarias hoy en nuestro país. Finalmente, podría renunciarse a cierta recaudación para poder ofrecer exenciones tributarias a ciertos sectores con el objetivo de proteger su capacidad competitiva internacional.

Una segunda cuestión muy relevante tiene que ver con la solución de las disfunciones generadas por la tributación energético-ambiental autonómica. En Gago y Labandeira (2013) planteamos tres propuestas para resolver estos problemas a través

de: 1) la asignación jurisdiccional de estos tributos de la forma más eficiente posible, intentando garantizar que la administración responsable tenga la extensión geográfica más ajustada al problema ambiental considerado, y que los posibles efectos distorsionadores y de competitividad se vean minimizados; 2) una adecuada distribución de la recaudación obtenida entre las administraciones central y subcentrales, que permita avanzar en la solución de los problemas detectados; y 3) el establecimiento de guías comunes para la definición e implantación de los impuestos ambientales subcentrales para evitar disfunciones y conseguir maximizar sus efectos incentivos estáticos y dinámicos.

Las dos primeras recomendaciones sugieren reservar buena parte de la imposición energético-ambiental a la administración central, con compensación recaudatoria a las unidades subcentrales (otra razón, por tanto, para no introducirla en un esquema de reforma fiscal verde), y concentrar la actuación tributaria ambiental de las comunidades autónomas y municipios en la gestión de los residuos sólidos y líquidos. Estos últimos impuestos ambientales, además de ser muy necesarios para la gestión coste-eficiente de los crecientes problemas ambientales en esas áreas, podrían suministrar elevados ingresos fiscales a las haciendas subcentrales.

Aunque las grandes oportunidades fiscales energético-ambientales se encuentran en el ámbito de los carburantes de locomoción, el campo de actuación en la imposición ambiental es bastante más amplio. Impuestos sobre las emisiones de SO₂ u óxidos de nitrógeno (NOx) han sido opciones bastante comunes

en otros países, junto a otras figuras como las que gravan las emisiones de la aviación. En el ámbito del transporte se encuentra, por supuesto, la ya mencionada tributación sobre el uso de los vehículos, quizá una de las fuentes recaudatorias en el futuro y remedio a la erosión de las bases imponibles en ese ámbito. Finalmente, nuevos impuestos sobre la ineficiencia energética del stock residencial o de transporte pueden jugar un papel incentivador y dotar de recursos a fondos para el fomento de la eficiencia energética.

NOTA

(*) Los autores agradecen la financiación del Ministerio de Economía y Competitividad a través del proyecto de investigación ECO2009-14586-C2-01 y reconocen las aportaciones y sugerencias de sus colaboradores en estos ámbitos, en particular José M. Labeaga, Pedro Linares, Xiral López-Otero, Fidel Picos y Miguel Rodríguez Méndez. Los errores u omisiones son, no obstante, de su única responsabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ, X.C.; GAGO, A.; GONZÁLEZ, X.M.; LABANDEIRA, X.; PICOS, F., y RODRÍGUEZ, M. (2013), «Consolidación fiscal y reforma tributaria: nuevas opciones para España», en S. LAGOPEÑAS y J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (Dir.), *La Consolidación Fiscal en España: el Papel de las Comunidades Autónomas y los Municipios (Experiencias, Retos y Perspectivas)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- CHIROLEU-ASSOULINE, M., y FODHA, M. (2012), «From regressive pollution taxes to progressive environmental tax reforms». *WP 2012.48*. Centre d'Economie de la Sorbonne.
- CONGDON, W.; KLING, J., y MULLAINATHAN, S. (2009), «Behavioral economics and tax policy», *National Tax Journal*, 62: 375-386.
- COURCHENE, T., y ALLAN, J. (2008), «Climate change: The case for a carbon tariff/tax», *Policy Options*, marzo: 59-64.
- DE MOOI, R.; PARRY, I.W.H., y KEEN, M. (2012), *Fiscal Policy to Mitigate Climate Change. A Guide for Policymakers*, IMF, Washington D.C.
- DRUCKMAN, A., y JACKSON, T. (2009), «The carbon footprint of UK households 1990-2004: A socio-economically disaggregated,

<p>quasi-multiregional input-output model», <i>Ecological Economics</i>, 68: 2066-2077.</p> <p>EKINS, P., y SPECK, S. (Eds.) (2011), <i>Environmental Tax Reform: A Policy for Green Growth</i>, Oxford University Press, Oxford.</p> <p>EUROPEAN COMMISSION (CE) (2011), <i>Taxation trends in the European Union</i>, Publications Office of the European Union, Bruselas.</p> <p>— (2013), <i>Taxation Trends in the European Union. 2013 Edition</i>, Publications Office of the European Union, Bruselas.</p> <p>GAGO, A.; HANEMANN, M.; LABANDEIRA, X., y RAMOS, A. (2013), «Climate change, buildings and energy prices», en R. FOUQUET (Ed.), <i>Handbook on Energy and Climate Change</i>, Edward Elgar, Cheltenham.</p> <p>GAGO, A., y LABANDEIRA, X. (1999), <i>La Reforma Fiscal Verde. Teoría y Práctica de los Impuestos Ambientales</i>, Mundi-Prensa, Madrid.</p> <p>— (2013), «El informe Mirrlees y la imposición ambiental en España». <i>WP 13/2013</i>. Economics for Energy.</p> <p>GAGO, A.; LABANDEIRA, X., y LÓPEZ-OTERO, X. (2013), «A panorama on energy taxes and green tax reforms». <i>WP 08/2013</i>. Economics for Energy.</p> <p>GALLASTEGUI, M.C.; GONZÁLEZ-EGUINO, M., y GALARRAGA, I. (2011), «Cost effectiveness of a combination of instruments for global warming: A quantitative approach for Spain», <i>SERIEs</i>, 3: 111-132.</p> <p>GOLDIN, J., y HOMONOFF, T. (2013), «Smoke gets in your eyes: Cigarette tax salience and regressivity», <i>American Economic Journal: Economic Policy</i>, 5: 302-336.</p> <p>GONZÁLEZ, F. (2012), «Distributional effects of carbon taxes: The case of Mexico», <i>Energy Economics</i>, 34: 2102-2115.</p> <p>HANEMANN, M.; LABANDEIRA, X., y LOUREIRO, M. (2011), «Climate change, energy and social preferences on policies: Exploratory evidence for Spain», <i>Climate Research</i>, 48: 343-348.</p>	<p>— (2011), «Preferencias Sociales sobre Políticas de Cambio Climático: Evidencia para España», <i>WP 03/2011</i>, Economics for Energy.</p> <p>LABANDEIRA, X. (2011), «Nuevos entornos para la fiscalidad energética», <i>Información Comercial Española. Revista de Economía</i>, 862: 57-80.</p> <p>— (2013), «Fiscalidad y Sostenibilidad», en F. BECKER, L. CAZORLA, y J. MARTÍNEZ-SIMANCAS (Eds.), <i>Los Tributos del Sector Eléctrico</i>, Aranzadi, Madrid.</p> <p>LABANDEIRA, X., y LABEAGA, J.M. (1999), «Combining input-output and microsimulation to assess the effects of carbon taxation on Spanish households», <i>Fiscal Studies</i>, 20: 303-318.</p> <p>— (2000), «Efectos de un impuesto sobre las emisiones de SO₂ del sector eléctrico», <i>Revista de Economía Aplicada</i>, 22: 5-32.</p> <p>LABANDEIRA, X.; LABEAGA, J.M., y RODRÍGUEZ, M. (2004), «Green tax reforms in Spain», <i>European Environment</i>, 14: 290-299.</p> <p>— (2007), «Microsimulation in the analysis of environmental tax reforms: An application for Spain», en A. SPADARO (Ed.), <i>Microsimulation as a Tool for the Evaluation of Public Policies: Methods and Applications</i>, Fundación BBVA, Madrid.</p> <p>LABANDEIRA, X.; LEÓN, C., y VÁZQUEZ, M.X. (2006), <i>Economía Ambiental</i>, Pearson Educación, Madrid.</p> <p>LABANDEIRA, X.; LÓPEZ-OTERO, X., y PICOS, F. (2009), «La fiscalidad energético-ambiental como espacio fiscal para las comunidades autónomas», en S. LAGO-PEÑAS y J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (Eds.), <i>La Asignación de Impuestos a las Comunidades Autónomas: Desafíos y Oportunidades</i>, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.</p> <p>LABANDEIRA, X., y RODRÍGUEZ, M. (2010), «Wide and narrow approaches to national climate policies: A case study for Spain», <i>Climate Policy</i>, 10: 51-69.</p> <p>LABANDEIRA, X.; RODRÍGUEZ, M., y LABEAGA, J.M. (2005), «Análisis de eficiencia y equidad de</p>	<p>una reforma fiscal verde en España», <i>Cuadernos Económicos de ICE</i>, 70: 207-225.</p> <p>LINARES, P., y LABANDEIRA, X. (2010), «Energy efficiency. Economics and policy», <i>Journal of Economic Surveys</i>, 24: 573-592.</p> <p>LOUREIRO, M.; LABANDEIRA, X., y HANEMANN, M. (2013), «Transport and low-carbon fuel: A study of public preferences in Spain», <i>Energy Economics</i>, 40: S126-S133.</p> <p>MANRESA, A., y SANCHO, F. (2005), «Implementing a double dividend: Recycling ecotaxes towards lower labour taxes», <i>Energy Policy</i>, 33: 1577-1585.</p> <p>NEWBERY, D. (2005), «Why tax energy? Towards a more rational policy», <i>Energy Journal</i>, 26: 1-40.</p> <p>OECD/EEA (2013), <i>OECD/EEA Database on Instruments used for Environmental Policy and Natural Resources Management</i>. Disponible en: http://www2.oecd.org/econinst/queries/.</p> <p>PESTANA, C., y PRIETO-RODRÍGUEZ, J. (2008), «A revenue-neutral tax reform to increase demand for public transport services», <i>Transportation Research Part A: Policy and Practice</i>, 42: 659-672.</p> <p>PETERS, S. (2012), «The role of green fiscal mechanisms in developing countries: Lessons learned». Technical Notes 364. Inter-American Development Bank.</p> <p>PRESTON, I.; WHITE, V.; BROWNE, J.; DRESNER, S.; EKINS, P., y HAMILTON, I. (2013), <i>Designing Carbon Taxation to Protect Low-Income Households</i>, Joseph Rowntree Foundation, York.</p> <p>SPECK, S. (2013), «Carbon taxation: Two Decades of Experience and Future Prospects», <i>Carbon Management</i>, vol. 4(2): 171-183.</p> <p>STERNER, T. (Ed.) (2011), <i>Fuel Taxes and the Poor</i>, RFF Press, Washington D.C.</p> <p>VIVID ECONOMICS (2012), <i>Carbon Taxation and Fiscal Consolidation: The Potential of Carbon Pricing to Reduce Europe's Deficits</i>. Preparado para European Climate Foundation y Green Budget Europe, Londres.</p>
--	---	---

Resumen

Este artículo estudia algunas cuestiones críticas relacionadas con la eficiencia de las administraciones tributarias, especialmente en el caso de la Agencia Tributaria española: autonomía, estructura, estrategia, planificación, organización, dimensionamiento, cumplimiento voluntario, fraude fiscal. El artículo analiza medidas para lograr una mayor integración entre las estrategias de las administraciones tributarias nacionales e internacionales, reforzar las actuaciones preventivas, en especial acerca de las nuevas empresas, y mejorar la seguridad jurídica mediante resoluciones interpretativas vinculantes y *rulings*.

Palabras clave: administración tributaria, eficiencia, cumplimiento voluntario, control tributario, fraude fiscal, España.

Abstract

This paper discusses some key issues related to the efficiency of tax administrations, especially in the case of the Spanish Tax Agency: autonomy, structure, strategy, planning, organization, dimension, voluntary compliance, tax gap and tax control. The paper analyses measures to achieve greater integration between the strategies of international and national tax administrations, strengthening preventive actions, especially about the new businesses, and improve legal security by binding general resolutions and *rulings*.

Key words: tax administration, efficiency, voluntary compliance, tax control, tax gap, Spain.

JEL classification: H11, H21, H26, H71.

LA GESTIÓN DE LOS IMPUESTOS: EN BUSCA DE UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EFICIENTE

Jesús GASCÓN CATALÁN

Inspector de Hacienda del Estado

I. INTRODUCCIÓN

La frase se ha convertido en un clásico: «Un sistema tributario vale lo que valga la administración tributaria encargada de aplicarlo» (Musgrave, 1991).

La aplicación del sistema tributario necesita una administración tributaria eficaz y eficiente. Tanto es así que en los países en desarrollo se ha dicho durante mucho tiempo que las administraciones tributarias eran la verdadera política fiscal (1), puesto que sus carencias gestoras suponían una clara restricción para la plena aplicación de los sistemas tributarios. Aunque esta afirmación sea cada vez menos cierta (BID, 2013a), es indudable la interrelación que existe entre la política tributaria y la gestión del sistema tributario. Por este motivo, en cualquier análisis riguroso del sistema tributario (Mirrlees, 2011) se deben considerar también los costes administrativos (y de cumplimiento) que su aplicación produce.

La preocupación por la eficiencia es cada vez mayor, la crisis económica no es ajena a ello. El reto es complejo: reducir las brechas de incumplimiento fiscal sin incrementar los costes administrativos derivados de la recaudación de los tributos y los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes (Comisión Europea, 2013).

La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo

Económico) continúa siendo el referente en la evaluación de las administraciones tributarias (OCDE, 2013a). Los aspectos que analiza en sus publicaciones anuales para comparar las administraciones tributarias entre sí son los siguientes:

— Aspectos institucionales, tales como la autonomía de la administración tributaria o su ámbito competencial.

— Modelo organizativo interno.

— Planificación estratégica, también en relación con la mejora del cumplimiento.

— Recursos humanos.

— Aspectos presupuestarios.

— Objetivos operativos.

— Administración electrónica.

— Intermediarios fiscales.

— Entorno jurídico.

La propia OCDE cita como metodología a seguir en la evaluación de las administraciones tributarias la contenida en los *Fiscal Blueprints* de la Unión Europea (Comisión Europea, 2007), que persiguen un doble objetivo: proporcionar información sobre buenas prácticas y recomendaciones a las administraciones tributarias, y servirles como herramienta para conseguir una rápi-

da identificación de sus fortalezas y debilidades. La primera versión de este documento (Comisión Europea, 1999), en la que colaboró la IOTA (Organización Intra-europea de Administración Tributaria), nació para servir de guía a las administraciones tributarias de los países candidatos al ingreso en la Unión Europea antes de la última gran ampliación. En cuanto a su metodología, los *Fiscal Blueprints* proporcionan un marco general de referencia y permiten evaluar la organización y las áreas operativas de la administración tributaria mediante preguntas sobre cada uno de los aspectos analizados (Monsalve, 2012).

Su estructura es la siguiente:

- Marco general, estructura y organización, y normativa tributaria.

- Recursos humanos y comportamiento (ética).

- Recaudación en periodo voluntario y ejecutivo. Control tributario. Cooperación administrativa y asistencia mutua. Fraude.

- Servicios a los contribuyentes. Derechos y obligaciones de los contribuyentes. Cumplimiento voluntario.

- Informática. Comunicaciones.

Existen otras herramientas de evaluación de las administraciones tributarias (2), dada la preocupación general por su eficacia y eficiencia (FMI, 2010; Crandall, 2010).

El objetivo de este artículo no es el análisis en profundidad de los documentos citados para teorizar sobre la administración tributaria óptima. Tampoco se trata

de aplicar de forma exhaustiva su metodología de evaluación a la administración tributaria española. Simplemente se tomará de referencia su estructura como guión para reflexionar en voz alta sobre las fortalezas y debilidades de la administración tributaria española.

En España cualquier referencia a la administración tributaria automáticamente se asocia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o Agencia Tributaria, en adelante), y ello es lógico puesto que se trata del principal órgano gestor y de control tributario de nuestro país. Con todo, aunque pueda parecer sorprendente, la Agencia *tan solo* administra en torno al 50 por 100 de los ingresos tributarios, correspondiendo el resto a la Seguridad Social, las administraciones tributarias autonómicas, incluidas las forales, y las locales.

Ante esta realidad, aunque el análisis se centrará en la AEAT, también nos referiremos a la imprescindible integración de estrategias entre las distintas administraciones gestoras.

II. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA Y SU VALORACIÓN EXTERIOR

La AEAT ha sido pionera en proyectos tan emblemáticos como la cesión de datos a los contribuyentes en los primeros años noventa para facilitarles la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), experiencia que diez años después permitió el envío masivo de borradores de declaración a los contribuyentes de dicho impuesto. También ha destacado por su

apuesta desde hace ya quince años por la presentación de las declaraciones tributarias por medios telemáticos.

Con estos antecedentes, no es de sorprender que en Estados Unidos se ponga a España como ejemplo, junto con los países nórdicos europeos, de que es posible simplificar los costes de cumplimiento del IRPF, frente a la realidad americana actual en la que todavía es válida la afirmación de Albert Einstein: «*The hardest thing to understand is the United States income tax system*» (Senado EE.UU., 2011).

Podría pensarse que la AEAT solo es reconocida por sus logros en el área de información y asistencia al contribuyente en la imposición personal. Sin embargo su valoración global es buena. La Comisión Europea (2013) analiza cada año cinco aspectos críticos para las administraciones tributarias de los Estados miembros: los costes administrativos de gestión del sistema tributario, los costes de cumplimiento, la deuda tributaria pendiente, la presentación telemática y el uso de la información de terceros para prestar servicios de asistencia. A partir de este análisis señala qué países tienen retos que afrontar en cada uno de dichos ámbitos y en qué casos, a la vista de los problemas detectados, el reto es general. Pues bien, España es uno de los ocho Estados miembros sin retos pendientes (3).

El análisis estaría incompleto si no se introdujera alguna referencia al control tributario y al fraude. En este caso, según la Comisión Europea, España sí tiene un reto global por delante en materia de economía sumergida y de empleo no declarado, pero, como luego veremos, incluso en este ámbito caben matices

y nuestro país se encuentra en el puesto 14 de la Unión Europea, si atendemos al porcentaje de economía sumergida estimado en los 28 Estados miembros y, además, frente a lo que intuitivamente podría esperarse, y siempre según la misma fuente, este porcentaje sigue una tendencia descendente en los últimos años (4).

Por otra parte, según la OCDE (2013a), la Agencia Tributaria española presenta un alto índice de eficiencia (5), ya que el coste presupuestario de la Agencia suponía en 2011 tan solo un 0,86 por 100 de los ingresos por ella gestionados. Solo los países nórdicos, Austria y Estados Unidos presentaban porcentajes más reducidos. De los grandes países europeos, Reino Unido lograba un porcentaje similar (0,83 por 100), mientras que las administraciones tributarias de Francia y Alemania, aun sin incluir en su ámbito las aduanas, se situaban en porcentajes muy superiores (1,2 y 1,4 por 100, respectivamente).

Si calculamos el coste de la administración tributaria española sobre el PIB, los resultados eran todavía más favorables a la Agencia Tributaria, puesto que su coste tan solo representaba un 0,13 por 100 del PIB frente al 0,237 por 100 que representaba la administración tributaria británica, el 0,226 por 100 de Francia y el 0,284 por 100 de Alemania.

Aunque resulte ilustrativa, la visión exterior de nuestra administración tributaria es insuficiente, así que hagamos directamente nuestro propio análisis crítico siguiendo, *mutatis mutandis*, el esquema que utiliza la OCDE para comparar entre sí las administraciones tributarias.

III. ASPECTOS INSTITUCIONALES

1. Modelo organizativo tipo Agencia

La mayor parte de las administraciones tributarias de los países de la OCDE (6) ostentan cierto margen de autonomía respecto del Ministerio de Finanzas. Desde abril de 2005, año en el que se produjo la integración efectiva de la gestión de los impuestos directos y de los impuestos indirectos en una sola administración tributaria en Reino Unido, todos los grandes países desarrollados y las principales economías emergentes, salvo la India, utilizan modelos integrados de administración tributaria. Adicionalmente, como sucede en el caso español, en doce Estados de la OCDE la gestión de los tributos internos y de las aduanas se residencia en una única organización.

El modelo Agencia proporciona mayor autonomía para que la administración tributaria diseñe su organización interna, planifique sus actuaciones y gestione adecuadamente sus presupuestos y su personal. Además, la integración en un solo ente de la gestión de los tributos internos y de las aduanas permite economías de escala y sinergias.

Para la OCDE, la implantación del modelo Agencia constituye un catalizador para el cambio en las administraciones tributarias y existe una clara percepción de su contribución a la mejora de los resultados, aunque sean complicadas las mediciones en términos de eficiencia y, todavía más, de eficacia (BID, 2013a).

La Agencia Estatal de Administración Tributaria española se constituyó de forma efectiva el 1 de enero de 1992. Siguiendo

su modelo, algunas comunidades autónomas (y entes locales) también han adoptado el modelo Agencia para sus administraciones tributarias. El cambio de modelo en las comunidades autónomas originó ciertas reticencias en un principio al mezclarse en el debate dos planos distintos (7): el deseo de algunas comunidades de dotar de mayor autonomía a sus administraciones tributarias, que es una decisión interna que únicamente debe interpretarse en términos de eficacia y eficiencia, y la discusión sobre cuál ha de ser el reparto de competencias entre la Agencia Estatal y las administraciones tributarias autonómicas, cuestión mucho más polémica tanto en términos políticos como gestores al estar directamente vinculada con el modelo de financiación territorial y la aplicación del principio de responsabilidad fiscal (Mut *et al.*, 2011). Hoy en día la existencia de Agencias autonómicas no es cuestionada, aunque el modelo territorial siga estando en el centro del debate.

2. Dependencia institucional

En España, la Agencia Estatal se integra en la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, y el secretario de Estado ostenta su Presidencia. Por su parte, el director general de la Agencia es nombrado por el Consejo de Ministros a propuesta del ministro. Existe, además, un Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria como órgano de participación en la Agencia Estatal de las comunidades autónomas de régimen común.

Esta dependencia del poder ejecutivo, a nuestro juicio, es ine-

vitante, puesto que la Hacienda Pública y la administración tributaria que la gestiona son parte consustancial de dicho poder.

Cabría pensar que el nombramiento de su presidente, de su director general, o de ambos, pudiera residenciarse en el Parlamento. No parece que en términos de independencia de la institución aportase gran cosa, ni siquiera si se exigiesen mayorías reforzadas; más bien sucedería lo contrario. Si tomamos como referencia el Tribunal Constitucional, el Consejo General del Poder Judicial, el Tribunal de Cuentas o los órganos reguladores, vemos que la participación del legislativo en el proceso de elección de los responsables de estos órganos da lugar al establecimiento de cuotas de poder entre los grupos políticos y reparto de puestos. Por tanto, con una fórmula de este tipo se incrementaría exponencialmente el riesgo de politización de un órgano que debe ser eminentemente técnico.

A pesar de la importancia que tiene la gestión del sistema tributario en el modelo de financiación territorial español, tampoco parece lógica la intervención del Senado en el proceso de designación de los altos representantes de la Agencia Tributaria, mientras el Senado sea una cámara de segunda lectura y no una verdadera cámara de representación territorial.

Cuestión distinta es el grado de control que las Cortes Generales efectúan en el funcionamiento de la Agencia Tributaria. La comparecencia de su director para dar cuenta de los resultados es una buena práctica que podría reforzarse, puesto que existe margen de mejora en los mecanismos para que las administraciones tributarias asuman y pre-

senten sus compromisos y rindan cuentas sobre sus estrategias, planes, objetivos operativos y resultados (8).

Resulta difícil encajar en el modelo español experiencias como la británica y la estadounidense, cuyas administraciones tributarias cuentan con Consejos de los que forman parte expertos externos a la organización (9). Una cosa es que haya órganos mixtos, como el Consejo para la Defensa del Contribuyente, con funciones de asesoramiento, y otra que un órgano mixto desempeñe tareas de alta dirección. Lo mismo sucede con los órganos de relación con la sociedad, como los foros de grandes empresas o de asesores fiscales, puesto que su papel es de cauce de interlocución, y no directivo. Algo parecido cabría decir de los órganos de control externos, cuyo papel evidentemente tampoco es directivo.

3. Integración de la Seguridad Social (10)

Uno de los aspectos más debatidos a nivel internacional en estos momentos es la integración o no en la administración tributaria de la gestión de las contribuciones a la Seguridad Social. En el ámbito de la OCDE, diecinueve de los 32 países analizados cuentan con administraciones específicas diferenciadas para gestionar dichas contribuciones, mientras que trece países han optado por el modelo integrado. Entre estos últimos se encuentran países tan significativos, cuando se habla de administraciones tributarias eficaces y eficientes, como Estados Unidos, Reino Unido, Holanda o Suecia. Podría pensarse que la decisión de integración se ve favorecida por el menor peso relativo en algunos países de las cotizaciones sociales

respecto del PIB, pero no es así. Es cierto que en Estados Unidos y Reino Unido las cotizaciones sociales representan tan solo un 5,7 y un 6,7 por 100 del PIB, frente al 12,1 por 100 de España o al 12,7 por 100 de media en la Unión Europea, pero en Holanda el porcentaje llega al 14,1 por 100. En cualquier caso, la OCDE subraya que en las dos últimas décadas la tendencia es a la integración y vaticina que en pocos años los modelos integrados pueden ser mayoritarios.

El Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional (FMI) ha analizado las principales ventajas para la integración. En primer lugar, la existencia de aspectos comunes en los procesos de gestión de los tributos y de las cotizaciones sociales como la necesidad de identificación de los contribuyentes, la presentación de declaraciones como fórmula para cumplir con unas y otras obligaciones, el cálculo a partir de las nóminas tanto de las retenciones como de las cotizaciones, la participación de las entidades financieras en la recaudación de los tributos y cotizaciones, así como la necesidad de controlar los incumplimientos en uno y otro caso. Adicionalmente, constituyen claras ventajas del modelo integrado el eficiente uso de los recursos públicos, la concentración de funciones en una administración especializada en la gestión de ingresos públicos coactivos y la reducción de los costes administrativos y de cumplimiento.

También ha analizado las ventajas e inconvenientes de la integración el Instituto Europeo de Seguridad Social a partir de la experiencia de varios países, entre otros Reino Unido y Holanda. En el caso británico, las ventajas que se subrayan son la eliminación de

duplicidades, la armonización y simplificación de los procedimientos como consecuencia de la integración y la optimización de la utilización del personal. Entre los inconvenientes, se citan las dificultades provocadas por los diferentes marcos normativos aplicables y el riesgo de que la administración tributaria no dedique toda la atención necesaria a las contribuciones sociales. En el caso holandés las ventajas que se han identificado son la simplificación de la gestión de las cotizaciones sociales, la reducción de los costes administrativos y de cumplimiento, y la eliminación de decisiones contradictorias entre ambos organismos. Entre las dificultades, destacan los problemas derivados de los procesos masivos necesarios para la migración y la integración de la información, y los que ha ocasionado la transferencia del personal.

En el caso español el debate no es sencillo. Las cotizaciones sociales representan casi un 40 por 100 de los ingresos tributarios, la financiación del sistema de pensiones está en fase de revisión y nuestra Seguridad Social se rige por el principio de caja única. No es, por tanto, una decisión que pueda adoptarse simplemente por razones gestoras. También Alemania, Francia e Italia gestionan separadamente las cotizaciones sociales.

Además, ya existen líneas de colaboración entre la administración tributaria y la de la Seguridad Social, como el Convenio de colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social en materia de intercambio recíproco de información y gestión de 2 de agosto de 2002 (*addenda* de 7 de abril de 2005) y el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, La-

boral y a la Seguridad Social de 5 de marzo de 2010.

Recientemente la OPIHE (Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado) ha propuesto integrar en una Agencia Tributaria Independiente la gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social, con un posible paso previo que consistiría en la consolidación de la información en una base de datos única y máxima coordinación entre ambos organismos (OPIHE, 2013).

En realidad, los problemas más complejos para cualquier integración administrativa en España son los relacionados con la política de recursos humanos, debido a la existencia de cuerpos especiales de funcionarios y, en ocasiones, diferencias retributivas significativas entre unos órganos y otros. En un contexto de restricciones presupuestarias, es un elemento disuasorio lo suficientemente fuerte como para no considerar la integración orgánica como una prioridad.

4. Integración en red de las administraciones tributarias

En cualquier caso, el futuro de las administraciones tributarias, Seguridad Social incluida, pasa por la integración porque la dispersión de la información en bases de datos distintas supone una clara pérdida de eficacia y eficiencia. La coordinación es una medida paliativa, no la solución. Sin embargo, un modelo integrado no tiene por qué dar lugar a un ente público único que sea el resultado de la fusión en él de todas las administraciones preexistentes, ya que cabe pensar en modelos de integración en red en los que las estrategias y la in-

formación sean compartidas, pero sin que sea necesario fusionar las estructuras administrativas ya existentes. Las administraciones tributarias tienen dos activos: su personal (11) y la información. Gestionar de forma integrada la información, soslayando los enormes problemas que plantean las integraciones de personal es, a mi juicio, la solución.

El desafío, no obstante, es considerable: la información se obtendría, se gestionaría y se explotaría sistemáticamente de acuerdo con procedimientos comunes y se soportaría en un único sistema de información con plena interoperabilidad entre las diferentes bases de datos integradas. La convergencia de los procedimientos sería no solo deseable sino inevitable, lo que exigiría también una fuerte convergencia normativa. La formación y la gestión del conocimiento serían un reto permanente. Con una planificación a medio plazo, los costes de transición serían asumibles y todo este proceso podría terminar suponiendo una fuerte reducción de costes administrativos y de cumplimiento.

La gobernanza (12) en red no es sencilla. La Unión Europea es un buen ejemplo de modelo imperfecto, pero en el caso de las administraciones tributarias estamos hablando de órganos gestores, no de sujetos políticos con intereses en ocasiones contradictorios. Las administraciones tributarias tienen objetivos claros: gestionar el sistema tributario, favorecer el cumplimiento voluntario, controlar el fraude. La convergencia primero y la integración de estrategias y objetivos después constituirían las dos fases del proceso.

Este modelo de integración en red es predicable no solo en el

ámbito interno de la administración del Estado (Agencia Tributaria, Catastro, Seguridad Social), sino también a nivel europeo y, por supuesto, en el ámbito doméstico, con las administraciones autonómicas y locales. Esta idea es plenamente compatible con la creación de consorcios de administraciones tributarias en los que cada administración conservaría su ámbito gestor propio, sin perjuicio de compartir la información y de fijar estrategias y objetivos comunes. Es muy destacable que en Alemania, país que según la Comisión Europea tiene ante sí un importante reto global con su administración tributaria, se estén planteando acuerdos entre el gobierno federal y las administraciones regionales para establecer objetivos vinculantes para todas las administraciones tributarias (13).

Desde el punto de vista teórico, resultan interesantes planteamientos como la creación de una Agencia Tributaria Europea o, a nivel español, de una Agencia Tributaria Integrada, pero parecen inviables salvo que se modifique radicalmente la arquitectura institucional europea y española.

5. Funciones no tributarias

Las administraciones tributarias no solo gestionan el sistema tributario y el aduanero, en muchas ocasiones prestan servicios no tributarios (14), como los registrales, la tramitación de beneficios sociales o dan soporte informático a planes gubernamentales no tributarios.

A nuestro juicio, el desarrollo de estas funciones constituye una anomalía, puesto que la gestión y el control de los tributos representa una carga de trabajo suficiente como para no dispersar en

múltiples tareas de todo tipo los esfuerzos de una organización, por definición, especializada en la aplicación del sistema tributario. Además, hay retos, como la lucha contra el fraude, en los que estamos muy lejos de conseguir resultados óptimos.

Detrás de este ejercicio de funciones impropias se encuentra el deseo de las instancias políticas de aprovechar la infraestructura y los potentes sistemas informáticos de las administraciones tributarias para cubrir las carencias de otros órganos administrativos. En el caso español, también para utilizar la amplia red de oficinas de la Agencia Tributaria a causa del cada vez más limitado despliegue territorial del Estado. Lo primero debería solucionarse, en el contexto de los planes de reforma de la administración, con un centro informático del Estado suficientemente desarrollado como para cubrir las necesidades de la administración general en el siglo XXI. Lo segundo con la progresiva sustitución de los puntos de atención presencial a los ciudadanos por el uso generalizado de medios telemáticos.

IV. MODELO ORGANIZATIVO INTERNO

1. Modelo organizativo mixto con base funcional

Desde el punto de vista organizativo interno, en la mayoría de las administraciones tributarias (OCDE, 2013a) se ha pasado de un modelo basado en la especialización por impuestos a un modelo organizativo por funciones, con segmentación, en ciertos casos, de los contribuyentes más importantes (15).

Para la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y adua-

nero, la Agencia Tributaria despliega un conjunto de actuaciones entre las que destacan las siguientes (AEAT, 2013):

- La gestión, inspección y recaudación de los impuestos cuya gestión corresponde al Estado, principalmente impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto de sociedades, impuesto sobre la renta de no residentes, impuesto sobre el valor añadido e impuestos especiales.

- La recaudación de ingresos propios de la Unión Europea.

- La gestión aduanera y la represión del contrabando, así como la seguridad en la cadena logística.

- La recaudación en vía ejecutiva de ingresos de derecho público de la Administración General del Estado y de los Organismos Públicos vinculados o dependientes de ella.

- La recaudación de determinadas deudas de entidades locales y comunidades autónomas, cuando así se haya acordado por convenio.

- Las actuaciones de asistencia, colaboración y cooperación con otros Estados miembros o países terceros con los que así se haya convenido para la aplicación de los tributos.

- La colaboración en la persecución de determinados delitos, fundamentalmente los delitos contra la Hacienda Pública, los delitos de contrabando y de blanqueo de capitales.

El modelo español es básicamente funcional y la Agencia Tributaria cuenta con departamentos de Inspección, Gestión, Recaudación y Aduanas e Im-

puestos Especiales. Sin embargo, los matices son muchos:

— En el caso del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales prima la especialización por razón de la materia y este departamento y sus servicios desarrollan funciones tanto de gestión como de inspección, pero no recaudatorias.

— El Departamento de Gestión y sus servicios territoriales ejercen funciones, excepto en el ámbito de aduanas e impuestos especiales, de información y asistencia a los contribuyentes y de control extensivo (además de controles intensivos de los contribuyentes que aplican regímenes objetivos de tributación).

— El Departamento de Inspección y sus servicios ejercen funciones, excepto en el ámbito de aduanas e impuestos especiales, de control intensivo y, además, de control extensivo respecto de las grandes empresas (a partir de seis millones de euros de volumen de operaciones).

— El Departamento de Recaudación se ocupa del cobro de las deudas tanto en periodo voluntario, incluida la gestión de aplazamientos y fraccionamientos, como en vía ejecutiva.

— Existe una Delegación Central de Grandes Contribuyentes, para las entidades más grandes (100 millones de euros de cifra de negocios) y determinadas personas físicas, en lo que constituye un claro ejemplo de segmentación de los principales contribuyentes, en línea con la tendencia internacional.

El modelo descrito es ciertamente complejo, aunque su arraigo en España es notorio y existe la tendencia a considerarlo

como inmutable. Sin embargo, no es un modelo universal, la adscripción del control extensivo y el intensivo, e incluso la recaudación en vía ejecutiva, a órganos distintos, no es la regla general, además en muchos países se identifica la función de gestión con la recaudación en periodo voluntario y se la diferencia claramente de la cobranza coactiva (16).

Podría pensarse en un modelo más integrado, pero no es sencillo, y no solo por la inercia histórica, los costes de transición o las incertidumbres que produciría el cambio de un modelo que ha funcionado razonablemente.

El elevado número de autoliquidaciones a gestionar y, en especial, el enorme número de devoluciones que genera el sistema tributario español aconsejan la existencia de un sistema de control extensivo potente que garantice un mínimo control, con apoyo informático, de todas las autoliquidaciones presentadas y de las devoluciones solicitadas. Y su interrelación con la información y asistencia es fructífera y ha permitido la implantación con éxito de proyectos complejos como el borrador de declaración.

Además, es indispensable contar con un área de la organización que ponga el énfasis en la lucha contra el fraude y que dedique sus esfuerzos al control intensivo (17). La unificación en un solo departamento del control tributario probablemente provocaría problemas de prioridades puesto que el control masivo tendría un papel residual en la estrategia del nuevo departamento.

Por otra parte, el modelo se encuentra en permanente evolución y ante los nuevos retos se buscan soluciones organizativas,

como por ejemplo con la creación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude y la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional. La aportación de valor de estos órganos centralizados no solo consiste en proporcionar resultados directos (fraude evitado incluido), sino también en dinamizar y normalizar la lucha contra el fraude en la red territorial de la Agencia Tributaria.

A pesar de su capacidad de adaptación, el principal problema del modelo organizativo español es la dificultad para conciliar las actuaciones de los distintos órganos funcionales en una estrategia conjunta, ya que, por decirlo de forma sencilla, Gestión trabaja con declaraciones, Inspección con contribuyentes y Recaudación con deudas.

El reto es lograr que Gestión tenga una visión global del contribuyente y que el perfil de cada uno de ellos sea un elemento determinante para evaluar el riesgo de las declaraciones, que Inspección pueda ultimar las actuaciones sobre las declaraciones de riesgo que Gestión no finalice, y que Gestión e Inspección adopten estrategias integradas que eviten que amplios segmentos de contribuyentes no sean objeto de atención prioritaria. Este es un grave problema en España puesto que la estructura empresarial está totalmente atomizada y nuestra administración es de tamaño reducido, y el punto fuerte de nuestro sistema de control, que es la capacidad de obtención y explotación sistemática de la información, es insuficiente para controlar el fraude en ámbitos respecto de los que no existe información o esta es muy parcial.

En el ámbito recaudatorio, además de la imprescindible coordinación con las áreas liquidado-

ras, la prioridad es la gestión rápida de la deuda reciente con aplicación de procedimientos normalizados para centrar las actuaciones individualizadas en los expedientes cualitativamente más importantes.

Con un sistema tributario más sencillo, menos incentivos fiscales y declaraciones a devolver, y un censo de empresarios o profesionales menos atomizado, el modelo organizativo interno de la Agencia Tributaria podría ser bien distinto, pero el modelo actual no es fruto del azar sino de la adaptación constante a una realidad compleja, así que dicho modelo, corrigiendo sus ineficiencias para hacerlo más integrado, en especial en las fases de planificación y selección de las actuaciones, parece la opción más aconsejable, al menos en tanto no se renueve la estrategia, puesto que los cambios organizativos deben ser la consecuencia y no la causa de los cambios estratégicos. Más adelante profundizaré en esta idea.

2. Red territorial

En julio de 2013 (AEAT, 2013), los servicios territoriales de la Agencia Tributaria estaban constituidos por diecisiete Delegaciones Especiales, 39 Delegaciones, 232 Administraciones, 36 de ellas de Aduanas.

Para incrementar la eficiencia, en el ámbito de la OCDE la tendencia es a la reducción del número de oficinas de pequeño tamaño y la concentración de funciones en las oficinas más grandes para lograr economías de escala. Las mejoras tecnológicas en el proceso de datos y la generalización de canales de prestación de servicios no presenciales facilitan la transición al

nuevo modelo con un menor despliegue territorial (18). El concepto de oficina asociada a un edificio con un rótulo en la puerta está en claro retroceso. Como se suele decir, la administración está en cualquier dispositivo electrónico con conexión a Internet. El reto es la transición al nuevo modelo, del que seguimos estando muy lejos, como puede observar por sí mismo cualquiera que se dé una vuelta por una oficina de la Agencia Tributaria en horario de atención al público.

El modelo territorial de la Agencia Tributaria está claramente condicionado por el Estado de las Autonomías, así el ámbito espacial de las diecisiete Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria coincide con el de las diecisiete comunidades autónomas. Desde el punto de vista de la eficiencia, no es el modelo ideal, pero no parece realista proponer su cambio a la vista de la importancia que tienen los tributos gestionados por la Agencia Tributaria en la financiación de las comunidades autónomas y los mecanismos de relación de estas con dicha Agencia, como los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria que existen en las quince Delegaciones Especiales cuyo ámbito territorial coincide con el de las quince comunidades autónomas de régimen común.

Con esta importante restricción, dos son las líneas de evolución del modelo (19) en el ámbito del control tributario: la regionalización plena de competencias dentro del ámbito de cada Delegación Especial para homogeneizar las actuaciones y lograr la máxima eficiencia posible en cada una de ellas, y su plena implicación con las estrategias y planes de los servicios centrales, en especial con los nuevos

órganos centralizados, para que la organización en su conjunto se adapte y responda a las nuevas prioridades. Sin olvidar, por supuesto, una cada vez mayor integración de la planificación y selección también en el ámbito territorial.

Por otra parte, el ciudadano no distingue entre administraciones. En Australia se aplica la estrategia *Whole of government*, de tal manera que determinados servicios pueden ser prestados por las oficinas de otras administraciones distintas de la tributaria (20). El reto de estas estrategias es hacerlas compatibles con la generalización de la atención no presencial al ciudadano. A nuestro juicio, en lugar de que todas las oficinas administrativas presten directamente todo tipo de servicios «propios» o «ajenos», sería más lógico que en cualquiera de ellas se pudiera explicar al ciudadano cómo puede realizar por sí mismo (en Internet) los trámites sencillos más habituales del conjunto de las administraciones públicas de acuerdo con un catálogo previamente acordado por todas ellas. Los Puntos de Información Catastral, oficinas autorizadas por la Dirección General del Catastro en distintas organizaciones públicas e instituciones, fundamentalmente en ayuntamientos, constituyen un precedente a considerar.

V. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

1. Estrategia y táctica

Para Clausewitz, la táctica es la disposición y la conducción de los combates, y la estrategia la combinación de los combates entre sí para el fin de la guerra.

Todas las administraciones tributarias desarrollan acciones

para favorecer el cumplimiento voluntario y prevenir y luchar contra el fraude fiscal. Para lograr la máxima eficacia, dichas acciones se deben integrar en una estrategia a medio y largo plazo. El día a día manda y en muchas ocasiones se suele confundir la táctica, por definición orientada a lo inmediato y condicionada por la coyuntura, con la estrategia (21).

La estrategia debe estar formalizada y seguir una metodología. Los *Fiscal Blueprints* consideran que en la planificación estratégica es esencial que las obligaciones y compromisos asumidos por la administración tributaria estén claramente trasladados a la misión, visión y objetivos de la organización (Comisión Europea, 2007).

En el caso español, se sigue en buena medida el modelo Kaplan-Norton (Kaplan *et al.*, 1992) de *Balanced Scorecard* (Cuadro de Mando), aun con ciertas especialidades.

La Agencia Tributaria, al describir su misión (AEAT, 2013), explica que tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, así como de aquellos recursos de otras administraciones públicas nacionales o de la Unión Europea, cuya gestión se le encomiende por ley o por convenio.

Desde la creación de la Agencia se han ido sucediendo los documentos estratégicos, de muy diverso alcance y presentación, el último de ellos el Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social de 2010. Sus antecedentes inmediatos son el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 y su actualización de 2008. Y todos los años se publican en el

Boletín Oficial del Estado las Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero.

El Plan para 2013 se estructura en tres grandes áreas: las actuaciones de comprobación e investigación sobre el fraude fiscal, el control del fraude en la fase recaudatoria, y la colaboración entre la Agencia Tributaria y las administraciones tributarias de las comunidades autónomas.

Por tanto, la Agencia Tributaria, históricamente, ha contado con una planificación estratégica plurianual y planes anuales. En cualquier caso, nos encontramos en un momento de encrucijada: la anunciada reforma del sistema tributario, la caída de la recaudación desde el comienzo de la crisis y la necesidad de incrementar los ingresos públicos, los cambios normativos en materia de lucha contra el fraude, la globalización económica y la internacionalización de la economía, la coordinación internacional contra los paraísos fiscales y la planificación fiscal agresiva. Todo ello hace aconsejable una reformulación de la planificación plurianual como revulsivo para el cambio en busca de la mayor eficacia y eficiencia posible en el nuevo entorno.

2. Los objetivos operativos: ¿factor de cambio o de resistencia al cambio?

Los objetivos más comunes (22) a cumplir por las administraciones tributarias en el ámbito de la OCDE son el importe de los ingresos a obtener en la gestión del sistema tributario, la disminución de la deuda tributaria pendiente, la reducción del fraude fiscal, la mejora de la satisfacción de los contribuyentes, la disminución de los costes de cumplimiento de las

obligaciones tributarias y la reducción de costes operativos o de plantilla. También se observa en las organizaciones un interés creciente por incrementar la transparencia.

En España, en las comparecencias parlamentarias y las declaraciones a los medios de comunicación de los altos cargos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se presenta a la Agencia Tributaria como una organización que cuenta con un sistema de dirección por objetivos y que mide sus resultados en términos recaudatorios y por el número de actuaciones de control realizadas, los porcentajes de presentación telemática conseguidos, los borradores y datos fiscales remitidos a los contribuyentes y las actuaciones de colaboración efectuadas con jueces y tribunales.

Por su parte, la Memoria 2012 de la Agencia Tributaria explica que el principal indicador de su actividad es la recaudación tributaria gestionada que, en términos líquidos, es decir, una vez practicadas las devoluciones procedentes, supuso 168.567 millones de euros en dicho ejercicio, un 4,2 por 100 más que el año anterior. También subraya el monto de la recaudación obtenida en 2012 por las actuaciones de prevención y control tributario y aduanero: 11.517 millones de euros, un 10 por 100 más que en 2011.

Como puede verse, los resultados se presentan en términos comparativos con los logrados el año anterior y en ambos casos se resalta el grado de variación (positivo en los últimos años). Respecto del primer indicador, cabe matizar que es la evolución de la economía, más que la actuación de la Agencia, el principal factor que explica las variaciones intera-

nuales. Respecto del segundo, aunque tiene un innegable valor como referencia, su presentación como indicador principal, casi exclusivo podría decirse, de los resultados directos obtenidos por la Agencia, a nuestro juicio, constituye un importante condicionante que dificulta modificar la estrategia de control de la organización, puesto que le obliga a ser conservadora en sus planteamientos, ya que la forma más segura de conseguir resultados similares a los del año anterior es hacer más o menos lo mismo con pequeñas mejoras.

3. Las estimaciones de la economía sumergida y el fraude

Las estimaciones del fraude miden la brecha de incumplimiento tributario (*tax gap*), bien con carácter general, bien para sectores de riesgo. Se realizan en doce de los 34 Estados miembros de la OCDE (23), entre otros en Estados Unidos, Reino Unido, Francia, Bélgica o Dinamarca. En la gran mayoría de ellos, dichos estudios son públicos (de los países citados no lo son en Francia).

Cuestión distinta es el establecimiento de objetivos específicos para la reducción del *tax gap*. Por ejemplo, en el caso de Estados Unidos (24) en 2012 se publicó información sobre el ejercicio fiscal 2006, es decir, se trata de información estadística presentada con bastante retraso a modo de balance. En el caso opuesto, Dinamarca (25) se fija como objetivo que su *tax gap* no exceda del 3,5 por 100 del PIB.

En algunos casos se utilizan inspecciones aleatorias para su cálculo. Así, en diecinueve de los 34 Estados miembros de la OCDE (26),

entre otros en los países mencionados dos párrafos más atrás, y en otros significativos como Suecia y Holanda, se realizan este tipo de inspecciones. Con ellas se pretende no solo estimar el fraude, sino también monitorizar el grado de cumplimiento en determinados ámbitos, mejorar la selección de contribuyentes, analizar posibles cambios normativos y disuadir incumplimientos. Reino Unido da publicidad a su metodología en la web. Francia hizo 400 inspecciones aleatorias de IVA en 2010, pero se trató de un plan anual que no está previsto que se repita.

El documento *Tax reform in EU Member States 2013* (27) estima el tamaño de la economía sumergida (28) en la Unión Europea en el 14,3 por 100 del PIB (Schneider, 2013). España figura con un 18,6 por 100 en el puesto catorce de veintiocho Estados miembros (29). Es llamativa la tendencia descendente desde 2010 que apunta este estudio, puesto que la estimación para dicho año fue del 15,4 por 100 para la UE y del 19,4 por 100 para España. Alargando la serie histórica, la caída se confirma, ya que en 1995 la estimación para España era del 21,3 por 100.

La metodología seguida es la del modelo *Multiple Indicators Multiple Causes* (MIMIC). La propia Comisión toma estas estimaciones con la máxima cautela y recuerda que en 2006 el Intersecretariat Working Group on National Accounts (ISWGNA), del que forman parte las cinco organizaciones internacionales que firmaron el Manual Internacional del Sistema de Cuentas Nacionales de 1993 (la OCDE, Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la Comisión Europea), emitió una comunicación advir-

tiendo del riesgo del uso de este tipo de indicadores.

Es muy llamativo que en el estudio España figure con un porcentaje de estimación de la economía sumergida del 18,6 por 100, frente al 9,9 por 100 de Francia y al 9,7 por 100 de Reino Unido. A quien le parezcan verosímiles estas diferencias, habría que recordarle que según EUROSTAT, el PIB per cápita español en 2012 en términos de paridad de compra era el 97 por 100 de la media de la Unión Europea. El de Reino Unido fue el 110 por 100 y el de Francia el 108 por 100, por tanto un diferencial de economía sumergida de casi 9 puntos. De ser cierto, nos situaría muy cerca del PIB per cápita de estos países, lo que no es precisamente muy verosímil.

Poco aportaría al debate un estudio en profundidad sobre el tamaño de la economía sumergida o, directamente, sobre el *tax gap* en España. Sin embargo, la administración española podría realizar, sin grandes esfuerzos, análisis específicos en determinados impuestos sobre la evolución anual de la recaudación tributaria, descontando el efecto de las medidas normativas con efecto en cada año y homogeneizando los calendarios de devolución, para estimar, a partir de la comparación con la evolución en el mismo periodo de alguna variable no tributaria que refleje el comportamiento de la actividad económica, si se están produciendo variaciones en el cumplimiento voluntario (30).

Hoy en día, tomando como base los datos de contabilidad nacional (AEAT, 2012), la Agencia Tributaria estima el gasto sujeto a IVA de los consumidores

finales (hogares, incluido el gasto en vivienda, y administraciones públicas), y la evolución anual de esta cifra se puede comparar con la evolución en el mismo periodo de la recaudación del impuesto, depurada esta de medidas normativas y homogeneizada para evitar las distorsiones producidas por diferentes calendarios de devolución. No se trataría de estimar el *gap* fiscal en un momento determinado (31), sino de ver, sea cual sea este, la consistencia entre la evolución de la recaudación del impuesto y la del gasto final sujeto a IVA, lo que permitiría estimar si se está produciendo una mejora o un empeoramiento del cumplimiento voluntario, es decir, una ampliación o reducción de la brecha de incumplimiento.

De igual forma, la Agencia Tributaria está utilizando en el seguimiento estadístico del impuesto sobre sociedades la evolución de los resultados comunicados por las sociedades cotizadas a la CNMV (Comisión Nacional del Mercado de Valores), de los que descuenta los resultados obtenidos fuera de España. La comparación de la evolución de esta cifra con la evolución de los resultados contables antes de impuestos declarados en el impuesto, debidamente depurados de los resultados exentos obtenidos en el exterior, puede permitir indirectamente evaluar la evolución del cumplimiento voluntario en el impuesto sobre sociedades (32).

Estos estudios permitirían un mejor conocimiento de las causas que influyen en la evolución de los resultados recaudatorios de los tributos empresariales, estimar indirectamente la evolución del cumplimiento voluntario y, en su caso, establecer prioridades de control tributario.

4. Identificación de las áreas de riesgo fiscal y diversificación de las actuaciones

En el ámbito de la OCDE, en prácticamente todos los países hay un proceso formal para identificar, evaluar y priorizar las áreas de riesgo fiscal (33). Los riesgos se producen en la formación y mantenimiento del censo, en la presentación de declaraciones, en el pago de las obligaciones y en el suministro de información (OCDE, 2004).

Desde el punto de vista jurídico, la distinción (34) entre evasión (incumplimiento doloso y directo de la norma), elusión (utilización de estructuras o instrumentos anómalos sin infringir la letra de la ley) y planificación fiscal legítima (para reducir la tributación al amparo de los principios internacionales) no siempre está clara.

Clasificaciones doctrinales al margen, dentro del concepto genérico de fraude, en la práctica caben todo tipo de incumplimientos: pequeños errores, ocultaciones de ingresos y cuotas, gastos e incentivos inflados, utilización de facturas falsas, fraudes organizados, montajes artificiales, estructuras fiduciarias, personas interpuestas, paraísos fiscales, planificación fiscal agresiva, discrepancias con los criterios interpretativos aplicados por la administración.

Cada modalidad de fraude exige un tratamiento diferente (35). La Agencia Tributaria tiene una gran capacidad de proceso de datos y la explotación sistemática de la información con que cuenta le permite realizar un elevado número de actuaciones de control masivo: 931.172 según la Memoria de la Agencia Tributaria,

cifra a la que se llega sumando las liquidaciones provisionales practicadas en los grandes impuestos, los controles de obligaciones periódicas y las regularizaciones efectuadas a los contribuyentes que aplican regímenes objetivos de tributación. Por otra parte, en los casos de mayor riesgo de fraude se realizan actuaciones inspectoras: 24.772 en 2012.

El problema se produce cuando la información respecto de determinados colectivos no permite la realización de actuaciones masivas y el riesgo del fraude presunto detectado, de acuerdo con la escasa información disponible, no es lo suficientemente alto como para aconsejar el inicio de una actuación inspectora, debido al carácter eminentemente selectivo de estas y su orientación a las modalidades de fraude más graves. Más adelante veremos cómo podría afrontarse este problema.

Por otra parte, ante el fraude más complejo y grave, la especialización es esencial. La Oficina Nacional de Investigación del Fraude y la recientemente creada Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional responden a esta necesidad. Además, la persecución del delito tributario hace que el número de actuaciones de colaboración con los jueces y tribunales alcance cifras muy relevantes: 1.165 actuaciones de peritaje o auxilio judicial en 2012 (AEAT, 2013).

5. Prioridades

El enorme esfuerzo que ha realizado la Agencia Tributaria en el área de información y asistencia al contribuyente podría completarse con un reforzamiento de las actuaciones preventivas acerca de los empresarios y profesio-

nales (36), con estudio de alternativas novedosas para favorecer el cumplimiento voluntario como la cesión de sus datos tributarios por vía telemática a los empresarios o profesionales o la puesta a su disposición de programas informáticos de ayuda (o de módulos que interactúen con los principales programas en el mercado) que permitan tanto el cumplimiento de las obligaciones de facturación y registro de las operaciones como la extracción de la información necesaria para la confección de las principales declaraciones tributarias, incluyendo las informativas, para su presentación telemática.

Por otra parte, el necesario carácter selectivo de las actuaciones de control intensivo se compadece mal con una estructura empresarial como la española, basada en millones de autónomos y microempresas, que no es controlable por una administración tributaria que basa sus actuaciones masivas en la información cruzada, no demasiado útil ante este perfil de contribuyentes, y que cuenta con un número de efectivos limitado para las comprobaciones inspectoras y la investigación.

En este sentido, la necesidad que tiene nuestro país de contar con más empresas con perfiles empresariales consistentes, por razones de crecimiento económico y de empleo, no debería verse lastrada por un sistema tributario que penaliza el crecimiento empresarial con tipos impositivos más altos y pérdida de incentivos (Gascón, 2013). Pero no solo cabe esgrimir motivos económicos para ello, también existen importantes motivos de control y lucha contra el fraude (37).

En cualquier caso, como la estructura empresarial actual es la

que es, parece necesario contar con una estrategia adecuada para favorecer el cumplimiento tributario en los tributos empresariales. En España, el proceso permanente de destrucción y creación de empresas, aunque su motivación sea más de supervivencia que de innovación o destrucción creativa (Schumpeter, 1942), puede ofrecer una buena oportunidad para afrontar este reto.

En 2012 (INE, 2013) el número de empresas activas disminuyó en España un 1,7 por 100 y se situó en 3,15 millones (ocho de cada diez empresas activas contaban con dos o menos asalariados). La destrucción de empresas fue enorme, pero al mismo tiempo 332.299 nuevas empresas nacieron en 2012 (un 9,4 por 100 del total de las activas a final de año). Cabe observar que la media anual de creación de empresas es de 330.662 en los últimos cinco años, por lo que nos movemos en cifras muy estables. Si nos fijamos en las empresas con menos de dos años de existencia, su porcentaje alcanza el 17,7 por 100 del total y en algunos sectores como la hostelería el porcentaje llega al 25,3 por 100.

La conclusión es clara: actuando todos los años sistemáticamente sobre las nuevas empresas se podría llegar en poco tiempo a un porcentaje muy elevado del censo. El 50,6 por 100 de las empresas tiene menos de ocho años de vida y el porcentaje se eleva al 65,6 por 100 si tomamos como referencia las que tienen menos de doce años de vida. No es una característica propia de un sector concreto, pues en absolutamente todos los sectores (industria, construcción, comercio, transporte y almacenamiento, hostelería, resto de servicios) más del 50 por 100 de las empresas tie-

nen menos de doce años. El tamaño es un factor que influye en la supervivencia empresarial, solo a partir de diez trabajadores hay más empresas con más de doce años de vida que con menos. En cualquier caso, tan solo el 13 por 100 de empresas activas existía hace veinte años (en el caso de las empresas industriales el porcentaje se eleva un poco: el 22,7 por 100).

Estas cifras avalan la posible articulación de un plan estratégico preventivo centrado en las nuevas empresas (38) para informarles de sus derechos y obligaciones tributarias, diseñar actividades de formación específicas para ellas, evaluar posibles programas de ayuda para la llevanza de sus obligaciones contables, tributarias, de la Seguridad Social y laborales, ofrecerles la firma de códigos de conducta, monitorizar su cumplimiento tributario, chequear periódicamente el grado de cumplimiento de sus obligaciones formales y prever acciones específicas en caso de incumplimiento (39). No sería un plan exclusivo de la Agencia Tributaria, el resto de las administraciones tributarias, Seguridad Social incluida, se deberían implicar y sería absurdo no contar en su diseño y puesta en práctica con los profesionales tributarios, asesores y gestores.

Puede parecer una tarea imposible, pero las cifras, si hablamos de actividades preventivas, son manejables. Además, el 50 por 100 de las nuevas empresas corresponde a sectores muy determinados: actividad inmobiliaria (construcción de edificios, construcción especializada, servicios inmobiliarios), comercio al por menor (incluidos vehículos), comidas y bebidas, transporte terrestre. El 64 por 100 de las nuevas empresas son personas físicas y el 97,5 por 100 cuentan con

menos de seis trabajadores. Todo ello permitiría definir perfiles homogéneos y estandarizar las actuaciones.

Existen modelos, como el BISEL Model (*Business, Industry, Sociological, Economic and Psychological*) (40), que analizan los elementos que influyen en los comportamientos de las pequeñas empresas y propugnan aplicar distintas estrategias según las diferentes actitudes que se producen ante el cumplimiento: hay quienes han decidido no cumplir en ningún caso con sus obligaciones fiscales; quienes no quieren cumplir, pero están muy condicionados por la actitud que hacia ellos pueda adoptar la administración; quienes, en principio, quieren cumplir, pero no siempre lo consiguen; y quienes desean siempre hacer lo correcto (OCDE, 2004). Este tipo de enfoques pueden ayudar a definir una estrategia flexible en función de las reacciones y los comportamientos de los contribuyentes observados.

En paralelo con esta estrategia, sería necesario acercar en mayor medida las actuaciones de control a los incumplimientos, puesto que las posibilidades de regularización con éxito se reducen exponencialmente si los incumplimientos se reiteran y el importe pendiente, más los correspondientes intereses y, en su caso, sanciones, se multiplica. Cuanto mayor es el importe a regularizar más problemas existen para recaudar la deuda. No se quiere decir con esto que no quepan actuaciones en profundidad que abarquen todos los ejercicios no prescritos o investigaciones sin restricciones temporales, sino simplemente subrayar que hay que dedicar atención prioritaria a los incumplimientos más recientes, en especial en el caso de los

nuevos contribuyentes, sin perjuicio de que las actuaciones se puedan extender a ejercicios anteriores si fuera necesario. La inmediatez de las actuaciones debe ir acompañada de la monitorización de los contribuyentes regularizados puesto que las actuaciones de control siempre han de perseguir una doble finalidad: corregir los incumplimientos detectados e inducir el cumplimiento en el futuro (41).

De igual forma, desde la perspectiva recaudatoria, parece fundamental que la gestión de la deuda pendiente se centre en la deuda de generación más reciente, puesto que, como sucede con las actuaciones de control, la inmediatez de las actuaciones está directamente relacionada con las probabilidades para que el procedimiento recaudatorio se pueda finalizar con éxito.

Por otra parte, el problema del fraude no es exclusivamente nacional. En diciembre de 2012 la Comisión Europea (2012) aprobó un Plan de Acción con más de treinta medidas contra el fraude con objetivos como reforzar la cooperación administrativa y la buena gobernanza, afrontar los problemas que genera la existencia de paraísos fiscales y hacer frente a la planificación fiscal agresiva.

VI. DIMENSIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. El capital humano

Ya hemos dicho que las administraciones tributarias tienen dos grandes activos: su personal y la información. En consecuencia, la adecuada gestión del capital humano es esencial. Según los *Fiscal Blueprints*, los aspectos

clave son la estrategia en materia de personal, el grado de autonomía en la gestión de recursos humanos, la existencia de políticas y prácticas que motiven, apoyen y protejan a los empleados, la formación permanente, y la disponibilidad de una estructura y de sistemas adecuados para la formación y para satisfacer las necesidades de los empleados.

Por edades (42), en España solo el 1,2 por 100 de la plantilla tiene menos de 30 años, frente al 9 por 100 de la OCDE o al 8 por 100 de la Unión Europea. A esta realidad no es ajeno el reducido número de incorporaciones que se está produciendo en la plantilla de la Agencia Tributaria en los últimos años debido a la tasa máxima de reposición del 10 por 100 de las bajas.

El 51,8 por 100 de la plantilla tiene entre 30 y 50 años (el 54 por 100 en la OCDE y el 53 por 100 en la Unión Europea), por tanto en este segmento de edad las diferencias no son demasiado significativas. Sin embargo, el segmento entre 50 y 60 años representa el 39,3 por 100 de la plantilla en España, mientras que en la UE supone el 32 por 100 y en la OCDE el 30 por 100. Por encima de 60 años en todos los casos el porcentaje está en torno al 7 por 100 (el 7,2 por 100 en España).

En los dos últimos años un 58 por 100 de las administraciones tributarias de la OCDE han reducido su plantilla y solo un 33 por 100 la han incrementado (43). En el caso español las cifras son descendentes en los últimos años y no parece que vaya a haber cambios en el corto plazo: la Agencia Tributaria contaba con 27.531 empleados en 1996, 27.951 en 2008 (su momento más alto) y 26.962 en 2012. Además, el siste-

ma de acceso a la función pública es riguroso, pero también lento: oferta de empleo público, convocatoria de las oposiciones, realización del proceso de selección.

A nuestro parecer, el debate es estratégico y tiene que ver con el modelo de Agencia Tributaria que se desee en el futuro, análisis que, por otra parte, no puede efectuarse aisladamente del debate sobre el sistema tributario. Centrar la discusión en el dimensionamiento de la plantilla (44) y avalar su crecimiento con simples reglas de tres (por ejemplo, con un 5 por 100 más de plantilla, los resultados se incrementarán de inmediato también un 5 por 100), no es el camino a seguir, sino que se deben establecer en primer lugar las prioridades estratégicas en el nuevo contexto normativo y económico y, a partir de ahí, ver cuál es el modelo organizativo más idóneo y las necesidades de personal que dicho modelo exige, tanto por lo que se refiere al número de empleados como al perfil de la plantilla (45). Más adelante volveremos sobre esta idea.

2. La reducción de costes

Las administraciones tributarias, como cualquier organización, se plantean reducir costes (46) y algunas de ellas aplican métodos tipo Lean Government para generar el máximo valor con los mínimos costes (OCDE, 2012).

La externalización es una fórmula que puede ayudar a reducir costes, pero en la administración tributaria tiene un recorrido limitado dado el carácter incontestablemente público de la mayor parte de las funciones desarrolladas. No obstante, hay casos claros, como por ejemplo la realización de encuestas por entes

externos (como en España en el caso del CIS). Cuestión distinta son las fórmulas de colaboración, que no de externalización, que se establecen en muchos países, también en España, para que las entidades financieras participen en el proceso de recepción de las autoliquidaciones y de recaudación de los ingresos que de ellas se derivan.

En cualquier caso, la reducción sustancial de costes está muy condicionada por el peso de los gastos de personal, sin perjuicio de que su peso relativo se haya reducido en la OCDE (47): desde el 72,6 por 100 que suponían en 2005 al 66,9 por 100 que representan en 2011. En España la evolución ha sido la inversa: del 66,6 por 100 en 2005 al 72,2 por 100 en 2011. En 2011 España se sitúa en la posición diecisiete de los 33 países de la OCDE respecto de los que se dispone de datos. En ello no es ajeno el impacto de las restricciones presupuestarias en otras partidas, como los gastos corrientes y las inversiones.

3. Primero la estrategia, luego el modelo organizativo y el dimensionamiento

En términos comparativos, la Agencia Tributaria española tiene un tamaño muy reducido ya que la ratio de ciudadanos por empleado es de 1.958, lo que nos sitúa en el séptimo lugar de la OCDE y en un muy significativo primer puesto entre los países de la Unión Europea (48). Por ello, no es extraño que la dotación de mayores recursos a la Agencia Tributaria sea una petición recurrente: según el sondeo anual del CIS sobre opinión pública y política fiscal publicado en noviembre de 2013 (CIS, 2013), el

94,8 por 100 de los ciudadanos cree que hay mucho o bastante fraude fiscal y el 66,9 por 100 que se hacen pocos o muy pocos esfuerzos para luchar contra el fraude fiscal.

Haciendo números sencillos, las cifras hablan por sí solas (AEAT, 2013). En 2012 el resultado directo de las actuaciones de control tributario fue de 11.517 millones de euros y el coste presupuestario total que supuso la Agencia en dicho ejercicio fue de 1.291,4 millones, por lo que la «tasa de retorno» que obtiene el Estado de su inversión en la administración tributaria es del 892 por 100. Otro cálculo en la misma línea indica que la Agencia tenía 26.962 empleados en 2012, lo que quiere decir que la rentabilidad media por empleado fue de 427.157 euros.

Este enfoque, aunque revelador, es insuficiente. Como hemos dicho antes, estamos ante un problema que no se resuelve con reglas de tres, es imprescindible fijar previamente la estrategia y solo después hablar del dimensionamiento de la administración tributaria y del tipo de personal que se necesita.

La explicación del tamaño reducido en términos relativos de la Agencia Tributaria española se encuentra en la apuesta que se hizo en los años ochenta por una administración muy informatizada, idónea para gestionar un sistema tributario en el que las autoliquidaciones son la regla general en los principales impuestos y las retenciones y los pagos a cuenta tienen una enorme importancia recaudatoria. Además, desde entonces ha sido esencial la colaboración de las entidades financieras en la recaudación, las obligaciones generalizadas de información y la explotación siste-

mática de esta para la gestión y el control tributario.

La profesionalización cada vez mayor de la organización de la mano de la consolidación del modelo Agencia y la apuesta por las nuevas tecnologías han permitido grandes avances en la eficacia y eficiencia que han compensado el estancamiento, primero, y la ligera reducción de la plantilla, después.

Nos encontramos en un momento de encrucijada. Los sistemas tributarios están cambiando, la manera de relacionarse los ciudadanos con la Administración también, y los riesgos fiscales han evolucionado. Y hay problemas enquistados como la brecha de incumplimiento, en parte relacionada con la economía sumergida y la atomización del censo de empresarios y profesionales.

A nuestro juicio, en un contexto de restricciones presupuestarias, plantear simplemente el crecimiento de la plantilla de la administración tributaria, sin renovar la estrategia y con un enfoque continuista basado en intentar superar los resultados del año anterior, constituye un error. Lo que tenemos que plantearnos es si estamos en condiciones de dar un salto cualitativo en la lucha contra el fraude y en la adaptación de la administración tributaria a los nuevos retos. No se trata de propugnar planteamientos rupturistas, invariables en momentos de incertidumbre como el actual, sino de poner en marcha una estrategia de cambio a medio y largo plazo que potencie los aspectos positivos de la organización y que ayude a afrontar sus puntos débiles.

Habría que distinguir entre el *core business* de la Agencia Tributaria, es decir, sus líneas de

actuación tradicionales, y las nuevas líneas de actuación que pueden permitir el salto cualitativo. Por *core business* se entiende la información y asistencia al contribuyente, la administración electrónica, los controles masivos, las inspecciones basadas en los criterios de riesgo tradicionales, la gestión recaudatoria y la gestión aduanera. Estas líneas de actuación, debidamente actualizadas (49), deberían mantenerse en todo caso, lo que a su vez exige que la plantilla dedicada a estas tareas no decrezca.

Calificar estas actuaciones de tradicionales no supone, en absoluto, minusvalorarlas. El riesgo fiscal derivado de que las devoluciones tributarias supongan en España un 22,9 por 100 de los ingresos brutos (un 36,5 por 100 las del IVA); el crecimiento exponencial de la deuda pendiente que se sitúa, según la OCDE (2013a), en el 11,7 por 100 de los ingresos totales en nuestro país, cuando en 2005 era del 4,6 por 100 (tan solo Eslovaquia y Polonia han sufrido un incremento tan considerable); o la todavía enorme afluencia de público a las oficinas de la Agencia Tributaria cuando países como Dinamarca se están planteando *non touch strategies* con objetivos tales como que el 90 por 100 de los pensionistas y asalariados solo se relacionen con la administración tributaria por Internet, constituyen claros ejemplos tanto de cargas de trabajo de gran importancia como de la existencia de márgenes de mejora en las líneas de actuación clásicas de la Agencia Tributaria.

Aclarado este punto, retomamos la idea anterior: hay líneas de actuación complementarias que pueden permitir dar un salto cualitativo en la gestión de los tributos y que avalarían que se in-

crementase la plantilla para llevarlas a cabo. Son las siguientes:

— Diseño y soporte de la infraestructura para que la Agencia Tributaria esté en condiciones de impulsar la integración en red de las administraciones tributarias estatales y no estatales.

— Puesta en práctica de un amplio plan de mejora del cumplimiento tributario por las nuevas empresas de acuerdo con lo expuesto en el capítulo anterior.

— Incremento significativo del número de actuaciones de control respecto a los segmentos de contribuyentes en los que la percepción de riesgo es muy baja debido al escaso número de actuaciones selectivas que tradicionalmente les afectan y al insuficiente impacto en ellos de los controles extensivos debido a las limitaciones de estos, todo ello con mayor inmediatez de las actuaciones de control y monitorización de los contribuyentes comprobados.

— Aumento sustancial de las actuaciones cualificadas de lucha contra el fraude en las áreas de inspección y recaudación: investigación, planificación fiscal agresiva, fraude internacional, medidas cautelares, derivaciones de responsabilidad, delito fiscal, contrabando, colaboración con jueces y tribunales.

— Actuaciones preventivas (*rulings*) de las que hablaremos en el capítulo siguiente.

En este contexto de cambio, habría que ver también si en el medio plazo el modelo organizativo actual continúa siendo válido, pero se trataría de una reflexión conectada con el debate estratégico, no una pieza separada de este.

VII. MARCO NORMATIVO, SEGURIDAD JURÍDICA Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE

1. Simplificación y seguridad jurídica

Necesitamos un sistema tributario más sencillo, estable y claro. Unos impuestos más simples, neutrales, eficientes y transparentes ayudarían a reforzar la seguridad jurídica (50), a reducir la litigiosidad y a disminuir los costes administrativos y de cumplimiento (51).

Por otra parte, junto con estas medidas generales, es esencial potenciar el papel de los instrumentos con los que ya cuenta nuestro sistema tributario para reforzar la seguridad jurídica; así, el procedimiento de consultas vinculantes podría completarse con resoluciones interpretativas de la Dirección General de Tributos, en especial cada vez que se modificase la normativa.

También debería establecerse un sistema de *rulings* que vaya más allá de los acuerdos previos previstos en la normativa actual en materia de valoraciones o de tributación de intangibles. Este punto me parece decisivo de cara al futuro inmediato. En estos momentos el debate internacional está centrado en los problemas que se derivan de la globalización y de las planificaciones fiscales agresivas que aprovechan este fenómeno para situar las bases imponibles, no donde las empresas producen o venden sus bienes o servicios, sino en las jurisdicciones que resulten más convenientes a sus intereses para no pagar impuestos o hacerlo de manera testimonial.

El proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de la OCDE

(2013b) analiza este problema y no hay que ser demasiado imaginativo para adivinar que este proceso terminará provocando la adopción por los Estados de nuevas medidas defensivas y cláusulas antiabuso que protejan las bases imponibles nacionales. Lo más probable es que todo ello genere más inseguridad jurídica que afectará no solo a las empresas que puedan estar tomando ventaja excesiva de la situación actual sino a cualquier empresa que se internacionalice. Sin pueros seguros en la normativa o *rulings* parece difícil que nuestro país pueda salir favorecido de este proceso. En el primer asalto del combate para conseguir que la internacionalización incrementase las bases imponibles del impuesto sobre sociedades no hemos salido ganadores. No podemos perder el segundo asalto y todo indica que una estrategia meramente defensiva no será suficiente para evitarlo.

Aun siendo partidarios de las medidas defensivas, pues sería absurdo renunciar a ellas, la estrategia de cerrar vías a los defraudadores, si no se diseña con extraordinario cuidado, puede convertirse en una trampa que se vuelva contra el propio Estado, disuadiendo la realización de operaciones y la materialización de inversiones por temor a la interpretación futura que pueda hacer la administración tributaria de dichas medidas defensivas.

También conviene aclarar que con los *rulings* no se trataría de negociar condiciones de tributación especiales con las empresas, sino de analizar en qué medida sus operaciones y proyectos, sustentados en información económica y contable verificable por la administración, encajan en la interpretación de la norma que hace la administración. Lo que necesi-

tamos es un cauce para analizar conjuntamente las dudas inevitables que surgen en el diseño de algunas operaciones, y que no son estrictamente jurídicas, como la existencia de motivo económico válido, la correlación entre ingresos y gastos, la proporcionalidad entre determinadas partidas u obligaciones, para poder llegar a acuerdos formales que eviten conflictos futuros y litigios interminables que, como derivada, terminarán sembrando la duda sobre nuestro país como seguro para los inversores. A nuestro juicio, el procedimiento de consultas vinculantes es insuficiente para este fin, porque el análisis necesario no es tan solo normativo sino que implica estudiar la operación desde el punto de vista económico, y también monitorizarla en el futuro.

Los *rulings* son una prueba de la madurez de una organización. Una administración tributaria insegura de sí misma siempre preferirá no pronunciarse hasta que no le quede otro remedio, es decir, en fase de comprobación, rehuyendo cualquier pronunciamiento previo que le pueda comprometer en el futuro.

Este ámbito es otro de los que claramente habría que potenciar en la Agencia Tributaria dentro de la estrategia que exponíamos antes como paso previo a un más adecuado dimensionamiento de su tamaño y estructura organizativa para los retos del siglo XXI.

2. Normativa y lucha contra el fraude

Las administraciones tributarias deben disponer de marcos normativos reforzados que favorezcan la lucha contra el fraude, lógicamente sin merma de los derechos y las garantías de los contribuyentes. En España ha fun-

cionado de alguna manera la teoría del péndulo: cambios normativos para endurecer la regulación con incremento de las potestades administrativas y aumento de las sanciones, seguidos de «contrarreformas» con enfoque garantista, y vuelta a empezar.

No pretendemos hacer un análisis general del marco normativo, ni poner en duda que el régimen sancionador debe aplicarse con el máximo rigor frente a los defraudadores, algo perfectamente compatible con la puesta en marcha de la nueva estrategia para fomentar el cumplimiento tributario. Ahora simplemente completaremos el análisis comentando un punto importante que suele ser ignorado en el debate.

España cuenta con un procedimiento de regularización voluntaria permanente, que es el de los recargos por presentación extemporánea sin requerimiento previo, que podría mejorarse. Hoy en día tiene poco sentido que retrasos en el cumplimiento de la obligación de la presentación de la declaración de un día motiven la aplicación de un recargo del 5 por 100, aun reducible por pronto pago, y que un contribuyente que advierta un error u omisión en su declaración un año después de su presentación tenga que asumir un recargo del 20 por 100, aun reducible, e intereses de demora. Es evidente que estos incumplimientos no pueden tratarse como un mero problema financiero a saldar con la aplicación de simples intereses moratorios de mercado, pero tampoco tiene sentido aplicar porcentajes de recargo que se establecieron cuando la inflación era un serio problema y que, en estos momentos, más que favorecer la regularización, la disuaden.

Hablábamos antes de un plan estratégico de mejora del cumplimiento orientado a las nuevas empresas y de la necesidad de dedicar atención preferente al seguimiento de su comportamiento tributario. Un sistema de recargos proporcionado sería pieza esencial de esta estrategia para facilitar la inmediata corrección de los incumplimientos con finalidad más preventiva que punitiva.

No se trata de perdonar deudas. La OCDE (2013a) distingue con claridad entre amnistías fiscales y regularizaciones voluntarias: las primeras suponen la renuncia por parte de la administración tributaria al cobro de todo o parte de la deuda; las segundas exigen el pago total de la cuota tributaria omitida, pero otorgan facilidades en relación con los intereses y sanciones (52). El sistema que avala la OCDE es este último y España, a pesar de que cuenta con él desde hace décadas, no está aprovechando todo su potencial.

3. Papel de los intermediarios fiscales y de los foros institucionales de relación

Para terminar nos referiremos, aunque sea de manera muy breve, a los intermediarios fiscales y los foros institucionales de relación de la administración tributaria. El Foro de Grandes Empresas podría tener una importante participación en el diseño del nuevo sistema de *rulings*, de igual forma que el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios lo tendría en el diseño de la estrategia para mejorar el cumplimiento de las nuevas empresas. Serían pasos en la dirección correcta para establecer un modelo cooperativo y no unilateral de relación.

VIII. CONCLUSIONES

1. La aplicación del sistema tributario necesita una administración tributaria eficaz y eficiente. La preocupación por la eficiencia es cada vez mayor, la crisis económica no es ajena a ello. El reto es complejo: reducir las brechas de incumplimiento fiscal sin incrementar los costes administrativos derivados de la recaudación de los tributos y los costes de cumplimiento soportados por los contribuyentes.

2. La valoración exterior de la Agencia Tributaria española en términos de servicios a los contribuyentes y de aplicación general del sistema tributario es claramente positiva. Su eficiencia (coste sobre la recaudación tributaria) es muy alta. No obstante, el problema de la economía sumergida y el fraude fiscal constituyen un reto.

3. El modelo Agencia está muy consolidado y la evolución de las administraciones tributarias españolas ha de ser hacia su integración en red: estrategias e información compartidas.

4. La planificación estratégica es fundamental para facilitar la adaptación permanente de la administración tributaria a la nueva realidad en un mundo cambiante.

5. Para conocer mejor los motivos que explican la evolución de la recaudación e indirectamente detectar variaciones en el cumplimiento voluntario y prever estrategias de control cuando sea necesario, más que estimaciones del tamaño de la economía sumergida y del fraude fiscal, podrían realizarse estudios que comparen la evolución de la recaudación de los tributos empresariales con la evolución de mag-

nitudes económicas no extraídas de las declaraciones tributarias.

6. Debería existir una estrategia general para favorecer el cumplimiento de las empresas que inician su actividad (el 17,7 por 100 de las empresas tienen menos de dos años de vida). El enfoque sería eminentemente preventivo.

7. El estudio de un posible nuevo modelo organizativo y del adecuado dimensionamiento de la plantilla debería enmarcarse en la nueva planificación estratégica de la organización y sus prioridades: la integración en red con otras administraciones tributarias, la estrategia a seguir frente a las nuevas empresas, el incremento del número de actuaciones en los segmentos de contribuyentes con baja percepción de riesgo, la lucha contra las formas más complejas y reprobables de fraude y el reforzamiento de las actuaciones preventivas.

8. Necesitamos un sistema tributario más sencillo, estable y claro. Unos impuestos más simples, neutrales, eficientes y transparentes ayudarían a reforzar la seguridad jurídica, a reducir la litigiosidad y a disminuir los costes administrativos y de cumplimiento.

9. La mejora del régimen de recargos, el reforzamiento de las relaciones con los intermediarios fiscales, el complemento de las consultas vinculantes con resoluciones interpretativas y el establecimiento de *rulings* contribuirían a la nueva estrategia.

NOTAS

(1) Frase de RICHARD BIRD y MILKA CASANEGRA.

(2) Además de las citadas *OECD Comparative Information Series* y *EU Fiscal Blueprints*, cabe citar las siguientes: *USAID*

Collecting Taxes Database; GDI/DIE (German Development Institute. Deutsche Institute für Entwicklungspolitik) *Tax Performance Assessment; PEFA* (Public Expenditure and Financial Accountability, partnership which comprises the World Bank, the European Commission, the UK Department of International Development, the Swiss State Secretariat for Economic Affairs, the French Ministry of Foreign Affairs, the Norwegian Ministry of Foreign Affairs and the International Monetary Fund) *Tax Administration Indicators; World Bank Handbook for Tax Administration; World Bank Diagnostic Framework for Revenue Administration e IMF Diagnostic Missions.*

(3) Página 80 del documento citado en el párrafo a que se refiere esta nota.

(4) Páginas 75-78 del documento citado en el párrafo a que se refiere esta nota.

(5) Los datos recogidos en este párrafo y el siguiente se han extraído de las páginas 180 y 181 del documento citado en dicho primer párrafo.

(6) La información reflejada en este párrafo y los dos siguientes se ha extraído de OCDE, 2013a: 24-31.

(7) Según BIRD (2010b), la gestión de los tributos por las administraciones tributarias subnacionales no es una consecuencia que se derive directamente del hecho de que se les asignen determinados tributos para su financiación.

(8) Mediante contratos programa se pueden articular los compromisos que asumen las administraciones tributarias que adoptan el modelo Agencia frente al poder ejecutivo del que dependen (DÍAZ, 2003). Con inspiración en este modelo, aunque sin adoptar el modelo contractual evidentemente, se podrían explorar fórmulas para presentar los compromisos de la administración tributaria al legislativo y que este pueda hacer seguimiento y control de sus resultados.

(9) OCDE, 2013a: 43-44.

(10) La información internacional reflejada en los cuatro primeros párrafos procede de OCDE, 2013a: 32-35.

(11) Como cualquier organización pública que aplique un gran número de procedimientos y con un componente técnico y jurídico muy complejo y cambiante, las administraciones tributarias se sustentan fundamentalmente en la capacidad del personal con que cuentan (OCDE, 2013a).

(12) Para BIRD (2010a), mejorar su gobernanza es una de las funciones de las administraciones tributarias, junto a las funciones de información y asistencia a los contribuyentes y control tributario. En definitiva, no solo el sistema tributario tiene que ser justo, sino también la administración que lo gestiona. Y conseguir la mayor eficacia y eficiencia es una forma de lograr la máxima equidad en la aplicación de los tributos.

(13) COMISIÓN EUROPEA, 2003: 71.

(14) OCDE, 2013a: 36-37.

(15) Según DÍAZ (2003), los organigramas de las administraciones más avanzadas reflejan una estructura orientada hacia los distintos tipos de contribuyentes. Este tipo de estructuras tiene su racionalidad en el convencimiento de que semejante diseño facilita la prestación de servicios, el cumplimiento voluntario, y de ahí, la recaudación de impuestos. Por su parte, el BID (2013b), citando a VÁZQUEZ-CARO *et al.* (2011), afirma que el éxito de las unidades de grandes contribuyentes demuestra el impacto positivo de centrarse en las características del contribuyente y el potencial de modelos basados en la cooperación en lugar de hacerlo en el enfrentamiento de intereses.

(16) BID (2013a).

(17) DÍAZ (2003) define a las administraciones tributarias como duales puesto que cuentan con un área dedicada a la gestión de un gran número de contribuyentes cumplidores con procedimientos normalizados, servicios de información muy amplios, control de las obligaciones con fuerte apoyo informático y de baja intensidad, y procedimientos recaudatorios accesibles en vía voluntaria (colaboración de entidades financieras) y ágiles y desformalizados para las deudas de pequeño importe que haya que gestionar en fase coactiva. Se trata, en definitiva, de una organización muy eficiente, con costes de gestión muy bajos y donde las nuevas tecnologías pueden jugar un papel esencial y que sirve para aplicar el sistema fiscal a la gran mayoría de los ciudadanos. Al mismo tiempo, existe otra parte de la administración tributaria dedicada a la gestión del sistema fiscal a los contribuyentes resistentes al cumplimiento voluntario y a los que tienen mayor trascendencia recaudatoria o como suministradores de información necesaria para la administración fiscal. En esta área, aun contando con el apoyo imprescindible de los sistemas de información, cobran gran relevancia los procedimientos individualizados y muy intensivos en personal de alta cualificación.

(18) OCDE, 2013a: 80 y ss.

(19) DÍAZ *et al.* (2001) ilustran el estado de situación así: precisamente en los servicios territoriales de las organizaciones tributarias se producen frecuentes conflictos entre la línea orgánica y la funcional. Los teóricos de la dirección administrativa estudian los problemas de coordinación de los conglomerados multidivisionales. En las organizaciones que surgieron por evolución de la división funcional a las divisiones de productos, para conseguir ligar la autonomía de las divisiones a la complejidad derivada de la necesaria coordinación se superpusieron estructuras funcionales a las divisionales, surgiendo organizaciones de estructura matricial. Es quizá esta estructura matricial la que mejor encaja en la descripción de las administraciones tributarias actuales, por unión de esquemas funcionales con despliegue territorial de oficinas.

<p>(20) Para Australia, véase OCDE, 2013a: 81. Con carácter general, OCDE, 2010: 58-69.</p> <p>(21) Para el BID (2013a: 70-71), la actividad planificadora establece las estrategias de la organización, los objetivos a alcanzar y las actuaciones necesarias para su consecución. Los nuevos modelos de gestión trasladan al sector público la cultura de orientación a resultados, implantada previamente en el sector privado, y debe incorporar no solo aspectos cuantitativos sino también de calidad. El ciclo de gerencia estratégica suele iniciarse con la definición de la misión y los valores de la organización y su visión, es decir cómo espera ser esa organización en el medio o largo plazo. Las aspiraciones contenidas en la definición de la visión de las administraciones tributarias pasa por valores como la excelencia, el reconocimiento social de la administración tributaria y la profesionalidad y el servicio a los ciudadanos. Además, las organizaciones tributarias modernas disponen de un plan estratégico, un plan anual e indicadores de gestión. Por otra parte, según CRANDALL (2010), los resultados deben medirse en tres niveles diferentes: el estratégico, el operacional y el individual.</p> <p>(22) OCDE, 2013a: 109.</p> <p>(23) OCDE, 2013a: 141-142.</p> <p>(24) OCDE, 2013a: 142.</p> <p>(25) OCDE, 2013a: 121.</p> <p>(26) OCDE, 2013a: 139, 143-144.</p> <p>(27) COMISIÓN EUROPEA, 2013: 75-78.</p> <p>(28) El concepto de evasión fiscal es más amplio que el de economía sumergida. La economía sumergida es siempre evasión fiscal, pero este último concepto comprende una tipología más amplia de situaciones y no está necesariamente vinculado a la producción o distribución de bienes y servicios, a la creación de valor añadido que, en cambio, es propia de la economía sumergida. Por ejemplo, la manipulación de precios de transferencia, el cómputo de gastos deducibles ficticios, etcétera (CAREC, 2013). Igualmente inciden en esta distinción RUESGA <i>et al.</i> (2013). Por otra parte, destacar que, según la Comisión Europea, existen estimaciones según las cuales solo una tercera parte de la economía sumergida sería «transferible» a la economía regular, ya que el resto no tendría demanda a los nuevos precios de los bienes y servicios regularmente producidos (COMISIÓN EUROPEA, 2012b; CAREC, 2013).</p> <p>(29) Los estudios son numerosos (A.T. KEARNEY, 2013; JIMÉNEZ <i>et al.</i>, 2013; ARRAZOLA <i>et al.</i>, 2011; BRINDUSA <i>et al.</i>, 2010) y las estimaciones oscilan entre el 18,6 y el 25 por 100. RUESGA <i>et al.</i> (2013) elevan la estimación al 28 por 100.</p> <p>(30) Esta idea enlaza con la propuesta de la OCDE (2004, párrs. 75-79), de establecer indicadores relevantes para identificar riesgos como, por ejemplo, indicadores macro.</p>	<p>(31) Véase, por ejemplo, COMISIÓN EUROPEA (2012c), aunque las variaciones entre ejercicios que presenta para España son, a mi juicio, difíciles de entender.</p> <p>(32) Hago este análisis en el artículo <i>Análisis estadístico del Impuesto sobre Sociedades</i> que se publicará en 2014 en <i>Crónica Tributaria</i>.</p> <p>(33) OCDE, 2013a: 138. Por otra parte, según el BANCO MUNDIAL (2009), se debe utilizar una estrategia de control basada en el riesgo para incrementar la eficiencia de los controles y deben existir diferentes tipos de controles para asegurar el cumplimiento.</p> <p>(34) Se produce evasión o fraude fiscal cuando las personas o las empresas no declaran o declaran incorrectamente los hechos imponibles que son característicos de cada tributo, bien sea escondiendo los ingresos o el patrimonio, incorporando gastos ficticios o no deducibles, alterando magnitudes, o bien aplicando criterios interpretativos que son contrarios a la ley. La evasión fiscal supone un impago voluntario de tributos y es una actividad ilícita, sancionable en vía administrativa o penal (CAREC, 2013).</p> <p>(35) Según el BANCO MUNDIAL (2009: 115-117), los controles pueden clasificarse en: <i>prima facie</i> controles en oficina (<i>prima facie desk verification</i>), visitas preventivas y de obligaciones formales (<i>education and inspection visits</i>), controles parciales (<i>issue oriented audits</i>), controles en oficina generales (<i>comprehensive desk audits</i>), inspecciones (<i>comprehensive field audits</i>) e investigaciones del fraude (<i>tax-fraud investigations</i>). Para BIBER (2010), los controles pueden ser censales, visitas preventivas, de obligaciones formales, en oficina, parciales, sectoriales, toales y de investigación del fraude.</p> <p>(36) En contra de la creencia popular, la principal responsabilidad de la administración tributaria no es la función correctora (o represiva); educar, informar y asistir a los ciudadanos cumplidores con sus obligaciones es igual de importante (BANCO MUNDIAL, 2009: 77).</p> <p>(37) El pequeño tamaño de la empresa española es considerado como una de las causas de la existencia de la economía sumergida. Una nueva estructura empresarial con empresas de mayor tamaño reduciría sin duda los niveles de economía no declarada, además de favorecer la competitividad del tejido empresarial, por lo que deben establecerse políticas con este objetivo (JIMÉNEZ <i>et al.</i>, 2013).</p> <p>(38) El BANCO MUNDIAL (2009: 129-131) considera que existen tres tipos de contribuyentes desde el punto de vista del riesgo fiscal: las nuevas empresas, los retenedores y las empresas con pérdidas o difíciles de gravar.</p> <p>(39) En definitiva, se trataría de utilizar uno de los tipos de controles que identifica el Banco Mundial en su clasificación: las visitas preventivas y de obligaciones formales (BANCO MUNDIAL, 2009: 116). Al respecto, esta organización internacional define estas actuaciones de la forma siguiente: «<i>Education and</i></p>	<p><i>inspection visits. These inspections are manpower-intensive and are useful mainly for new taxpayers. They consist of visits to a potential business or professional taxpayer's premises to verify the taxpayer's awareness and understanding of tax obligations and also to verify that the taxpayer's books, financial documents, and business forms (for example, invoices and receipts) satisfy legal requirements. Such visits should typically be made by prior appointment. While noncompliance should be noted by the tax authority officer for possible future use, these visits are conducted primarily as a service to taxpayers and not a means to detect noncompliance—unless flagrant abuses are found».</i></p> <p>(40) V. BRAYTHWAYTE sugiere que los factores identificados en el Modelo de Influencias del Contribuyente se combinan y llevan a adoptar al contribuyente individual un conjunto de valores, creencias y actitudes que pueden ser descritas como su «postura motivacional» (OCDE, 2004: 126-132).</p> <p>(41) Según BIBER (2010), una actuación de control eficaz produce los siguientes efectos: corrector del incumplimiento, disuasorio de futuros incumplimientos para el contribuyente comprobado e inductivo (o preventivo) para el conjunto de los declarantes.</p> <p>(42) OCDE, 2013a: 162-163.</p> <p>(43) OCDE, 2013a: 148.</p> <p>(44) Como indican ESTELLER <i>et al.</i> (2012) citando a SLEMMOD y YITZHAKI, sabemos que el tamaño óptimo de la administración tributaria no es aquel que iguala el ingreso marginal al coste marginal, pero aun así queda la duda de si la dimensión de la administración tributaria española es la adecuada.</p> <p>(45) En definitiva, la evolución del propio sistema tributario, en la medida en que proliferen nuevos impuestos de tipo medioambiental o tasas de configuración muy diferente a los impuestos clásicos, y los cambios que ello exigirá en la administración tributaria, unido al cambio tecnológico y a la gobernanza en red, puede aconsejar que se cuente con determinados perfiles de empleados muy diferentes de los actuales, cuya forma de capacitación no tendría que ser siempre necesariamente la tradicional. Incluso los procedimientos de gestión y de control —y su regulación jurídica— pueden ser distintos de los actuales.</p> <p>(46) Es destacable que la mayoría de las administraciones tributarias encuestadas al efecto por la OCDE (2012) consideran que hay más margen para la reducción de costes en la prestación de servicios y en los aspectos organizativos que en las actividades de control y recaudación.</p> <p>(47) OCDE, 2013a: 174.</p> <p>(48) OCDE, 2013a: 185.</p> <p>(49) El <i>e-government</i> es clave. Superadas las tres fases iniciales para la consolidación de la administración electrónica (OCDE, 2010):</p>
---	--	--

presencia de la administración tributaria en la red, interacción con el contribuyente para que pueda descargar programas, y generalización de las transacciones, hay que pasar a la cuarta fase, la de transformación, basada en la integración de la información y de los procesos, la transparencia y la confianza.

(50) Las directrices a utilizar para evaluar un sistema tributario son la neutralidad, la simplicidad y la estabilidad. La falta de neutralidad y de simplicidad invita a la elusión fiscal. La complejidad crea oportunidades para la evasión, lo que provoca de nuevo la reacción normativa que, a su vez, genera más complejidad, la cual origina la aparición de nuevos esquemas para eludir. Es el juego del gato y el ratón y todo ello genera más litigios y más costes de aplicación. Hay que conseguir más simplicidad, menos elusión y menos coste económico total de la imposición. Es la tesis del Informe Mirrlees (2011).

(51) Algunas administraciones tributarias tienden a creer que más información y más declaraciones mejoran el cumplimiento, pero no es siempre el caso, algunas exigencias solo incrementan el coste de cumplimiento. El objetivo es analizar la suma de la información que deben proporcionar los contribuyentes sobre sí mismos o sobre otros en términos de los ingresos adicionales que dicha información puede ayudar a recaudar (BANCO MUNDIAL, 2009: 112). Por otra parte, este tipo de costes, según el análisis del BANCO MUNDIAL (2011) citando a STANFORD (1995), son regresivos. Y están inversamente relacionados con el PIB y la inversión exterior directa (PAYING TAXES, 2013).

(52) «Unlike amnesty-type of arrangements which typically entail authorities forgoing some portion of the tax liability concerned, voluntary disclosures generally require full payment of tax liabilities, with concessions given in relation to penalties and / or interests. As such, the use of such policies is seen as defensible and potentially attractive to such taxpayers who might otherwise be prepared to risk detection of their non-compliance» (OCDE, 2013a: 340).

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT (2012), *Informe Anual de Recaudación Tributaria*. 2012.
- (2013), *Memoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*. 2012.
- ARRAZOLA, M.; HEVIA, J.; MAULEÓN, I., y SÁNCHEZ, R. (2011), *Dos ensayos de actualidad sobre la economía española. La economía sumergida en España*, Funcas.
- A.T. KEARNEY (2013), *The Shadow Economy in Europe, 2013. Informe ATKearney/Visa*. Friedrich Schneider y Johannes Kepler.
- BANCO MUNDIAL (2009), *A Handbook for Tax Simplification. Investment Climate Advisory Services*. Cap. 5: «Tax Administration Simplification (Reorienting the Tax Authority)». Cap. 6: «Tax Administration Simplification (Ensuring Compliance and Accountability)».
- (2011), *Surveying Businesses on Tax Compliance Costs. Investment Climate Advisory Services*.
- BIBER, E. (2010), *Revenue Administration: Taxpayer Audit Development of Effective Plans*. Technical Notes and Manuals, IMF.
- BID (2013a), *Estado de la administración tributaria en América Latina: 2006-2010*. Coordinadores: FERNANDO DÍAZ y MIGUEL PECHO (CIAT); colaboradores: ALBERTO BARREIX, LUIS CREMADES, ÓSCAR VÁZQUEZ y FERNANDO VELAYOS. Banco Interamericano de Desarrollo.
- (2013b), *Recaudar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo*. Editores: ANA CORBACHO, VICENTE FRETES CIVILS y EDUARDO LORA. Banco Interamericano de Desarrollo.
- BIRD, R. (2010a), *Smart Tax Administration*. Economic Premise. Octubre 2010, n.º 36. World Bank.
- (2010b), *Taxation and Decentralization*. PREM Notes. Economic Policy. Octubre 2010, n.º 157. World Bank.
- BRINDUSA, A., y VÁZQUEZ, P. (2010), *Economía sumergida. Comparativa Internacional y Métodos de estimación. Implicaciones de la economía sumergida en España*. Círculo de Empresarios. Libro Marrón. Septiembre 2010.
- CAREC (2013), *La evasión fiscal y la economía sumergida: análisis y recomendaciones para su reducción y afloramiento*, Consell Assessor per a la Reactivació Econòmica i el Creixement, Generalitat de Catalunya.
- CIS (2013), *Opinió pública y política fiscal. Avance de resultados*. Estudio n.º 2.994. Julio 2013. Centro de Investigaciones Sociológicas.
- COMISIÓN EUROPEA (1999), *Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration*.
- (2007), *Fiscal Blueprints. A path to a robust, modern and efficient tax administration*.
- (2012a), *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*.
- (2012b), *Improving tax governance in EU Member States: Criteria for successful policies*.
- (2012c), *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final Report*. CASE-Center for Social and Economic Research (Project leader). CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (Consortium leader). Report commissioned by the European Commission.
- (2013), *Tax reforms in EU Member States. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. 2013 Report*. European Economy 5/2013. Directorate-General for Economic and Financial Affairs Directorate General for Taxation and Customs Union.
- CRANDALL, W. (2010), *Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration*. Technical Notes and Manuals. IMF.
- DÍAZ, F. (2003), *Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas*. Documentos. Documento 14/03. Instituto de Estudios Fiscales.
- DÍAZ, F., y JUNQUERA, R. (2001), *Procesos de coordinación e integración de las administraciones tributarias y aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro*. Documento 5/01. Instituto de Estudios Fiscales.
- ESTELLER, A., y DURÁN, J.M. (2012), *Administración Tributaria. Foro Fiscal*, Institut d'Economia de Barcelona.
- FMI (2010), *Assessing Tax Performance and Tax Administration Effectiveness*. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund.
- HMRC (2012), *Measuring Tax Gap 2012*. United Kingdom Her Majesty's Revenue and Customs.
- INE (2013), *Directorio Central de Empresas (DIRCE)*, datos a 1 de enero de 2013. INEbase (www.ine.es). Instituto Nacional de Estadística.
- JIMÉNEZ, A., y MARTÍNEZ-PARDO, R. (2013), *La economía sumergida en España*. Documentos de Trabajo n.º 4. Fundación de Estudios Financieros. Foros de Debate de la Fundación.
- KAPLAN, R.S., y NORTON, D.P. (1992), «The Balanced Scorecard: measures that drive performance», *Harvard Business Review*, enero-febrero: 71-80.
- MIRRLEES (2011), *Mirrlees Review. Reforming the tax system for the 21st century. Tax by design*. Oxford University Press. [Edición en español (2013), *Informe Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo*. Editorial Universitaria Ramón Areces].
- MONSALVE, H.F. (2012), *Aplicación de los Fiscal Blueprints a la Administración Tributaria chilena. Un benchmark para detectar las principales debilidades*. Cuadernos de Formación. Instituto de Estudios Fiscales. Colaboración 2/12. Volumen 14/2012.
- MUSGRAVE, R., y MUSGRAVE, P. (1991), *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, McGraw-Hill.
- MUT, I., y UTANDE, J.M. (2011), «Autonomía y corresponsabilidad fiscal en el nuevo sis-

<p>tema de financiación autonómica», <i>Pre-supuesto y gasto público</i>, 62: 67-83.</p> <p>OCDE (2004), <i>Guidance Note. Compliance Guidance Note. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance</i>. Forum on Tax Administration. Compliance Sub-Group.</p> <p>— (2010), <i>Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery. Survey report</i>. Forum on Tax Administration. Taxpayer Services Sub-group.</p> <p>— (2012), <i>Working smarter in structuring the administration, compliance, and through legislation</i>. Forum on Tax administration.</p> <p>— (2013a), <i>Tax administration 2013. Comparative information on OECD</i></p>	<p><i>and other advanced and emerging economies.</i></p> <p>— (2013b), <i>Addressing Base Erosion and Profit Shifting</i>.</p> <p>OPIHE (2013), <i>Propuestas de reforma del sistema fiscal. El futuro de la gestión recaudatoria: hacia un organismo único</i>. Organización Profesional de Inspectores de Hacienda del Estado. Málaga, 17 de octubre de 2013.</p> <p>PAYING TAXES (2013), <i>The Global Picture</i>, PricewaterhouseCoopers (PwC) para Doing Business. World Bank.</p> <p>RUESGA, S.M., y CARBAJO, D. (2013), <i>El Tax Gap en España, definición, estimaciones y medidas dinámicas para su reducción</i>.</p> <p>SCHNEIDER, F. (2013), <i>Size and Development of the Shadow Economy of 31 European</i></p>	<p><i>and 5 other OECD countries from 2003-2013: A Further Decline.</i></p> <p>SCHUMPETER, J.A. (1942), <i>Capitalismo, socialismo y democracia</i>, Ediciones Folio, Barcelona 1996.</p> <p>SENADO EE.UU. (2011), <i>Best practices in tax administration: a look across the globe. Hearing before the Committee on Finances. United States Senate. One hundred twelfth Congress. First session. 12 de abril, 2011.</i></p> <p>STANFORD, C. (1995), <i>Taxation Compliance Costs: Measurement and Policy</i>, Fiscal Publications, Bath, U.K.</p> <p>VÁZQUEZ-CARO, J., y Bird, R. (2011), <i>Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach. eJournal of Tax Research</i>, julio 2011.</p>
---	--	--

LOS MULTIPLICADORES DE LA POLÍTICA FISCAL EN ESPAÑA (*)

Jabier MARTÍNEZ

Universidad de Deusto

Ignacio ZUBIRI

Universidad del País Vasco

Resumen

En este artículo se revisa la evolución de la política fiscal en España en los últimos años. Se constata la tendencia a un déficit sistemático, reducciones fiscales en épocas de crecimiento y que el endeudamiento, cuando se reduce, lo hace porque aumenta el PIB, no porque se amortice deuda. Se comprueba, además, que la crisis fiscal actual está más ligada a la caída de ingresos que al aumento de gastos. A continuación se estiman los multiplicadores del gasto y de los impuestos. Los multiplicadores del gasto son sustancialmente mayores en las recesiones que en las expansiones. Su valor se sitúa entre 1,3 y 1,7. Los impuestos tienen multiplicadores reducidos, que pueden ser positivos.

Palabras clave: multiplicadores, gasto, impuestos, deuda.

Abstract

This paper briefly reviews the fiscal policy in Spain in the last thirty five years. In this period, there have been continuous deficits, tax cuts when the economy grows and that when the ratio Debt/GDP has decreased it has not because the debt was repaid but because the GDP increased. It is shown that the current crisis of public finances is due more to the fall of public revenues than to the rise of public expenditures. After the review, the paper computes the expenditure and revenue multipliers. It is shown that the expenditure multipliers are considerably larger in expansions than in recessions. The estimated value is between 1,3 and 1,7. Tax multipliers are small and larger than zero.

Key words: multipliers, expenditure, taxes, debt.

JEL classification: E62, H50, H60.

I. INTRODUCCIÓN

La crisis económica que comenzó en el año 2008 ha traído una evolución en la forma de valorar el papel de la política fiscal. Antes de la crisis muchos pensaban que la política fiscal era tan inefectiva como innecesaria. Se consideraba que lo único que se necesitaba para que la economía creciera en una senda estable era una política monetaria que fuese corrigiendo las pequeñas desviaciones, controlando la inflación y ajustando la masa monetaria al crecimiento de la economía.

La crisis de 2008 fue la evidencia de que el paradigma dominante estaba equivocado. Abrió además un debate sobre cuál era la política fiscal más adecuada. Aunque con críticas fuertes por parte de los economistas más liberales, el gobierno de Estados Unidos optó por una política expansiva clásica de corte keynesiano. Para ello primero aumentó el gasto y después lo ha mantenido financiando el déficit resultante con endeudamiento. En Europa la política fiscal inicialmente dio prioridad absoluta a la consolidación fiscal. En esta visión lo esencial para salir de la crisis es una política contractiva que reduzca el déficit, idealmente vía menos gasto. Según muchos, la austeridad (reducción del gasto) no solo trae beneficios en el largo plazo sino que incluso es expansiva en el corto plazo a través de los denominados «efectos no keynesianos» de la política fiscal (1). Quizá

porque en Estados Unidos la economía ha estado creciendo a tasas de en torno al 2 por 100 mientras que la zona del euro ha tenido incluso varios años de decrecimiento, la Comisión Europea ha sido cada vez más flexible con la austeridad. Aunque se sigue defendiendo la austeridad como principio básico, se han ampliado los plazos para llevarla a cabo. Por ejemplo, en un principio España tenía que cumplir el objetivo de un déficit máximo del 3 por 100 para 2013; luego este límite ha sido relajado varias veces y ahora el compromiso es que se alcance en 2016.

El debate austeridad/expansión está muy ligado al valor de los multiplicadores del gasto. Esto es, a si al aumentar (reducir) el gasto público el PIB aumenta (se reduce) mucho o poco. Los defensores de la austeridad señalan que el multiplicador es pequeño (como mucho 0,6), mientras que los defensores de la expansión afirman que el valor es mucho mayor (entre 1,5 y 2,5). En medio de este debate, instituciones como el Fondo Monetario Internacional (FMI) han cambiado de opinión sustancialmente. Así, en 2012 el FMI reconocía que los multiplicadores utilizados para realizar predicciones de crecimiento durante la crisis 2010-2011 (un multiplicador de 0,5) infraestimaron por un factor de 3 los verdaderos valores (un multiplicador de 1,7) (2).

En buena medida, los cambios en las estimaciones del valor del multiplicador se han derivado de

un nuevo enfoque iniciado por Auerbach y Gorodnichenko (2012a y 2012b) en el que diferenciaron las estimaciones en periodos de recesión y de expansión. Sus estudios, como muchos otros posteriores (3), comprobaron que, como sugiere la teoría, los multiplicadores del gasto en las recesiones son mucho mayores que en las expansiones. Una implicación inmediata es que las estimaciones de multiplicadores que no diferencian entre periodos (expansión/recesión) realmente están calculando un promedio entre periodos que infraestima el verdadero valor del multiplicador en las recesiones.

El objetivo de este artículo es estimar el multiplicador en España en épocas de recesión y expansión. La única estimación previa para España es la realizada por Hernández de Cos y Moral-Benito (2013). En nuestro trabajo se aplica una metodología algo distinta y se estiman multiplicadores que permiten que la economía cambie de régimen (de recesión a expansión y viceversa) tras el impacto inicial de la política fiscal.

La estructura del artículo es la siguiente. En la sección II se revisa cómo ha sido la política fiscal en España en las últimas décadas, prestando atención a la última crisis porque, entre otras cosas, los gastos y, especialmente, los ingresos públicos han mostrado un comportamiento singular. En la sección III se revisan los diferentes conceptos de multiplicador y se repasan las estimaciones más recientes de multiplicadores en expansión y recesión que se han realizado tanto para España como para otros países. La sección IV describe el modelo que hemos utilizado y presenta los principales resultados que hemos obtenido. Finalmente, la sección V recapitula las conclusiones más importantes.

II. LA POLÍTICA FISCAL EN ESPAÑA

1. Las crisis económicas en España

La década de los sesenta y comienzos de los setenta fue el periodo de máxima expansión de la economía española y se llegaron a alcanzar crecimientos superiores al 10 por 100 (4). A partir de 1975, la economía española sufrió diversas crisis imputables muchas veces a causas externas (precios del petróleo, crisis del sistema monetario europeo, burbujas financieras, etc.), pero siempre amplificadas y alargadas por la ineficiencia tradicional de la economía española (mercados y empresas poco competitivas, instituciones ineficientes, etc.) y el mal diseño de la política económica.

Para clasificar un periodo como de crisis económica se pueden usar diferentes criterios. Quizá el más razonable sea definir la crisis en términos de empleo: hay crisis cuando se está destruyendo empleo; no la hay cuando se crea empleo. El gráfico 1 recoge la evolución del empleo en España en el periodo 1978-2012 (5) y en él se observa que en dicho periodo hubo 16 años de crisis (el 45,7 por 100 del total) y 19 de bonanza (el 54,3 por 100).

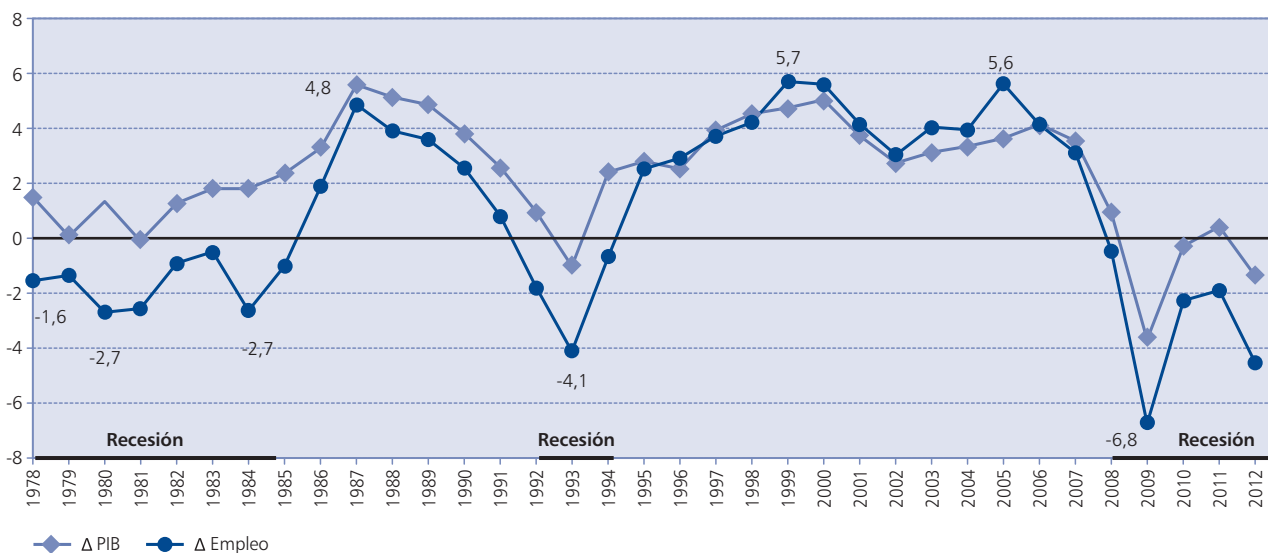
Las crisis se agrupan en tres periodos:

— *Crisis 1978-1985.* Esta crisis está asociada con los *shocks* del precio del petróleo de 1973 y 1979 (6), pero se vio agravada por las circunstancias particulares de España. Fundamentalmente, una economía poco eficiente que dependía de industrias intensivas en energía, un sistema bancario que entró en crisis y un periodo de transición social lleno de inseguridades en el que la política predominaba sobre la economía. El resultado fue una crisis económica de larga duración en la que solo entre 1977 y 1985 se destruyeron 1,5 millones de empleos (más del 12,5 por 100 del total) y la tasa de paro llegó al 21,5 por 100 (7).

— *Crisis 1992-1994.* A comienzos de la década de los noventa hubo una crisis que afectó a muchos países y que se vio agravada por el aumento de precios del petróleo derivado de la guerra con Irak. La crisis del Sistema Monetario Europeo del que formaba parte la peseta y una moneda sobrevalorada acabaron conduciendo a España a una severa recesión que, probablemente, se retrasó por los efectos beneficiosos de las obras realizadas para la Expo de Sevilla y los Juegos Olímpicos de Barcelona de 1992. En solo tres años se perdieron casi 850.000 empleos en España y la tasa de paro se aceleró hasta llegar en 1994 al 24,1 por 100 (casi 3,9 millones de parados).

— *Crisis 2008-2012 (al menos).* El estallido de la burbuja inmobiliaria de Estados Unidos (debido en parte a la falta de regulación de los mercados financieros) se extendió al mundo a través de los productos estructurados. En España, las medidas previas inadecuadas, la lenta reacción del gobierno, el estallido de la burbuja inmobiliaria interior y la debilidad del sistema de cajas de ahorros han acentuado la crisis en relación a otros países. La crisis inicial ha producido un deterioro muy importante de las finanzas públicas que, como en algunos otros países, ha dado lugar a una crisis de la deuda soberana. El resultado ha sido la pérdida entre 2007 y 2012 de 3 millones de puestos de trabajo (el 15 por 100

GRÁFICO 1
EVOLUCIÓN DEL EMPLEO Y EL PIB EN ESPAÑA (TASAS DE VARIACIÓN), 1978-2012



Fuentes: Elaboración a partir de EPA e INE.

del total) y una tasa de paro del 25 por 100 en 2012 (con casi 5,8 millones de parados).

El gráfico 1 muestra que la recesión (definida en términos de reducción del empleo) es perfectamente compatible con aumentos del PIB real. En realidad, en el periodo 1978-2012 el PIB real solo ha disminuido unos pocos años, la mayoría a partir de 2009. Antes solo lo hizo de forma significativa en 1993, cuando cayó un 1 por 100. Frente a esta tendencia creciente del PIB, el empleo ha disminuido muchos años.

El gráfico 2 analiza de forma más detallada la relación entre crecimiento del PIB y creación de empleo. En el periodo 1978-2012, la economía española no ha sido capaz de crear empleo, creciendo menos del 2,5 por 100 del PIB. Esto es consistente con la Ley de Okun (8), según la cual el paro solo disminuye cuando la economía crece por encima de un determinado umbral. El gráfico 2 sugiere que en España ese umbral estaría en torno al 2,5 por 100 (9). Esta cifra es consistente con las estimaciones que se han hecho para España de la Ley de Okun. Por ejemplo, Usabiaga (2010) estima que en España se reduce el paro cuando la economía crece al menos un 2,68 por 100 (10), una cifra similar a la que se sigue de las estimaciones de Andrés *et al.* (2009) para el periodo 1983-2008. Por su parte, Martín (2009) es-

tima que el nivel de crecimiento necesario para que se reduzca el paro es el 2,9 por 100 (para el periodo 1977-2001), aunque se reduce al 1,4 por 100 a partir de 1990.

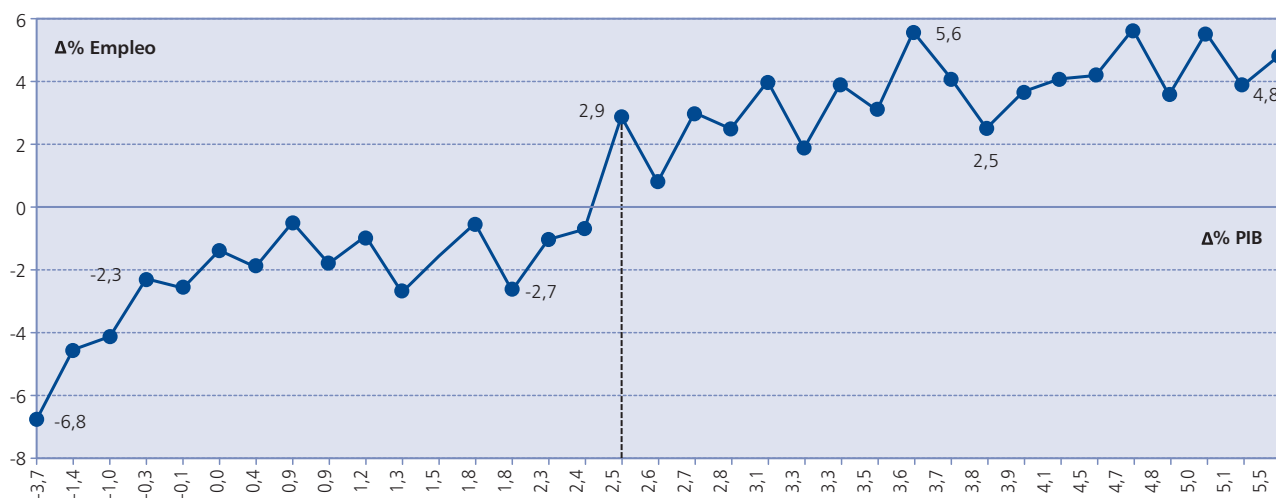
2. Evolución del sector público

2.1. Evolución del gasto

En el gasto hay una primera fase de aumento continuo hasta 1985. La razón esencial de este aumento fue la modernización del Estado (infraestructuras) y el desarrollo del Estado del bienestar para atender a las demandas de una sociedad en proceso de cambio. A partir de este momento, el gasto está determinado más por la coyuntura económica que por ajustes estructurales del mismo.

Entre 1986 (año de entrada en la Unión Europea) y 1988 el gasto en porcentaje del PIB bajó no porque se ralentizara (de hecho aumentó en términos reales), sino porque hubo un rápido crecimiento del PIB que hizo que el cociente bajara. La desaceleración económica que empieza en 1988 (tasas de crecimiento cada vez menores que devienen incluso negativas en 1993) eleva el gasto hasta su máximo histórico del 46,7 por 100 del PIB (11) en 1993. Las

GRÁFICO 2
EVOLUCIÓN DEL EMPLEO Y EL PIB EN ESPAÑA (TASAS DE VARIACIÓN), 1978-2012



Fuentes: Elaboración a partir de EPA e INE.

transferencias sociales y los intereses de la deuda explican buena parte de este incremento. A partir de 1993 comienza una reducción del gasto que se extiende hasta 2007 y se apoya en la disminución de los intereses de la deuda (más de 3 puntos del PIB), la disminución de las prestaciones monetarias (paro y otras) y la moderación de los salarios públicos. Esto, junto con el propio crecimiento del PIB, bajó el gasto público desde su máximo de casi el 47 por 100 en 1993 hasta poco menos del 40 por 100 en el año 2000. A partir de ese año y hasta 2007, el gasto osciló en torno al 40 por 100. La crisis que comenzó en diciembre de 2007 produjo un aumento notable del gasto que en 2012 llegó hasta casi el 48 por 100. Dado que 3,6 puntos de ese gasto se debieron a las ayudas a las instituciones financieras, es más apropiado decir que el gasto en 2012 fue el 43,4 por 100 y que el máximo de este periodo se situó en el 46,3 por 100 de 2010. Durante la crisis, aunque al principio hubo algunos estímulos discretos a la demanda agregada de corte keynesiano (12), la mayor parte de la evolución del gasto está ligada a los estabilizadores automáticos, el coste creciente de los intereses de la deuda, las reducciones discretas del gasto para reducir el déficit (desde mediados de 2010) y la reducción del PIB (que aumenta el cociente gasto/PIB).

Desde la perspectiva de la actuación pública hay, por tanto, dos periodos en la crisis 2008-2012: el

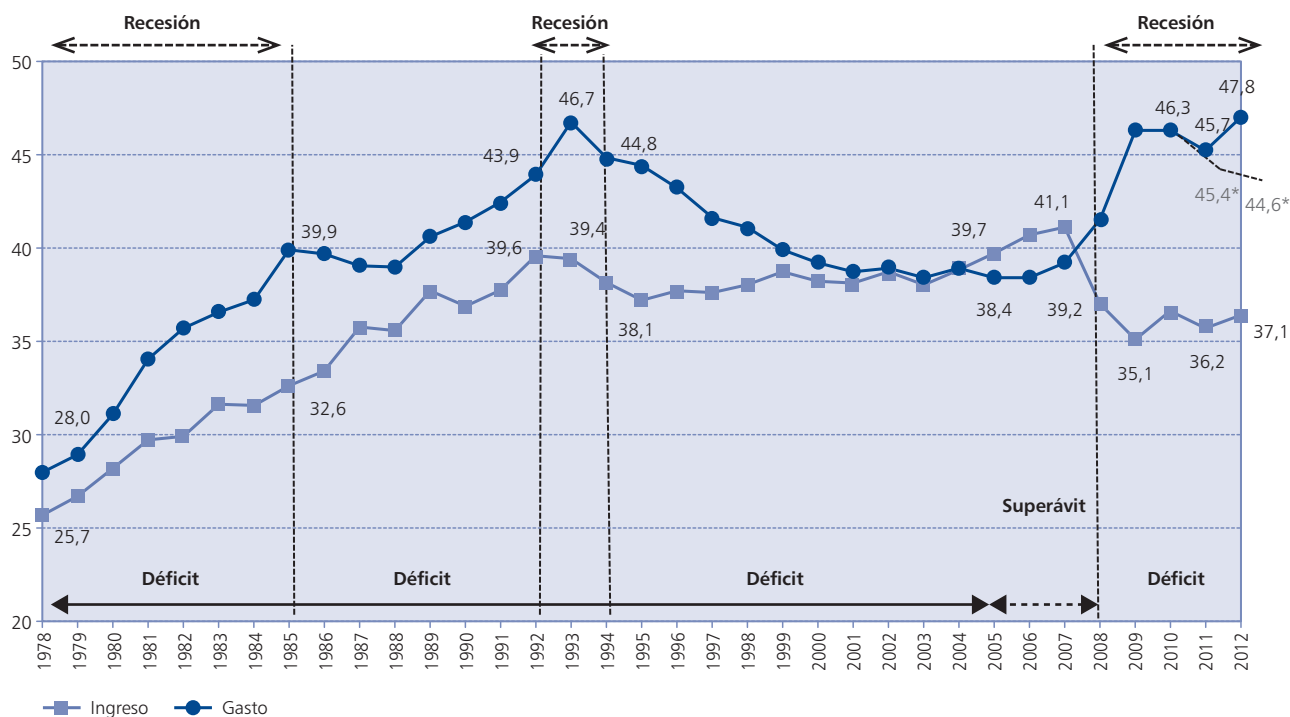
periodo inicial, en el que primero se ignora la crisis y luego se intenta una modesta expansión del gasto (13), y posteriormente el periodo en el que comienza una consolidación fiscal que conlleva una reducción discrecional importante del gasto (14). Esta reducción consigue compensar la tendencia alcista del gasto (por los estabilizadores automáticos, las pensiones y el coste creciente de la deuda) y logra una reducción neta de 1,7 puntos del PIB en tres años. Cabe señalar que, aunque se ha puesto un gran énfasis en la reducción del gasto, como se muestra en la sección II.3, exceptuando a Irlanda, España es el país de la UE-15 que menos gasta.

2.2. Evolución de los ingresos

Históricamente, en torno al 90 por 100 de los ingresos no financieros del Estado son impuestos. Por ello, el nivel y la evolución de los ingresos del Estado están determinados esencialmente por los impuestos. En los ingresos hay tres periodos bien definidos:

— 1978-1992. *La gran expansión.* Hay un alza continua de los ingresos que en quince años pasaron del 25,7 al 39,4 por 100 del PIB. Básicamente todo el aumento se debe a los impuestos, que en este periodo aumentan casi un punto del PIB por año. Este crecimiento se debe a, por un lado, los aumentos de tipos impositivos necesarios para finan-

GRÁFICO 3
GASTO E INGRESO PÚBLICO (EN PORCENTAJE DEL PIB) EN ESPAÑA, 1978-2012



Nota: (*) Sin incluir las ayudas financieras a la banca.
Fuente: Eurostat (1995-2012), BDREMS (1980-1994) y BDMACRO (1978-1979).

ciar un Estado del bienestar creciente y, por otro, al propio crecimiento del PIB (15).

— 1992- 2007. *El mantenimiento.* No hay grandes variaciones en los ingresos. Durante la mayor parte del periodo oscilan según la coyuntura en torno al 39 por 100. Al final del periodo, al amparo de un de crecimiento sustancial, los ingresos llegaron hasta el 41 por 100. Durante estos años los tipos impositivos se ajustan a la baja en las épocas de crecimiento y esto se traduce en reducciones en los tipos efectivos tanto del IRPF (16) como de sociedades. La reducción fiscal de 2007 fue especialmente significativa y, como se señala más adelante, responsable de buena parte del déficit público subsiguiente. En cierta forma se cambió un sistema fiscal para épocas de recesión y bien diseñado (tipos altos y bases amplias) por otro para épocas de expansión y mal diseñado (tipos bajos y exenciones generosas).

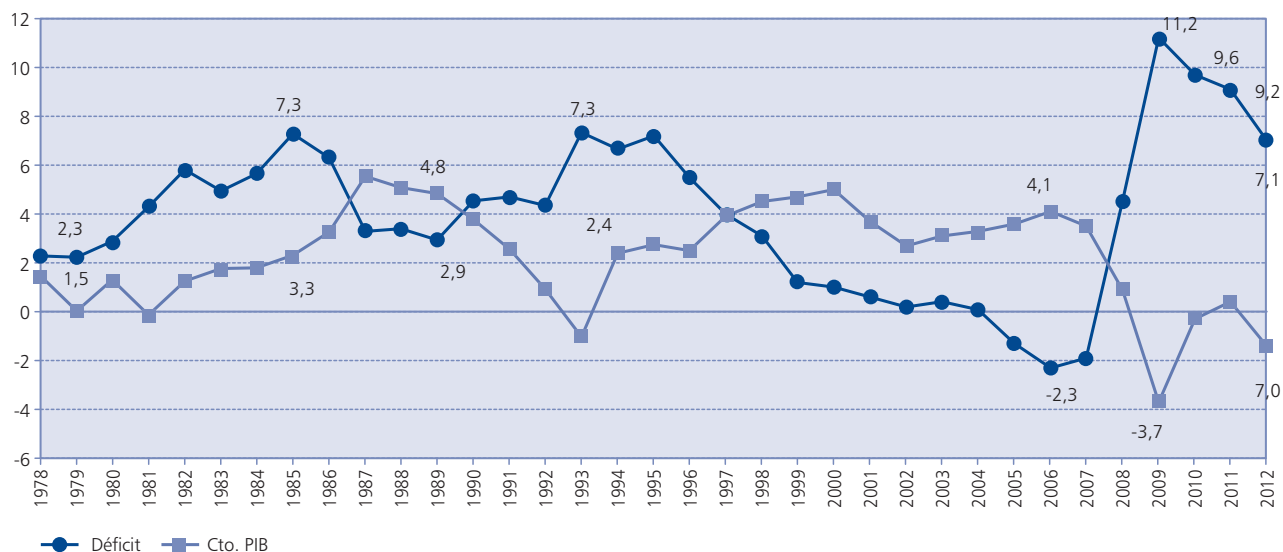
— 2008-2012. *La gran caída.* Los ingresos del sector público colapsan y en solo dos años caen

6 puntos del PIB. Esta caída, excepcional en la Unión Europea (donde en promedio los ingresos cayeron apenas medio punto del PIB) se debió a la reducción de los ingresos por la crisis económica general, el colapso del sector inmobiliario, las rebajas fiscales previas y la debilidad general de un sistema fiscal que siempre ha tenido amplias vías de elusión y evasión y en el que, tradicionalmente, los grupos de interés han jugado un papel importante en el diseño de los impuestos y han logrado deducciones considerables.

2.3. Déficit y endeudamiento

El déficit del Estado y su evolución están recogidos en el gráfico 4. Con crecimiento o sin él, España ha tenido déficit siempre desde 1978 (17). La única excepción han sido los años 2005 a 2007, donde hubo superávits moderados (18). Las reducciones de tipos impositivos, especialmente a partir de 1998, explica por qué a pesar de la bonanza eco-

GRÁFICO 4
DÉFICIT (EN PORCENTAJE DEL PIB) Y CRECIMIENTO EN ESPAÑA, 1978-2012



Nota: (*) Un déficit negativo (2005, 2006 y 2007) es un superávit.
Fuentes: Gráficos 2 y 3.

nómica no hubo casi superávits en la década de crecimiento 1998-2008. Históricamente, en cuanto se ha empezado a crecer, se han bajado los impuestos.

De los 34 años reflejados en el gráfico 4 hubo déficit en 31 de ellos. El déficit promedio fue casi el 4,2 por 100 del PIB. En 20 de los 34 años el déficit superó el 3 por 100 del PIB que se establece como *máximo* en los acuerdos con la Unión Europea. En general, cuando la tasa de crecimiento del PIB aumenta, el déficit tiende a disminuir debido esencialmente a los estabilizadores automáticos y, a veces, al cese de políticas fiscales discrecionales. En la recesión 1978-1985 el déficit, sin embargo, creció incluso cuando el crecimiento del PIB se aceleraba. El hecho de que en ese periodo en España se estuviera creando un estado moderno (más infraestructura y un Estado del bienestar mayor) puede ser la causa de esas diferencias.

Una cuestión que puede parecer contradictoria es que España, al mismo tiempo que ha mantenido un déficit público casi permanente, ha reducido su endeudamiento a lo largo de la segunda mitad de la década de los noventa. Los gráficos 5A y 5B reconcilian ambos hechos. El gráfico 5A refleja la evolución de la deuda pública en valores absolutos (millardos de euros) y permite comprobar que en

España la deuda no se ha repagado casi nunca, al menos en la historia reciente. Así, por ejemplo, entre 1990 y 2013 la deuda aumentó casi todos los años en valores absolutos. Simplemente cada año se debía más. Las únicas excepciones son 2006, cuando la deuda permaneció estable, y 2007, cuando se redujo marginalmente (un 2,3 por 100).

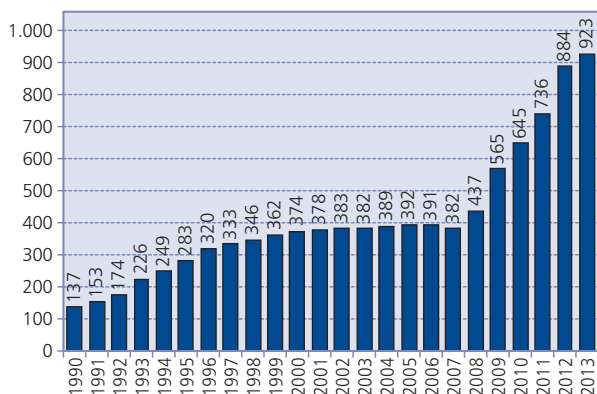
El gráfico 5B, por su parte, representa la evolución de la deuda como porcentaje del PIB. Entre 1996 y 2007 la deuda (en porcentaje del PIB) bajó más de 30 puntos y se redujo casi a la mitad. En ese mismo periodo, sin embargo, la deuda en valor absoluto (euros) aumentó casi un 20 por 100. El descenso de la deuda se debió, por tanto, no a que hubiera ningún tipo de superávit, sino a que la emisión de deuda nueva fue baja en comparación al crecimiento del PIB. Es decir que la ratio deuda/PIB bajó no porque se devolviera nada de lo que se había tomado prestado, sino porque el PIB creció y se dejaron de tomar prestadas cantidades elevadas.

3. La crisis de 2008

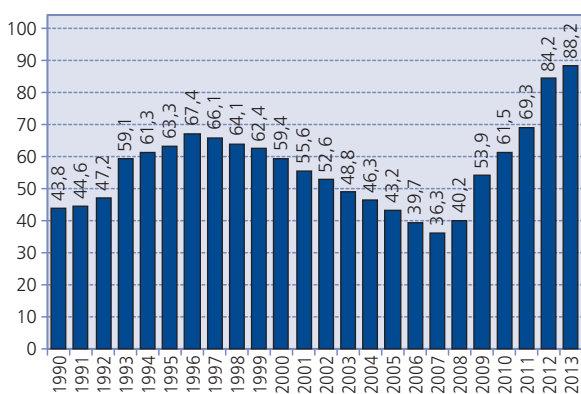
La crisis que comenzó en el año 2008, y que aún perdura, empezó como una crisis financiera para después transformarse en una crisis de la deuda so-

GRÁFICO 5
DEUDA PÚBLICA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

A) Deuda Pública de las AA.PP. (millardos)



B) Deuda Pública de las AA.PP. (% del PIB)



Fuente: Banco de España.

berana. La primera fase afectó a España de forma menos intensa que a otros países, pero la segunda ha sido mucho más acusada en nuestro país. Hay varias razones que explican por qué la crisis ha sido (y es) más severa en España. Las más importantes son:

a) *Ausencia de un modelo real de desarrollo.* El crecimiento español del periodo 2000-2007 se basó en una burbuja inmobiliaria. En realidad, salvo por este periodo, históricamente España ha mostrado una capacidad muy limitada para crear empleo, entre otras cosas por la ineficiencia del sector público, de las empresas privadas y de los mercados. En España, por ejemplo, nunca se ha respetado la *meritocracia* y muchos grandes empresarios han sido más expertos en tratar con el sector público que en crear empresas eficientes.

b) *Errores previos a la crisis.* Antes de la crisis hubo serios errores, como por ejemplo una mala supervisión del Banco de España (a algunas cajas de ahorros, al menos). También parecía dominar la creencia de que la expansión sería para siempre, lo que llevó a bajar los impuestos, a gastos clientelistas y a dar más recursos a las comunidades autónomas (más de 1 punto anual del PIB en la reforma de 2009).

c) *Errores durante la crisis.* Entre ellos negar la crisis, ignorar los problemas del sector financiero, la ausencia de un plan realista y sensato de consolidación y una reforma laboral de dudosa efectividad. Esta negación retrasó la adopción de medidas necesarias (como el saneamiento del sector financiero) para salir de la crisis.

d) *Incapacidad de la Unión Europea.* La Unión Europea no ha tomado las medidas necesarias para que España y otros países que están en una situación parecida pudieran superar la crisis de forma más rápida y con un coste menor en renta y empleo. De esta forma, durante la mayor parte de la crisis la Unión Europea dio prioridad a la austeridad y se negó a dar ninguna garantía sobre la deuda de los países periféricos (19). Aunque este comportamiento se ha presentado como una cuestión técnica, probablemente la razón por la que se ha seguido este camino es que era el más beneficioso para los intereses de muchos países fuertes de la Unión Europea, con Alemania a la cabeza. En todo caso, aunque tarde, la Unión Europea ha realizado cambios significativos en su política. Así, ha relajado el criterio de austeridad (dando más tiempo para alcanzar el objetivo de un déficit máximo del 3 por 100) y se ha comprometido a la compra de deuda en los mercados secundarios. Para España esto se ha traducido, por ejemplo, en una reducción sustancial de la prima de riesgo, que en poco más de un año bajó 400 puntos básicos.

Los resultados de la crisis en España y en otros países se resumen en el cuadro n.º 1. Al principio de la crisis, entre 2007 y 2009, el PIB en España cayó el 2,9 por 100, una cifra que está por debajo del promedio de la Unión Europea (-4,8 por 100) y de la caída que experimentaron la mayoría de los países. Alemania, por ejemplo, perdió un 4 por 100 del PIB, Francia un 3,2 por 100 e Italia un 6 por 100.

Un hecho diferencial español importante en este periodo es la caída —más bien el colapso— de la recaudación. En España los ingresos cayeron 6 pun-

CUADRO N.º 1

EFECTOS DE LA CRISIS EN LOS PAÍSES DE LA UE

	Δ 2009-2007			Δ 2012-2009			Δ 2012-2007			2012	
	PIB	Ingresos	Gastos	PIB	Ingresos	Gastos	PIB	Ingresos	Gastos	Ingresos	Gastos
EU-27	-4,1	-0,5	5,5	3,3	1,3	-2,1	-0,8	0,8	3,4	45,4	48,9
Zona del euro ..	-4,0	-0,4	5,2	2,9	1,4	-1,9	-1,1	1,0	3,3	46,3	49,3
Bélgica	-1,8	0,0	5,5	4,0	2,9	0,7	2,2	2,9	6,2	51,0	54,4
Dinamarca	-6,5	-0,3	7,3	2,3	0,0	1,6	-4,2	-0,3	8,9	55,3	59,7
Alemania	-4,0	1,5	4,8	8,0	-0,4	-3,7	4,0	1,1	1,1	44,8	44,6
Irlanda	-8,6	-2,4	11,4	1,3	0,0	-4,5	-7,3	-2,4	6,9	34,5	43,6
Grecia	-3,3	-2,3	6,5	-18,4	6,2	-4,4	-21,7	3,9	2,1	44,6	49,6
España	-2,9	-6,0	7,0	-1,7	2,0	-2,0	-4,6	-4,0	5,0	37,1	44,2
Francia	-3,2	-0,7	4,2	3,7	2,6	-0,3	0,5	1,9	3,9	51,8	56,5
Italia	-6,7	0,5	4,3	-0,3	1,2	-1,3	-7,0	1,7	3,0	47,7	50,6
Luxemburgo	-6,3	4,6	8,9	4,8	-0,8	-0,9	-1,5	3,8	8,0	43,7	44,3
Holanda	-1,9	0,4	6,1	1,2	0,6	-1,1	-0,7	1,0	5,0	46,4	50,3
Austria	-2,4	0,9	4,0	5,5	0,7	-1,7	3,1	1,6	2,3	49,2	50,9
Portugal	-2,9	-1,5	5,4	-2,6	1,3	-3,0	-5,5	-0,2	2,4	40,9	46,8
Finlandia	-8,2	0,7	8,7	5,3	1,0	0,5	-2,9	1,7	9,2	54,4	56,6
Suecia	-5,6	-0,5	3,9	10,5	-2,4	-2,9	4,9	-2,9	1,0	51,6	52,0
R. Unido	-6,0	-1,0	7,5	2,9	2,3	-2,9	-3,1	1,3	4,6	41,8	47,9
EE.UU.	-3,1			7,1			4,0				
Japón	-6,5			6,1			-0,4				

tos del PIB en dos años. En la Unión Europea, sin embargo, la caída promedio fue solo de medio punto. De hecho, ningún país se acercó ni remotamente a la caída de los ingresos de España. Como ya se ha señalado, la bajada de los ingresos fue el resultado de varios factores; 1) las rebajas fiscales de los años 2007 y 2008; 2) la caída de la actividad económica, especialmente de la actividad inmobiliaria; 3) el mal diseño del sistema fiscal (con deducciones generosas y amplias vías de elusión), y 4) la mala gestión del sistema fiscal (fraude).

Los efectos de esta caída de ingresos son evidentes una vez se constata que si España hubiera tenido una caída de ingresos similar al promedio de la Unión Europea, el déficit en 2009 hubiera sido el 5,7 por 100 del PIB en vez del 11,2 por 100 que fue. Y si esta hubiera sido la cifra de déficit, con elevada probabilidad la crisis de la deuda soberana no habría afectado demasiado a España.

En el gasto, al principio de la crisis, se produjo también un aumento notable de 7 puntos del PIB. Aunque este aumento fue 1,5 puntos mayor que el promedio de la Unión Europea, quedó por debajo del de países como Dinamarca, Finlandia o Reino Unido. La política fiscal expansiva, el gasto adicional de las comunidades autónomas, los estabilizadores automáticos del gasto y la propia caída del PIB son

algunos de los factores que explican este aumento del gasto (en porcentaje del PIB).

El déficit resultante, que llegó al 11,2 por 100 del PIB, puso a España en el centro de la crisis de la deuda soberana y la prima de riesgo comenzó a aumentar en un proceso que duró desde 2010 a 2012 y en el que pasó de menos de 100 puntos básicos a 631. No ha sido hasta que en julio de 2012 el Banco Central Europeo se comprometió a comprar, si fuese necesario, deuda soberana en los mercados secundarios cuando la prima de riesgo de la deuda española ha empezado a bajar llegando a los 230 puntos en 2013.

Los problemas de la prima de riesgo, unidos a la crisis no resuelta previamente del sector financiero, han supuesto que España haya estado en el grupo de países con más problemas en el periodo 2009-2012. Como muestra el cuadro n.º 1, el PIB ha caído 4,6 puntos frente a un promedio de 0,8 en la Unión Europea. Debido, fundamentalmente, a los aumentos de tipos impositivos (20), los ingresos han aumentado 2 puntos del PIB, llegando al 37,1 por 100 en 2012. Esto está algo por encima del promedio de la Unión Europea, pero sigue lejos de los niveles que tenía a lo largo de la década del año 2000 cuando se estabilizó en torno al 40 por 100. Entre 2009 y 2011 el gasto (neto de ayudas a las institu-

ciones financieras) ha disminuido 2 puntos del PIB, una cifra similar al promedio de la Unión Europea. El esfuerzo discrecional ha sido, sin embargo, mucho mayor porque algunas partidas de gasto han aumentado de forma automática (intereses, desempleo, etcétera).

En todo caso hay que resaltar que a pesar del énfasis que se está poniendo en la necesidad de reducir el gasto, la realidad es que en 2012 España gastaba casi 5 puntos menos que el promedio de la zona del euro y menos que casi cualquier otro país de la UE-15. Solo Irlanda gastaba menos, y Luxemburgo y Alemania aproximadamente lo mismo que España. Italia gastaba 6 puntos más del PIB que España, Grecia 10 y Portugal 3. A la vista de estos datos se podrá decir que España gasta mal, pero no que gasta mucho (al menos según los estándares de la Unión Europea). Lo que, por el contrario, es evidente es que España ingresa poco porque sus ingresos están 9,2 puntos por debajo del promedio de la zona del euro y dentro de la UE-15 solo Irlanda obtiene menos. Hasta Grecia ingresa 7,5 puntos del PIB más que España.

III. MULTIPLICADORES: TEORÍA Y EVIDENCIA

La definición intuitiva de multiplicador es simple. El multiplicador del gasto público mide en cuántas unidades monetarias (euros u otra moneda) aumenta la renta (generalmente aproximada por el PIB) por cada unidad adicional de gasto. De forma equivalente se pueden definir multiplicadores para reducciones del gasto o para aumentos (o reducciones) de los impuestos.

En la práctica aplicar esta definición no es tan inmediato como pueda parecer porque el gasto (o los impuestos) afectan a la economía con retardos y durante periodos de tiempo variables. Además, el aumento del gasto en un momento del tiempo puede inducir aumentos adicionales del gasto en los siguientes periodos. Esto da lugar a diferentes definiciones de multiplicador. Las dos que se utilizarán en este trabajo son:

A) *Multiplicadores anuales* (m_t). Miden el aumento de renta (por unidad de gasto) en el momento en el que se realiza el gasto adicional. El multiplicador del gasto en el año t será (21):

$$m_t = \frac{\Delta Y_t}{\Delta G_t} \quad t = 0, 1, 2, 3 \dots$$

donde ΔY_t e ΔG_t son, respectivamente, los aumentos de renta (PIB) y gasto en el momento t .

B) *Multiplicadores dinámicos (acumulados)* (M_t). Mide el aumento de renta (por unidad de gasto) que se genera a lo largo de t periodos por el de gasto total realizado en esos t periodos. De esta forma el multiplicador acumulado en el momento t es:

$$M_t = \frac{\sum_{j=0}^{j=t} \Delta Y_j}{\sum_{j=0}^{j=t} \Delta G_j} \quad t = 0, 1, 2, 3 \dots$$

El multiplicador anual mide el efecto sobre el *output* del gasto adicional realizado cada año. El multiplicador acumulado mide el aumento de *output* por cada unidad total de gasto acumulada. En un cierto sentido es como el promedio de los multiplicadores anuales. Dado que recoge las respuestas a todo el gasto adicional realizado hasta un momento determinado, el multiplicador acumulado es la medida más adecuada de la efectividad de la política fiscal. Obviamente, $M_0 = m_0$.

1. La lógica de los multiplicadores acumulados

A partir de la crítica de Sims (1980), la forma habitual de analizar muchas variables económicas es mediante modelos autorregresivos. Los multiplicadores estimados mediante series deben interpretarse de forma diferente a la habitual porque no solo miden los efectos del aumento inicial del gasto (o de la reducción de impuestos) sobre el PIB, sino que incluyen también los efectos de todas las variables a las que afecta el gasto tanto en el momento inicial como en momentos posteriores. En el momento inicial, por ejemplo, un aumento del gasto causará un aumento de los impuestos, y el multiplicador inicial recogerá ambos efectos. De igual forma, los aumentos del gasto hoy causarán aumentos del gasto (y de los impuestos) futuros que quedarán recogidos en los multiplicadores de los años correspondientes y en el multiplicador acumulado.

Para ver estas interrelaciones de efectos consideremos una economía con tres variables: gasto público (G), PIB e impuestos (T). Llamemos $Y_t = (G_t, PIB_t, T_t)$ al valor de estas variables en el momento t . Según un modelo típico de series temporales, los valores en cada momento del tiempo

dependen de los valores en el momento anterior (22) más un *shock* aleatorio. Esto es:

$$Y_t = AY_{t-1} + B\varepsilon_t \quad [1]$$

donde ε_t es un vector de *shocks* al sistema (aleatorios o discrecionales). La matriz A recoge las relaciones estructurales entre las variables del sistema (relación entre las variables en dos momentos del tiempo distintos) y la matriz B las relaciones entre los *shocks* en cada momento del tiempo. El vector ε_t , por su parte, recoge las variaciones no imputables a la estructura del sistema.

Con esta estructura, si se produce por ejemplo un aumento del gasto en el momento cero, $\Delta\varepsilon_0 = (\Delta G, 0, 0)$, se producirá inicialmente un ΔY_0 que, mediante la ecuación [1], irá generando sucesivamente cambios $\Delta Y_1, \Delta Y_2, \dots$ etc. Simplemente, el aumento del gasto hoy (ΔG) genera aumentos de gasto, renta e impuestos hoy (ΔY_0) que generarán aumentos de gasto, renta e impuestos mañana que a su vez harán lo mismo pasado, etcétera.

El multiplicador de impacto (en el momento cero) es el cociente en el momento cero entre el aumento del PIB y el aumento del gasto efectivamente realizado ($\Delta Y_0 / \Delta G_0$). El multiplicador acumulado (en el momento k) es el cociente entre los aumentos acumulados de PIB y los aumentos acumulados de gasto ($\sum_{j=0}^{j=k} \Delta Y_j / \sum_{j=0}^{j=k} \Delta G_j$).

2. Multiplicadores en recesión y expansión

Tradicionalmente en las estimaciones de los multiplicadores no se distinguía entre estados de la economía (recesión o expansión). Simplemente se estimaba un único multiplicador que se consideraba válido cualquiera que fuera la coyuntura económica. Este enfoque es contrario al análisis económico, que establece que una expansión fiscal en una recesión pondrá en uso los recursos ociosos que hay (trabajo en paro y capital no utilizado) y dará lugar a una producción mayor. Por contra, en una expansión, como no hay recursos ociosos, las expansiones fiscales se traducirán en inflación y no en creación de renta. Esto sugiere que se debe diferenciar entre los multiplicadores de la política fiscal en épocas de expansión y los multiplicadores en épocas de recesión. Razonablemente los primeros serán menores que los segundos. Por otro lado, si se estima un único multiplicador, su valor será el promedio del multiplicador en las recesiones y en las expansiones.

3. El valor del multiplicador

Desde el punto de vista de la política fiscal lo mejor es que el multiplicador sea lo más alto posible porque, evidentemente, a mayor valor, mayor efectividad. Sin embargo, hay que señalar que incluso un multiplicador menor que 1 estimula la actividad. Por ejemplo, con un gasto sobre el PIB del 40 por 100 y un multiplicador de 0,8, una expansión del gasto del 5 por 100 (financiada con deuda) daría lugar a un aumento del PIB del 1,6 por 100. Un crecimiento del PIB de esta magnitud puede tener efectos significativos sobre el empleo y servir de impulso para salir de una crisis.

4. Evidencia empírica

El análisis del multiplicador mediante series temporales permite incorporar algunos efectos dinámicos importantes (23). A pesar de que las series temporales ya se empleaban en el análisis de la política monetaria, su utilización en los estudios de política fiscal no se generalizó hasta el trabajo seminal de Blanchard y Perotti (2002). La mayoría de los estudios iniciales suponían que el multiplicador era independiente del estado de la economía y tras identificar —estadísticamente o de forma narrativa (24)— los momentos en los que se llevaron a cabo políticas expansivas, cuantificaban un único multiplicador. Los resultados varían considerablemente entre estudios y países, aunque la mayoría de las estimaciones caen en el intervalo (0,8-2). Dado ese intervalo, un multiplicador de 1,4 parece una estimación prudente. Para el caso de España, el número de estimaciones realizadas es limitado y sugieren un multiplicador entre 1,2 y 2. Un valor en torno a 1,5 parece, por tanto, razonable (25).

La gran depresión que comenzó en 2008 trajo posturas enfrentadas sobre los efectos de las consolidaciones fiscales. En este debate uno de los elementos importantes ha sido el tamaño del multiplicador. Los defensores de la consolidación argumentaban que el multiplicador era pequeño —ciertamente menor que 1 (26)—, mientras que los defensores argumentaban que era sustantivamente mayor que 1. Al amparo de esta discusión, Auerbach y Gorodnichenko (2012a) recordaron el carácter no lineal de los multiplicadores. Esto es, que su valor debería ser diferente en las expansiones y en las recesiones. Aplicaron entonces una metodología común en muchos análisis de series temporales, pero novel en el ámbito de los multiplicadores fiscales que permitía obtener estimaciones diferentes para épocas de recesión y de expansión (27).

Siguiendo el trabajo de Auerbach y Gorodnichenko se ha desarrollado una literatura creciente en la que se analiza cómo cambia el multiplicador del gasto en diferentes contextos: según la situación de

la economía —recesión o expansión (28)—, según la situación del sistema financiero (29) o en función de los niveles de deuda pública (30). El cuadro n.º 2 resume los resultados de algunos de estos trabajos.

CUADRO N.º 2

MULTIPLICADORES DEL GASTO Y LOS IMPUESTOS EN RECESIONES Y EXPANSIONES (1)

	PAÍS	POLÍTICA	IMPACTO		ACUMULADO 4 TRIMESTRES		ACUMULADO 8 TRIMESTRES	
			Exp.	Rec.	Exp.	Rec.	Exp.	Rec.
Auerbach-Gorodnichenko (2012a)	EE.UU.	Gasto			0,0	1,4	-0,1	1,8
Auerbach-Gorodnichenko (2012b)	OCDE	Gasto			-0,3	0,5	-0,3	0,4
Batini, Callegari y Melina (2012)	EE.UU.	Gasto (2)	0,9	2,0	0,3	2,2	-0,5	2,2
		Ingreso (2)	0,0	0,0	-0,2	-0,2	-0,7	-0,7
Japón		Gasto (2)	0,7	1,3	1,4	2,0	1,1	2,0
		Ingreso (2)	0,3	0,3	0,3	0,2	0,1	-0,2
Italia		Gasto (2)	0,2	1,4	0,4	1,6	0,5	1,8
		Ingreso (2)	-0,1	-0,1	-0,1	-0,2	-0,1	-0,2
Francia		Gasto (2)	1,4	2,6	1,6	2,1	1,9	1,8
		Ingreso (2)	0,0	-0,0	0,1	-0,0	0,2	0,3
Zona euro		Gasto (2)	0,4	2,1	0,4	2,6	0,1	2,5
		Ingreso (2)	0,1	-0,2	0,2	-0,4	0,1	-0,4
Baum, Poplawski-Ribeiro y Weber (2012)	Canadá	Gasto (1)			-0,8	-2,7	-1,1	-3,3
		Ingreso (1)			0,2	-0,2	0,2	-0,2
Canadá		Gasto (3)			-0,9	-1,1	-1,1	-0,9
		Ingreso (3)			-0,3	-0,1	-0,1	0,2
Francia		Gasto (1)			1,7	-0,7	2,1	-1,1
		Ingreso (1)			-0,7	-1,6	-0,9	-2,2
Francia		Gasto (3)			-0,1	0,2	-0,1	0,1
		Ingreso (3)			0,5	0,7	0,4	0,5
Alemania		Gasto (1)			0,4	1,0	0,4	1,3
		Ingreso (1)			-0,6	-0,5	-0,8	-0,6
Alemania		Gasto (3)			0,2	1,0	0,1	0,8
		Ingreso (3)			-0,6	-0,4	-0,4	-0,3
Japón		Gasto (1)			0,9	1,6	1,3	1,8
		Ingreso (1)			0,6	0,2	0,4	-0,2
Japón		Gasto (3)			1,4	2,0	1,9	2,4
		Ingreso (3)			0,4	-0,7	0,5	-0,6
R. Unido		Gasto (2)			0,1	-0,1	0,1	-0,1
		Ingreso (2)			0,0	0,1	-0,1	0,1
R. Unido		Gasto (3)			0,0	-0,1	0,0	0,1
		Ingreso (3)			-0,4	0,2	-0,3	0,2
EE.UU.		Gasto (2)			1,8	1,9	2,4	2,4
		Ingreso (1)			-0,4	-0,2	-0,5	-0,3
EE.UU.		Gasto (2)			1,3	1,7	1,0	1,2
		Ingreso (3)			0,1	-0,1	0,1	-0,1

Notas:

(1) Euros de aumento del PIB cuando los ingresos aumentan en un euro.

(2) Utilizando el PIB.

(3) Utilizando como indicador de la recesión el *output gap*.

Resaltados en gris los multiplicadores del gasto más elevados y los aumentos de impuestos que no disminuyen el PIB en las recesiones.

De entrada se observa que el multiplicador varía sustancialmente entre países. En Estados Unidos, por ejemplo, el multiplicador es relativamente alto (en comparación a otros países). En las épocas de recesión puede estar entre 1,5 y 2,2. En épocas de expansión el multiplicador del gasto es pequeño y, a veces, puede ser incluso negativo. Estos resultados son similares a los de otros estudios no incluidos en el cuadro, como por ejemplo Fazzari *et al.* (2012).

En la zona del euro el multiplicador del gasto es 2,1 en impacto, para después aumentar al cabo de un año a 2,6. Dos años después del impacto inicial, el multiplicador (acumulado) sigue valiendo 2,5. Frente a estos valores elevados en las recesiones, el multiplicador en las expansiones apenas llega a 0,5. Japón también tiene multiplicadores elevados tanto en las expansiones (donde puede llegar a 2) como en las recesiones (donde puede ser mayor que 1).

Alemania y Reino Unido parecen tener, por el contrario, multiplicadores pequeños. Los resultados para Alemania coinciden con los de Baum y Koester (2011), que encuentran multiplicadores moderados para Alemania. Su trabajo, como otros posteriores, pone de manifiesto que el tamaño del multiplicador depende no solo del estado de la economía sino también del tamaño de la expansión (contracción) inicial del gasto (31). En la estimación de Baum y Koester (2011), el multiplicador de medio plazo que encuentran con un gasto adicional del 5 por 100 es 1,27 en las recesiones y 0,26 en las expansiones. Si el aumento inicial del gasto es solo del 2 por 100, el multiplicador en la recesión se reduce a 1,04 y el la expansión aumenta a 0,36.

Los multiplicadores del gasto de Francia dependen de cuál sea el indicador de recesión. Cuando la recesión se mide en función del crecimiento del PIB, los multiplicadores son altos, incluso por encima de 2. Cuando el indicador del PIB es el *output gap* (32), los multiplicadores pasan a ser muy pequeños, incluso negativos.

Monokroussos (2012) estudia los multiplicadores para Grecia y, como los demás estudios, obtiene que los multiplicadores son mayores en las recesiones que en las expansiones y que varían con el tamaño del *shock* expansivo. El multiplicador del gasto aumenta con el tamaño del gasto y, por ejemplo, un aumento del gasto del 5 por 100 tiene un multiplicador creciente que llega a 3,13 tras tres años. Con un gasto adicional del 1,5 por 100 el multiplicador (tras tres años) es solo de 0,92.

En cuanto a los ingresos, el cuadro n.º 2 sugiere que en general tienen multiplicadores bajos sustancialmente inferiores a los del gasto (33). Esto implica que, en general, los aumentos de gastos financiados con impuestos serán expansivos. En algunos casos (resaltados en gris) los aumentos de impuestos en las recesiones o no tienen efectos o producen aumentos pequeños del PIB. Esto se produce porque los aumentos de ingresos generan aumentos de gastos que, si tienen multiplicadores altos, pueden compensar los (posibles) efectos negativos del aumento de impuestos. De hecho, incluso cuando son negativos, los multiplicadores de los impuestos son bajos porque parte de los efectos desincentivadores de los aumentos de impuestos quedan compensados con el efecto expansivo del gasto resultante.

Por otro lado, el cuadro n.º 2 pone de manifiesto una amplia divergencia en el valor de los multiplicadores de los impuestos, que van desde -2,2 hasta 0,7. En el primer caso, un aumento de los impuestos sería muy contractivo. En el segundo, significativamente expansivo. En realidad, no es sorprendente que el multiplicador de los impuestos varíe entre países, especificaciones y momentos del tiempo. La razón es que cada conjunto de observaciones implica un aumento del gasto distinto para cada euro adicional de impuestos; lo que a su vez determina un multiplicador diferente. O, por decirlo de otra forma, no debemos esperar que haya un valor único del multiplicador constante en el tiempo y entre países.

En el caso de modelos autorregresivos lineales (que no diferencian entre periodos de expansión y recesión) también hay divergencias muy amplias en el valor, e incluso en el signo, de los multiplicadores estimados. Por ejemplo Romer y Romer (2010) llegaron a estimar un multiplicador de -3 (34). En el otro extremo, hay muchos artículos que estiman multiplicadores positivos (35).

En todo caso hay que señalar que lo relevante desde el punto de vista económico no es tanto el signo del multiplicador sino su magnitud. Un multiplicador de los impuestos que sea pequeño (aunque negativo) sugiere que las reducciones de impuestos no serán un medio efectivo para estimular la economía. Un multiplicador de los impuestos (positivo o negativo, grande o pequeño) que sea menor que el multiplicador del gasto implica que un aumento del gasto financiado con impuestos será expansivo, y una reducción de impuestos y gasto, será contractiva.

Las conclusiones más importantes de las estimaciones realizadas para diferentes países son las siguientes:

— En todos los países el multiplicador en las recesiones es sustancialmente más alto que en las expansiones.

— El valor concreto varía entre países, pero en algunos de ellos el multiplicador alcanza valores próximos o superiores a dos (Estados Unidos, zona del euro, Japón). En otros el multiplicador parece ser más reducido (Alemania) o incluso próximo a cero (Reino Unido).

— En casi todos los países el multiplicador de los ingresos es sustancialmente inferior al de los gastos y muchas veces está próximo a cero. Esto implica que los aumentos de gastos financiados con impuestos son expansivos.

— A veces los multiplicadores de los (aumentos) ingresos son positivos porque los aumentos de ingresos generan aumentos de gastos que expanden la economía.

5. Evidencia para España

Casi todos los estudios realizados para España estiman un multiplicador único sin diferenciar, por

tanto, entre periodos de expansión y recesión. De Castro (2006) utiliza diversas especificaciones que sitúan el multiplicador del gasto entre 1,1 y 1,5 en los primeros años, para luego ir desapareciendo. De Castro y Hernández de Cos (2008) obtienen un resultado similar, y estiman un multiplicador que vale entre 1,3 y 1,4 en los dos primeros años para luego ir decreciendo.

En España la única estimación de multiplicadores diferentes según la situación de la economía es la realizada por Hernández de Cos y Moral-Benito (2013). El cuadro n.º 3 resume la batería de estimaciones de multiplicadores que realizan para diferentes escenarios. Cada escenario está definido por un indicador distinto que es el que determina qué observaciones pertenecen a cada zona del escenario (deuda alta o baja, crecimiento del PIB alto o bajo, etcétera) (36).

El multiplicador global (turbulencias) es simplemente una suma ponderada de los multiplicadores de los casos anteriores. Si tomamos como base este multiplicador global, el valor del multiplicador en las recesiones se situaría en 0,6 y en las expansiones en 1,4. Estos promedios ocultan sin embargo multiplicadores que en contextos determinados pueden ser mayores. Así, por ejemplo, el multiplicador del gasto puede llegar a ser 1,75 en los momentos de paro elevado, o incluso casi 2 cuando la deuda es baja. La moraleja es, de nuevo, que puede no haber un

CUADRO N.º 3

MULTIPLICADORES DEL GASTO PARA ESPAÑA EN DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS

			IMPACTO		ACUMULADO 4 TRIMESTRES		ACUMULADO 8 TRIMESTRES		MÁXIMO (1)	
			A	B	A	B	A	B	A	B
Situación económica	Recesión (A)	gap	0,65	0,34	1,26	0,17	1,25	-0,01	1,96	0,34
	Expansión (B)	Cto. PIB	0,86	0,64	1,30	0,65	1,32	0,72	2,41	1,68
		Cto. empleo	1,04	0,56	1,75	0,55	1,57	0,56	2,90	0,56
Situación fiscal	Mala (A)	Déficit/PIB	-0,26	1,45	-0,21	1,84	-0,29	1,76	0,04	2,29
	Buena (B)	Deuda/PIB	-0,04	1,11	-0,7	1,22	0,22	1,01	2,68	1,38
		% ΔDeuda	-0,43	0,81	-0,31	1,99	-0,92	2,38	0,57	1,59
Estrés bancario	Con (A)	Tasa impago	0,83	0,22	0,77	0,43	0,88	-0,26	1,76	0,97
	Sin (B)	Flujo crédito privado	1,56	0,16	1,40	-0,70	1,76	-0,67	2,27	0,16
Turbulencias	Sin crisis (A)	Def. 1 (2)	0,79	0,84	0,64	1,48	0,60	1,30	0,79	4,21
	Con crisis (B)	Def. 2 (2)	0,71	0,73	0,62	1,38	0,56	1,35	0,71	2,39

Notas:

(1) Máximo ($\Delta Y_t / \Delta G_t$) = Máximo incremento de renta por unidad inicial de gasto.

(2) Def. 1: Suma ponderada de crecimiento del PIB, Ratio Déficit/PIB y Tasa de impago. Def. 2: Suma ponderada de los ocho indicadores de crisis analizados.

Fuente: Hernández de Cos y Moral-Benito (2013).

único multiplicador de validez universal ni siquiera dentro de un país. Cada caso y contexto requiere un multiplicador distinto.

En cuanto a las estimaciones de los multiplicadores de impuestos, De Castro (2006), usando un modelo lineal (que no diferencia entre periodos de expansión y recesión) obtiene que el aumento de los impuestos produce aumentos del PIB durante cuatro años. Posteriormente, por el agotamiento de los aumentos del gasto, se hace negativo. El multiplicador de los impuestos es en general pequeño y alcanza un máximo de 0,4. De Castro y Hernández de Cos (2008), también en el contexto de un modelo lineal, obtienen resultados similares (aumentos pequeños iniciales del PIB para luego descender), aunque limitan el tiempo de expansión de un aumento de impuestos a dos años.

IV. ESTIMACIÓN DEL MULTIPLICADOR PARA ESPAÑA

1. Consideraciones previas y elección de datos

Estimar los multiplicadores en España presenta, al menos, tres tipos de limitaciones en relación a otros países:

a) El sector público actual comenzó a desarrollarse en 1975 y no se consolidó hasta bien entrada la década de los ochenta. En un sentido básico hay un crecimiento estructural del sector público entre 1975 y 1985, que se traduce en que durante ese periodo, en promedio, el sector público creció (tanto en gastos como en ingresos) más de 1 punto del PIB por año. A partir de ese año, el sector público está diseñado en sus elementos básicos y la evolución depende más de factores coyunturales que estructurales. No parece, por tanto, razonable suponer que las series de gasto, ingreso y PIB están determinadas por las mismas relaciones estructurales antes y después de 1985.

b) En 1986 España entró en la Unión Europea, lo que supuso un cambio sustancial en la estructura económica del país. Nuevamente, esto sugiere que es dudoso que las relaciones estructurales antes y después de 1986 fueran las mismas.

c) La crisis que comenzó en 2008 en un principio no fue especialmente aguda (en relación a otros países) en términos del PIB. Sin embargo se produjo una reducción sustancial de los ingresos que multi-

plicó por varias veces el promedio de los países de la Unión Europea. Además, en ese periodo el gasto (37) aumentó. Dado que el número de años de crisis (definida como los años en los que el PIB cae) es relativamente pequeño (en relación a los parámetros a estimar), unos años en los que cae el PIB, aumentan los gastos y bajan (sustancialmente) los ingresos pueden sesgar de forma importante las estimaciones limitadas a los años de crisis.

2. El modelo

El objetivo fundamental es analizar el valor diferencial del multiplicador en las recesiones y las expansiones. Para ello utilizaremos un modelo autorregresivo con umbral —TVAR (38)— similar en su diseño al utilizado en muchos trabajos recientes sobre multiplicadores.

Un TVAR es simplemente un modelo que divide las observaciones en dos bloques (39) llamados «régimenes». En nuestro caso serán los regímenes de crecimiento y estancamiento. A la variable que se utiliza para determinar a qué régimen pertenece cada observación se la denomina «umbral» (40). Dentro de cada régimen el modelo es lineal (41), pero al pasar de un régimen a otro (cuando la variable umbral pasa de un determinado valor) el modelo pierde su linealidad. El TVAR es, por tanto, un modelo no lineal, donde la no linealidad la causa el pasar de un régimen a otro. De forma más precisa, un TVAR es un modelo de la forma:

$$Y_t = (a_0 + A_0 Y_{t-1} + \varepsilon_t^0) I(Z) + (a_1 + A_1 Y_{t-1} + \varepsilon_t^1) (1 - I(Z))$$

donde Z es la variable umbral e $I(Z)$ es una función que toma un valor cero o uno según Z esté por debajo o por encima de un determinado valor Z_0 . Esto es,

$$I(Z) = \begin{cases} 0 & \text{si } Z \leq Z_0 \\ 1 & \text{si } Z \geq Z_0 \end{cases}$$

Este modelo dice simplemente que el valor de las variables endógenas en el momento t depende del valor de las variables en el momento $(t - 1)$ (42) y de si en ese momento la economía estaba creciendo o estaba estancada. De facto hay, por tanto, dos regímenes. Primero cuando la economía está en crecimiento (en el que la economía evoluciona según el modelo $a_0 + A_0 Y_{t-1} + \varepsilon_t^0$) y, segundo, cuando la economía está estancada (en ese periodo la economía se guía por $a_1 + A_1 Y_{t-1} + \varepsilon_t^1$). Lo que determina

el paso de un régimen a otro (y por tanto la no linealidad del sistema) es el valor de la variable Z .

El funcionamiento y la no linealidad del modelo son fáciles de ver. Como las observaciones se han dividido en dos bloques es como si hubiera dos modelos, uno para el ciclo bajo $M_0 = \hat{a}_0 + \hat{A}_0 Y_{t-1} + \varepsilon_t^0$ (estimado con los valores observados por debajo del umbral) y otro para el ciclo alto $M_1 = \hat{a}_1 + \hat{A}_1 Y_{t-1} + \varepsilon_t^1$ (con los valores observados por encima del umbral). Si, por ejemplo, la economía empieza en un ciclo bajo, se aplica el modelo lineal M_0 . Y mientras siga en el ciclo bajo (43) el modelo relevante seguirá siendo M_0 , de tal forma que mientras no cambie de ciclo el modelo será lineal. Sin embargo cuando, bien sea por la dinámica del modelo o por un *shock* exógeno, el modelo cambie de régimen, se pasará a aplicar el modelo lineal M_1 . Este nuevo modelo M_1 se seguirá aplicando hasta que la economía vuelva a cambiar de régimen y vuelva a aplicarse M_0 . Estos cambios de régimen (modelo) son los que introducen no linealidad.

En nuestro modelo básico el vector Y_t tiene tres componentes, el gasto real per cápita, el PIB real per cápita y los impuestos reales per cápita. Esto es, todas las cantidades están deflactadas y divididas por la población. Las variables se toman en logaritmos e incrementos (44). Con este diseño se garantiza que, por un lado, las variables sean estacionarias y, por otro, que en el estado estacionario crezcan a una tasa constante. Esta especificación es la misma que, por ejemplo, en Baum y Koster (2011), Mittnik y Semmler (2012), Fazzary *et al.* (2012) y Monokroussos (2012). De esta forma, el vector de variables es:

$$Y_t = \begin{bmatrix} \Delta \ln g_t \\ \Delta \ln pib_t \\ \Delta \ln t_t \end{bmatrix}$$

donde g_t = Gasto real per cápita; pib_t = PIB real per cápita, y t_t = Impuestos reales per cápita.

La variable umbral es el crecimiento del PIB real per cápita del periodo anterior. Por lo tanto, en $(t - 1)$ se aplicará el modelo estancamiento cuando el aumento del PIB real per cápita sea inferior a una determinada cantidad (Z_0). Cuando sea superior, se aplicará el modelo de crecimiento. El valor que separa estancamiento y crecimiento se determina por métodos estadísticos, de tal forma que se minimicen los errores entre los valores observados y los estimados por el modelo.

3. Datos e identificación

Para el trabajo se ha utilizado la serie de datos trimestrales (45) de gasto, ingreso, PIB y deflactor del PIB elaborada por De Castro *et al.* (2008). Todos los datos de la serie están ajustados estacionalmente. Los datos de empleo se han obtenido de la EPA. La serie contiene 108 datos que comprenden el periodo desde el primer trimestre de 1986 hasta el último trimestre de 2012. La serie cubre por tanto el periodo desde que España entró en la Unión Europea hasta la actualidad. Los modelos de series temporales suponen que la estructura de la economía permanece estable. Por ello, como ya se ha señalado, lo razonable es esperar una estabilidad de las series solo a partir de aproximadamente 1986, porque antes España no pertenecía a la Unión Europea y el sector público estaba formándose.

El gasto se define como la suma del consumo y la inversión públicos. Como es habitual, el ingreso del sector público se define en términos netos. Esto es, de la cifra de ingreso total se restan las transferencias al sector privado (46). Para identificar (47) el modelo se utiliza la descomposición de Cholesky. Este método de identificación supone una causalidad temporal entre las variables. En el modelo hemos supuesto que la causalidad es: $\Delta G \Rightarrow \Delta PIB \Rightarrow \Delta T$. Esto supone que el gasto público afecta al PIB y a los impuestos en el mismo trimestre en el que se realiza. El aumento del PIB aumenta los impuestos en el mismo trimestre pero no afecta al gasto del trimestre (aunque sí al gasto de trimestres posteriores). Los impuestos, por su parte, no afectan al gasto ni al PIB en el trimestre en que aumentan, pero sí en los siguientes (48).

4. Tests estadísticos

Se han realizado diversos tests estadísticos para comprobar la bondad del modelo y determinar las variables más importantes (49):

— En primer lugar se ha determinado el número óptimo de retardos. Se ha optado por un retardo porque es el criterio que sugiere el BIC (50) y porque da mayor robustez al modelo (51).

— Se ha comprobado que el modelo es estable (estacionario) (52). Esto es, tiene una solución estable.

— Se ha contrastado la no linealidad del modelo (53). Esto es, que la versión no lineal ajusta mejor los datos que la lineal.

Para estimar el modelo se ha utilizado el *software* econométrico R (54), que ha servido para determinar el umbral de crecimiento del PIB. Este programa ha situado el umbral en un crecimiento del 0,36 por 100 trimestral (equivalente a una tasa anual de crecimiento del 1,44 por 100). Por ello es más apropiado hablar de periodos de crecimiento (con una tasa por encima del 0,36 por 100) y de estancamiento (crecimiento por debajo del 0,36 por 100) que de periodos de recesión y expansión (55).

5. Los multiplicadores

Los modelos TVAR son no lineales y esta no linealidad se deriva de que cuando la economía pasa de un régimen a otro cambia el modelo que la guía (M_0 o M_1). Esto pone de manifiesto que el multiplicador estimado dependerá de dos factores:

a) De si el punto inicial de la economía está en el régimen bajo o en el régimen alto (56) y de qué punto del régimen se parta.

Si el gasto se aumenta en un momento de estancamiento, debemos esperar que sus efectos multiplicadores sean más altos que si el gasto se aumenta en un periodo de crecimiento económico. Pero incluso dentro de cada régimen el punto de comienzo afecta al valor del multiplicador calculado. Si se está en un punto alto del estancamiento, el impacto del gasto puede llevar a la economía al crecimiento de forma rápida y hacer que el multiplicador

se reduzca pronto. Si, por el contrario, se parte de un punto bajo, la economía tardará más tiempo en salir de la crisis y el multiplicador se mantendrá en valores altos durante más tiempo.

b) Del tamaño de la expansión del gasto (o de la reducción de impuestos). Si, por ejemplo, la economía está en el régimen bajo, cuanto mayor sea el *shock*, mayor será la probabilidad de que pase al régimen alto antes. Y esto afectará al valor del multiplicador.

Para resolver el problema a) lo que se hace es calcular el multiplicador empezando en puntos diferentes del régimen y calcular el promedio de los resultados. De esta forma, por ejemplo, el multiplicador en un estancamiento es en realidad el promedio de multiplicadores en periodos de estancamiento que tienen gravedad distinta (que empiezan en puntos distintos del estancamiento). Lo mismo ocurre con los multiplicadores del crecimiento. Son el promedio de multiplicadores en diferentes momentos de crecimiento (57). El problema b) se resuelve simplemente analizando los efectos multiplicadores de aumentos del gasto de distinta magnitud.

El cuadro n.º 4 recoge los efectos de una expansión del gasto y de un recorte fiscal sobre el PIB. Se detallan los resultados de expansiones del gasto de 0,5, 1 y 2 puntos del PIB y de contracciones del gasto de la misma magnitud. También presenta los resultados para aumentos y reducciones de los im-

CUADRO N.º 4

MULTIPLICADORES DE PIB ACUMULADOS DEL GASTO E IMPUESTOS

	Estancamiento						Crecimiento					
	0,5	1	2	-0,5 (1)	-1 (1)	-2 (1)	0,5	1	2	-0,5 (1)	-1 (1)	-2 (1)
Aumento del gasto												
(en % del PIB)	0,5	1	2	-0,5 (1)	-1 (1)	-2 (1)	0,5	1	2	-0,5 (1)	-1 (1)	-2 (1)
Impacto	2,54	2,54	2,54	2,54	2,54	2,54	1,34	1,34	1,34	1,34	1,34	1,34
4T	1,91	1,84	1,76	2,10	2,16	2,26	1,14	1,06	0,98	1,19	1,15	1,08
8T	1,80	1,70	1,61	2,03	2,13	2,30	1,08	1,00	0,91	1,15	1,10	1,03
12T	1,76	1,66	1,56	2,01	2,12	2,32	1,06	0,98	0,88	1,13	1,08	1,01
Aumento de impuestos												
(en % del PIB)	0,5	1	2	-0,5	-1	-2	0,5	1	2	-0,5	-1	-2
Impacto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4T	0,18	0,18	0,18	0,17	0,18	0,16	0,17	0,17	0,17	0,15	0,15	0,13
8T	0,21	0,21	0,21	0,20	0,20	0,18	0,20	0,20	0,20	0,17	0,16	0,14
12T	0,21	0,22	0,22	0,20	0,20	0,19	0,21	0,21	0,21	0,18	0,17	0,14

Nota: (1) En este caso el multiplicador indica la reducción del PIB cuando el gasto o los impuestos se reducen en la cantidad indicada. Resaltado en gris el impacto de referencia.

puestos, así como los multiplicadores de impacto y los acumulados tras 4, 8 y 12 trimestres. En cada caso deben leerse como la variación del PIB por cada unidad de aumento (o de reducción) del gasto (o de los impuestos).

El cuadro n.º 4 permite obtener varias conclusiones acerca del multiplicador del gasto.

a) *El multiplicador en épocas de estancamiento es sustancialmente más elevado que en épocas de crecimiento.* En nuestra estimación lo duplica. Este resultado, que el multiplicador en el estancamiento es mayor que en el crecimiento, se obtiene en todos los estudios que diferencian el multiplicador por regímenes (58). Como ya se ha señalado, esto es consistente con el principio económico de que en las épocas de crecimiento parte (o todo) de los *shocks* expansivos se convertirán en inflación, mientras que en periodos de estancamiento la mayoría (o todo) se traducirán en aumentos de la renta.

b) *El multiplicador es asimétrico.* Esto es, los recortes del gasto afectan más negativamente al PIB que los aumentos positivamente (59). En los periodos de estancamiento el multiplicador negativo puede ser entre un 10 y casi un 50 por 100 mayor que el positivo. En las expansiones las diferencias son menores y oscilan entre el 4 y el 15 por 100. La razón por la que un recorte del gasto es tan contractivo es que prolonga el estancamiento (60).

c) *El multiplicador tiene rendimientos decrecientes.* Cuanto mayor sea el tamaño del *shock* del gasto, menor será el tamaño del multiplicador. A la inversa, cuanto mayor sea el recorte fiscal, mayor será el coste en renta (por unidad de gasto) (61). La razón es que cuanto mayor sea el efecto expansivo antes saldrá la economía del estancamiento y cuanto mayor sea el recorte, más tiempo permanecerá en la zona de estancamiento.

d) *El multiplicador de impuestos es mucho menor que el del gasto.* Aproximadamente un 10 por 100 de su valor. Este es también un resultado que se obtiene de forma consistente en las estimaciones de multiplicadores no lineales (62).

e) *Los multiplicadores de los impuestos, aunque pequeños, son positivos.* Los multiplicadores de un aumento (reducción) de impuestos son positivos (negativos). Es decir, al subir (bajar) los impuestos, aumenta (baja) el PIB. Esto no implica que, *per se*, aumentar los impuestos expanda la renta. Lo que ocurre es que, por las características del modelo

temporal (63), al aumentar los impuestos aumenta el gasto (64). Si el multiplicador del gasto es suficientemente alto, la expansión provocada compensa los posibles efectos negativos de los impuestos. Este resultado es consistente con algunas de las estimaciones previas realizadas tanto en España (65) como en otros países (66).

El hecho de que reducir los impuestos conlleva reducir el gasto público (y por extensión la demanda agregada) y que el saldo global sobre el PIB puede ser negativo (a pesar de que aumente el gasto privado) se olvida con frecuencia en muchas discusiones de política económica que solicitan «bajar los impuestos para que pueda aumentar el gasto» (67).

El valor concreto del multiplicador varía, según el momento (el trimestre), el estado de la economía (expansión o recesión) y el tamaño del *shock* inicial. Como referencia se puede tomar un valor intermedio de *shock fiscal* (por ejemplo, una expansión o recesión de 1 punto del PIB). Con esa referencia, el multiplicador de los aumentos del gasto sería casi 1 en los momentos de crecimiento y casi 1,7 (euros de PIB por euro de gasto) en las recesiones. Estos valores son algo mayores que los estimados por Hernández de Cos y Moral-Benito (2013) (68), cuyas estimaciones sitúan el multiplicador de gasto en torno a 1,4 en tiempos de crisis y 0,6 en épocas de calma. Con todo, en varios de sus escenarios el multiplicador alcanza valores entre 1,7 y 2 en tiempos de crisis. Por otro lado, en nuestra estimación, los multiplicadores (negativos) de los recortes de gasto serían más elevados que los de los aumentos. La reducción del PIB como resultado de una reducción del gasto será 2,1 en épocas de crisis y 1,1 en épocas de crecimiento.

En todo caso, cualquier valor numérico del multiplicador debe tomarse con cautela. Como muestran claramente los cuadros n.ºs 2, 3 y 4, probablemente no hay un multiplicador único que solo dependa de una variable (por ejemplo la tasa del crecimiento del PIB). Lo que hay son multiplicadores aplicables en contextos distintos y, por ello, lo razonable es dar un intervalo de valores más que un número fijo.

6. Ampliaciones

En el modelo que se ha desarrollado hasta ahora se ha utilizado como variable umbral el crecimiento del PIB. Sin embargo, para muchos fines es más razonable definir el umbral en términos del empleo.

Para explorar el valor de los multiplicadores en épocas de baja creación de empleo se ha introducido el aumento del empleo como cuarta variable del modelo. Además, como el empleo ya corrige los efectos de población, las variables se han definido en valores absolutos (en vez de en términos per cápita). De esta forma el valor el vector de variables pasa a ser:

$$Y_t = [\Delta \ln G_t \quad \Delta \ln PIB_t \quad \Delta \ln T_t \quad \Delta E_t/E_t]'$$

donde G_t = Gasto real; PIB_t = PIB real; T_t = Impuestos reales, y E_t = Empleo en el periodo (69). El Anexo 1 muestra los periodos (70) que se incluyen en los regímenes de estancamiento y crecimiento. La identificación se realiza mediante la secuencia $\Delta G \Rightarrow \Delta PIB \Rightarrow \Delta T \Rightarrow \Delta E$ (71). El cuadro n.º 5 presenta los resultados de este ejercicio para el caso de *shocks* de política fiscal equivalentes a un 1 por 100 del PIB.

Los multiplicadores resultantes son algo inferiores a los del cuadro n.º 4. Así, el multiplicador del gasto en el estancamiento se reduce un 20 por 100, pasando de 1,7 a 1,3. Por otro lado, el multiplicador en el crecimiento aumenta un 7,5 por 100, pasando de casi 1 a casi 1,1. Estas variaciones simplemente ponen de manifiesto que, como ya se ha señalado, no hay un único valor del multiplicador porque las estimaciones varían considerablemente según las circunstancias. Por ejemplo, en una situación en la que no se crea mucho empleo probablemente el multiplicador de 1,3 es más ajustado a la realidad que el de 1,7.

Por otro lado, los multiplicadores del cuadro n.º 5 siguen las mismas pautas cualitativas que los del cuadro n.º 4. Primero, los multiplicadores en épocas de estancamiento son sustancialmente mayores que en épocas de crecimiento. Segundo, los multiplicadores de los impuestos son apenas un

10 por 100 de los del gasto. Aunque por brevedad no se han incluido los resultados, en este modelo también se constata que el gasto expansivo tiene rendimientos decrecientes y que el coste en PIB de las reducciones de gasto supera a la ganancia en PIB de las expansiones de gasto. Los multiplicadores de los impuestos son prácticamente cero.

El cuadro n.º 5 también aporta información sobre los efectos sobre el empleo del gasto público. Según nuestra estimación, en el medio plazo, cada millón de euros de gasto público adicional por trimestre produce algo más de 116 empleos trimestrales (equivalentes a casi 30 anuales) en épocas de estancamiento. En épocas de crecimiento la cifra se reduce a 85 (21 anuales). Estos empleos incluyen los creados directamente por el gasto público más los derivados de los aumentos de PIB privado que se crean vía multiplicador. Por otro lado, los aumentos de impuestos tienen efectos muy pequeños sobre el empleo.

7. Algunas implicaciones

El análisis confirma que, como sugieren la mayoría de los estudios más recientes, el multiplicador en las épocas de estancamiento es mayor que en las épocas de crecimiento. En consecuencia las políticas de austeridad necesariamente son contractivas y retrasan la salida de las crisis económicas. Es más, el análisis sugiere que el multiplicador (negativo) de una contracción del gasto es especialmente elevado porque retrasa la salida de la crisis. Por ello siempre es mayor (en términos absolutos) que el de una expansión del gasto.

Que lo más expansivo sea gastar y financiarlo con endeudamiento no quiere decir, sin embargo, que

CUADRO N.º 5
MULTIPLICADORES ACUMULADOS DEL GASTO E IMPUESTOS EN EL MODELO CON EMPLEO

MULTIPLICADOR	AUMENTO DEL GASTO (1% DEL PIB)				AUMENTO DE IMPUESTOS (1% DEL PIB)			
	Estancamiento		Crecimiento		Estancamiento		Crecimiento	
	PIB	Empleo (1)	PIB	Empleo (1)	PIB	Empleo (1)	PIB	Empleo (1)
Impacto	1,03	67,8	0,77	60,1	0,00	-8,2	0,00	15,8
4T	1,20	94,2	0,95	70,1	0,00	-3,8	0,03	23,5
8T	1,29	109,4	1,03	79,6	0,00	-2,5	0,06	27,7
12T	1,33	116,1	1,06	84,5	0,00	-2,2	0,07	29,7

Nota: (1) Empleos por millón de euros adicional de gasto o impuestos.

siempre se pueda hacer. Como ha ocurrido recientemente en España, es posible que por razones económicas (endeudamiento insosteniblemente alto) o especulativas un país tenga dificultades de acceso a los mercados de crédito (al menos a tipos de interés sostenibles). En esos casos lo prudente es buscar un equilibrio entre lograr la confianza de los mercados y retrasar la austeridad lo máximo posible.

Por otro lado, nuestro análisis confirma un hecho bien establecido en la literatura: que los impuestos tienen multiplicadores mucho más bajos que el gasto. Incluso muchas veces los multiplicadores de los impuestos son positivos. La implicación de unos multiplicadores bajos de los impuestos y unos multiplicadores altos del gasto es que, desde la perspectiva de una recuperación económica, siempre será mejor mantener el gasto (o aumentarlo) financiándolo con aumentos de impuestos que reducir el gasto y no subir los impuestos. O, por decirlo de otra forma, que la consolidación vía aumento de impuestos es preferible a la consolidación vía reducción del gasto.

V. CONCLUSIONES

En este trabajo se ha revisado, en primer lugar, la política fiscal de España en los últimos cuarenta años. Se ha señalado que el gasto aumentó de forma continua hasta mediados de la década de los ochenta (donde llegó hasta el 40 por 100 del PIB). La razón esencial de este aumento tiene que ver con la modernización del Estado (infraestructuras) y el desarrollo del Estado del bienestar. A partir de este momento el gasto está determinado más por la coyuntura económica que por ajustes estructurales del mismo. De esta forma, en la crisis de mediados de los noventa llegó hasta casi un 47 por 100 y en la crisis actual, que comenzó en 2008, ha pasado del 46 por 100. En el intermedio de ambas crisis primero retornó al 40 por 100 y entre 2000 y 2007 osciló en torno a ese valor.

Los ingresos, básicamente los impuestos, crecieron de forma continua entre 1978 y 1992. Cada año aumentaron casi 1 punto del PIB, y pasaron del 25,7 al 39,4 por 100 del PIB. Tras este periodo de expansión los ingresos han oscilado según la coyuntura en torno al 39 por 100, aunque el crecimiento de mediados de la década del año 2000 los elevó hasta el 41 por 100. Durante todo el periodo los tipos impositivos se ajustan a la baja y se cambia un sistema fiscal para épocas de recesión y bien diseñado (tipos altos y bases amplias) por otro para

épocas de expansión y mal diseñado (tipos bajos y exenciones generosas). De esta forma se sientan las bases para el colapso recaudatorio posterior. La crisis de 2008 pone de manifiesto todas las debilidades del sistema fiscal español (fraude, elusión, mala gestión, etcétera) y los ingresos colapsan. Caen 6 puntos del PIB mientras que la caída promedio en la Unión Europea es de solo medio punto del PIB.

El resultado de bajar los impuestos en cuanto la economía crecía ha sido un déficit permanente del sector público español. De los 34 años analizados (1979- 2012), hubo déficit en 31 de ellos. El déficit máximo se produjo en 2009, donde se llegó al 11,2 por 100 del PIB (en la crisis de mediados de los noventa solo se llegó al 7,3 por 100). Este déficit se debió esencialmente a la caída de los ingresos (por la crisis, la reforma fiscal de 2007 y las medidas clientelistas adoptadas ese año y el siguiente) y a medidas de gasto cuestionables como el aumento de financiación de las comunidades autónomas (casi 1 punto del PIB). Si la caída de ingresos de España hubiera sido similar al promedio de la Unión Europea, el déficit en 2009 hubiera sido del 5,7 por 100 del PIB. Y sin el aumento a las comunidades autónomas, no hubiera llegado al 5 por 100.

A pesar de este déficit continuo, el endeudamiento en porcentaje del PIB se redujo sustancialmente entre 1996 y 2007 pasando del 67,4 al 36,3 por 100. Esta reducción no se debió a ningún superávit que permitiera repagar una deuda que, de hecho, en valor absoluto (euros) aumentó un 20 por 100. La aparente paradoja se explica porque la reducción se debió a un crecimiento del PIB muy por encima del endeudamiento.

Tras revisar la evolución de la política fiscal, el trabajo se ha centrado en medir los multiplicadores del gasto y los impuestos diferenciando entre periodos de crecimiento y de estancamiento. El análisis ha puesto de manifiesto algunas conclusiones:

— El multiplicador en épocas de estancamiento es sustancialmente más elevado que en épocas de crecimiento. Puede incluso duplicarlo.

— El multiplicador es asimétrico. Esto es, los recortes del gasto afectan más negativamente al PIB que los aumentos lo afectan positivamente. La razón es que los recortes del gasto alargan el estancamiento mientras que los aumentos lo acortan.

— El multiplicador tiene rendimientos decrecientes. Cuanto mayor sea el tamaño del gasto,

menor será el tamaño del multiplicador. A la inversa, cuanto mayor sea el recorte fiscal, mayor será el coste en renta (por unidad de gasto).

— El multiplicador de impuestos es mucho menor que el del gasto, aproximadamente un 10 por 100 de su valor.

— Los multiplicadores de los aumentos de impuestos son cero o positivos (aunque pequeños) porque todo aumento de los impuestos causa un aumento del gasto que estimula la economía. A la inversa, los recortes fiscales inducen reducciones del PIB porque conllevan reducciones del gasto.

— El multiplicador del gasto varía según las circunstancias de la economía. Este trabajo sugiere unos valores de entre 1,3 y 1,7 en las épocas de estancamiento y en torno a 1 en las épocas de crecimiento.

— El multiplicador del empleo sugiere que cada millón de euros de gasto crea en torno a 30 empleos anuales en los estancamientos. Esto incluye los efectos del propio gasto más los de los aumentos inducidos del PIB.

Estos resultados implican que las políticas de austeridad necesariamente son contractivas y retrasan la salida de las crisis económicas. El multiplicador (negativo) de una contracción del gasto es mayor cuanto más se reduzca el gasto porque alarga más la crisis. Otra consecuencia es que las reducciones de impuestos son contractivas porque obligan a bajar un gasto público que tiene un multiplicador elevado. Por ello, para consolidar es preferible subir los impuestos a bajar el gasto.

NOTAS

(*) Agradecemos a la Fundación Funcas la financiación de este proyecto.

(1) Estos efectos tienen que ver con las expectativas (menos déficit hoy crea expectativas de menos impuestos en el futuro), el efecto de sustitución (lo que deje de gastar el sector público lo gastará el sector privado), el tipo de interés y el efecto emulación (si el gobierno controla sus salarios, el sector privado hará lo mismo). Para más detalles y una crítica de estos efectos, véase ZUBIRI (2012a).

(2) IMF (2012b).

(3) Véase la sección III.5.

(4) Entre 1964-1974, registró una tasa de crecimiento media anual del 6,9 por 100 (PRADOS DE LA ESCOSURA, 2003).

(5) La EPA comienza a elaborarse en 1977.

(6) En 1973 se produjo un embargo de los países árabes que redujeron su producción como protesta por la ayuda de Estados Unidos a

Israel en la guerra del Yom Kippur. El precio del petróleo se multiplicó por 4. En 1979, la caída del Sha de Persia dio lugar a un nuevo aumento de los precios del petróleo. El precio se multiplicó por 2,5 aunque, posteriormente, a partir de 1980 comenzó a bajar.

(7) Esto equivalía a 3 millones de parados.

(8) Al igual que la curva de Phillips, la Ley es una regularidad empírica puesta de manifiesto por Arthur Okun en 1962 y que parece cumplirse con cierta sistematicidad en las economías desarrolladas.

(9) A nivel internacional se suele usar como cifra de referencia el 3 por 100.

(10) Su estimación es por comunidades autónomas y el umbral de reducción difiere entre ellas. En Asturias el nivel es solo de un 1,24 por 100, mientras que en Murcia se necesita el 3,07 por 100.

(11) En 2012 el gasto llega al 48 por 100, pero 3,6 puntos se deben a las transferencias al sistema bancario.

(12) En BEYNET *et al.* (2011) se estima que entre 2008 y 2009 hubo estímulos fiscales equivalentes al 3,8 por 100 del PIB. De estos, 1,1 puntos fueron aumentos del gasto y el resto reducciones de impuestos. Estas reducciones de impuestos no fueron sin embargo estímulos deliberados. Fueron la consecuencia (probablemente no deseada) de recortes fiscales introducidos en el pasado (reducciones en IRPF y sociedades, y cambios en la gestión del IVA). En 2010 empezó la consolidación vía reducción de gasto y aumento de los impuestos (incluyendo la recuperación de parte del IVA retrasado por los cambios de gestión).

(13) Además de escasa en volumen y duración temporal, la expansión no estuvo muy bien diseñada ya que buena parte del estímulo se dedicó a financiar obras municipales de escasa rentabilidad económica y social.

(14) Se aumentan también los tipos impositivos, pero esto solo sirve para paliar la pérdida de recaudación derivada de la reducción del PIB real.

(15) La progresividad nominal y real del IRPF y la progresividad de facto del impuesto de sociedades (en las buenas épocas se crean más empresas y los beneficios crecen más rápido) hacen que la recaudación (en porcentaje del PIB) crezca cuando aumenta el PIB. En determinados contextos (cuando hay expectativas favorables) el consumo (y por tanto la recaudación por indirectos) puede acelerarse.

(16) El IRPF, por ejemplo, fue perdiendo peso en la recaudación desde 1993 hasta el año 2000. En 1998 se realizó una reforma que, entre otras cosas, redujo los tipos marginales máximos.

(17) En realidad, según los datos de la base BDMACRO, elaborada por la Secretaría de Estado de Presupuesto y Gastos, el déficit ha sido permanente desde 1974.

(18) Los superávits fueron: 1,3 por 100 del PIB en 2005; 2,3 por 100 en 2006 y 1,9 por 100 en 2007.

(19) Por ejemplo, no ha garantizado la deuda de estos países, ni ha emitido eurobonos.

(20) También han aumentado otros ingresos como las tasas.

(21) Recuérdese que un aumento del gasto en el momento cero genera aumentos del gasto en los momentos posteriores.

(22) En muchos modelos Y_t depende no solo de su valor en el momento anterior sino del valor en varios periodos anteriores (retardos). Esto se puede incorporar al modelo fácilmente escribiendo que $Y_t = \sum A_j Y_{t-j} + B \epsilon_t$. Por simplicidad escogemos el modelo con solo un retardo, que es, además, el que usaremos luego en la estimación.

(23) El efecto dinámico que recogen las series temporales es el que deriva de que el gasto en un año afecta al gasto en el futuro y (vía efectos sobre los impuestos y PIB actuales) a los impuestos y PIB futuros.

(24) En el primer caso la determinación de los momentos en los que se aplican políticas expansivas se realiza usando técnicas estadísticas. En el segundo se utiliza la información disponible (guerras, leyes aprobadas, etcétera).

(25) La evidencia disponible se discute en cierto detalle en ZUBIRI (2012a).

(26) En realidad, como ya se ha señalado, basta que el multiplicador sea mayor que cero para que estimule la economía.

(27) Aunque existen dos técnicas básicas, en lo esencial lo que se hace es agrupar las observaciones disponibles en dos grupos (épocas de recesión y expansión) y estimar multiplicadores distintos para cada grupo de observaciones.

(28) Por ejemplo, AUERBACH y GORODNICHENKO (2012a y 2012b), BAUM *et al.* (2012), BATINI *et al.* (2012), BAUM y KOESTER (2011), MITNIK y SEMMLER (2012), FAZZARY *et al.* (2012), MONOKROUSSOS (2012), HERNÁNDEZ DE COS y MORAL-BENITO (2013).

(29) ALFONSO *et al.* (2011), FERRARESI *et al.* (2013), HERNÁNDEZ DE COS y MORAL-BENITO (2013).

(30) BAUM *et al.* (2012b), DEAK y LENARCIC (2012).

(31) La razón es que un gasto inicial elevado puede hacer que la economía salga de la recesión antes y pase a la expansión en plazos cortos.

(32) El *output gap* es la diferencia entre el PIB real (el que se produce) y el potencial (el que se produciría con pleno empleo).

(33) Esta misma conclusión se obtiene en, por ejemplo, ZUBIRI (2012a) y BOUSSARD *et al.* (2013).

(34) Por ejemplo, FAVERO y GAVAZZI (2012), utilizando los mismos datos que ROMER y ROMER (2010) pero un modelo de estimación distinto, encuentran que el multiplicador es -1 (en vez de -3) si se utilizan los datos de todo el periodo analizado por ROMER y ROMER (1950-2006), El multiplicador estimado es cero si se usan los datos a partir del año 1980 (1980-2006).

(35) Por ejemplo, PEROTTI (2005) para varios países (después de 1980), FAVERO y GIAVAZZI (2007) para Estados Unidos y GIORDANO *et al.* (2007) para Italia.

(36) Cada escenario es solo una agrupación distinta (en función de un criterio diferente) de los datos disponibles. Obviamente cada estimación con subconjuntos diferentes del mismo conjunto de datos produce resultados distintos (multiplicadores distintos).

(37) Como se señala más adelante, el gasto público se define como la suma del consumo público más las inversiones.

(38) *Threshold Vector Auto Regressive*.

(39) Los modelos TVAR pueden dividir las observaciones en tantos bloques (regímenes) como se desee. En nuestro caso, al igual que en la mayoría de trabajos sobre multiplicadores, la limitación de datos fuerza a considerar solo dos regímenes.

(40) Diferentes trabajos utilizan umbrales diferentes para dividir las expansiones de los estancamientos. Las más comunes son: la tasa de crecimiento del PIB, el gap del PIB y la capacidad productiva infrautilizada.

(41) Como el de la ecuación [1].

(42) Como se detalla en la sección IV.4, nuestro modelo solo tiene un retardo. Utilizar un retardo, o como mucho dos, es frecuente en la literatura de los TVAR, generalmente por la escasez de observaciones. Teóricamente se podrían incluir muchos más retardos y así se hace en otras aplicaciones de estos modelos donde hay series más largas de datos.

(43) Si, por ejemplo, la variable umbral es el crecimiento del PIB, la economía seguirá en el ciclo bajo mientras este crecimiento quede por debajo del valor establecido para el cambio de ciclo.

(44) Las variables son las mismas que en BLANCHARD y PEROTTI (2002), pero tomadas en incrementos.

(45) En estos modelos se utilizan datos trimestrales para poder establecer una causalidad entre las variables que permita identificar el modelo. Esto es, hallar el modelo estructural real que genera las observaciones.

(46) Como en DE CASTRO y HERNÁNDEZ DE COS (2008), se consideran transferencias al sector privado todos los gastos del Sector Público salvo el consumo público, la inversión pública y el pago por intereses.

(47) El problema de la identificación consiste en que hay muchos modelos estructurales diferentes que son observacionalmente equivalentes (dan lugar las mismas observaciones). Entonces hay que recurrir a la lógica económica para identificar cuál de los modelos posibles es el correcto.

(48) Se han analizado también otras causalidades sin que los resultados cambiaran demasiado.

(49) Los detalles estadísticos (métodos, tests, etcétera) se pueden consultar en MARTÍNEZ y ZUBIRI (2013).

(50) *Bayesian Information Criterion*.

(51) En cualquier caso, no se podría haber ido mucho más en los retardos porque la muestra tiene 108 datos. Con solo dos regímenes y un retardo hay que estimar 24 parámetros. Con dos retardos el número de parámetros se habría elevado a 42.

(52) Los valores propios de la matriz relevante son menores que la unidad.

(53) Para ello se ha utilizado la extensión multivariante desarrollada por LO y ZIVOT (2001) del test de linealidad de HANSEN (1999).

(54) Véase www.r-project.org.

(55) En el Anexo 1 se detallan los periodos de recesión y expansión considerados.

(56) Esto es, de si se parte M_0 ó M_1 .

(57) Formalmente lo que hacemos es calcular las Funciones Generalizadas de Respuesta al Impulso (GIRF) y utilizarlas para el cálculo de los multiplicadores. El Anexo 2 detalla el procedimiento de cálculo de las GIRF.

(58) Así ocurre, por ejemplo, en todos los relacionados en los cuadros n.ºs 2 y 3.

(59) Este mismo resultado se obtiene en varios de los países analizados en BAUM *et al.* (2012).

(60) La economía está por tanto más tiempo en una zona de multiplicadores altos.

(61) MONOKROUSSOS (2012) obtiene un resultado similar con los *shocks* negativos.

(62) Véase, por ejemplo, AUERBACH y GORODNICHENKO (2012a, 2012b), IMF (2012) y BATINI *et al.* (2012).

(63) En los modelos autorregresivos, los valores de las variable en el momento t (junto con un *shock* aleatorio) determinan los valores en el momento $(t + 1)$. Por ello, un aumento de los impuestos en el momento t implica un aumento del gasto en el momento $(t + 1)$.

(64) El modelo presupone (a partir de lo que se hizo en el pasado según los datos utilizados) que el aumento de impuestos se dedica parcialmente a aumentar el gasto y parcialmente (el resto) a otros usos. El

resultado podría ser distinto si todo el aumento de impuestos se dedica a reducir el déficit.

(65) Véase la sección III.5.

(66) Véase la sección III.4.

(67) Estrictamente hablando, lo que se solicita muchas veces es una reducción simultánea (en el momento inicial) de ingresos y gastos. Este tipo de políticas serían mucho más contractivas que una mera reducción de impuestos (compensada parcialmente con endeudamiento), que es lo que estima nuestro modelo.

(68) Véase la sección III.5.

(69) Obsérvese que $\Delta E/E \approx \Delta nE$.

(70) El umbral de empleo se ha escogido de tal forma que mantenga el tamaño en la muestra de los periodos de estancamiento y crecimiento.

(71) Se han analizado también otras causalidades sin que los resultados cambiaran demasiado.

(72) Los intervalos de confianza para las GIRF, no detallados en este trabajo, se han calculado siguiendo el método *bootstrap* propuesto por LÜTKEPOHL (2000).

(73) El número de iteraciones realizados es, por tanto, 46 x 500 para el régimen de estancamiento y 60 x 500 para el régimen de crecimiento.

BIBLIOGRAFÍA

- ANDRÉS, J.; BOSCA, J.E.; DOMÉNECH, R., y FERRI, J. (2009), «Job Creation in Spain: Productivity Growth, Labour Market Reforms or Both?». Documento de Trabajo n.º 0903. Instituto de Economía Internacional, Universidad de Valencia.
- AUERBACH, A., y GORODNICHENKO, Y. (2012a), «Measuring the Output Responses to Fiscal Policy», *American Economic Journal: Economic Policy*, 4: 1-27.
- (2012b), «Fiscal Multipliers in Recession and Expansion», en A. ALESINA y F. GIAVAZZI (Eds.), *Fiscal Policy after the Financial Crisis*, University of Chicago Press.
- BATINI, N.; CALLEGARI, N., y MELINA, G. (2012), «Successful Austerity in the United States, Europe and Japan». IMF Working Paper 12/190. International Monetary Fund, Washington.
- BAUM, A.; POPLAWSKI-RIBEIRO, M., y WEBER, A. (2012), «Fiscal Multipliers and the State of the Economy». IMF Working Paper Fiscal Affairs Department, WP/12/286.
- BAUM, A., y KOESTER, G.B. (2011), «The Impact of Fiscal Policy on Economic Activity over the Business Cycle—Evidence from a Threshold VAR Analysis». Discussion Paper Series 1: Economic Studies n.º 03/2011. Deutsche Bundesbank.
- BEYNET, P.; FUENTES, A.; GILLINGHAM, R., y HAGEMANN, R.P. (2011), «Restoring Fiscal Sustainability in Spain». OECD Economics Department Working Papers n.º 850.
- BDMACRO, Base de Datos Macroeconómicos de la Economía Española (Secretaría de Estado de Presupuestos y Gasto).
- BDREMS, Base de Datos Trimestrales de la Economía Española (Secretaría de Estado de Presupuestos y Gasto).
- BLANCHARD, O., y PEROTTI, R. (2002), «An Empirical Characterization of the Dynamic Effects of Changes in Government Spending and Taxes on Output», *Quarterly Journal of Economics*, 117 (4): 1329-1368.
- BOUSSARD, J.; DE CASTRO, J., y SALTO, M. (2013), «Fiscal Multipliers and Public Debt Dynamics in Consolidations», en L. PAGANETTO (Ed.), *Public Debt, Global Governance and Economic Dynamism*, Springer Verlag, Italia.
- DEAK, S., y LENARCIC, A. (2012), «The Fiscal Multiplier and the State of Public Finances». Mimeo.
- DE CASTRO, F. (2006), «The Macroeconomic Effects of Fiscal policy in Spain», *Applied Economics*, 38: 913-924.
- DE CASTRO, F., y HERNÁNDEZ DE COS, P. (2008), «The Economic Effects of Fiscal Policy: the Case of Spain», *Journal of Macroeconomics*, 30: 1005-1028.
- FAVERO, C., y GIAVAZZI, F. (2007), «Debt and the effects of fiscal policies». NBER Working Paper 12822.
- (2012) «Reconciling VAR based and Narrative Measures of the Tax Multiplier», *American Economic Journal: Economic Policy*, 4(2): 1-28.
- FAZZARI, S.; MORLEY, J., y PANOVSKA, I. (2012), «State-Dependent Effects of Fiscal Policy». Australian School of Business Research Paper n.º 2012 ECON 27A.
- FERRARESI, T.; ROVENTINI, A., y FAGIOLO, G. (2013), «Fiscal Policies and Credit Regimes: A TVAR Approach». LEM Working Paper Series, 3/2013.
- GIORDANO, R.; MOMIGLIANO, S.; NERI, S., y PEROTTI, R. (2007), «The effects of fiscal policy in Italy: Evidence from a VAR model», *European Journal of Political Economy*, 23: 707-733.
- HANSEN, B.E. (1999), «Testing for linearity», *Journal of Economic Surveys*, 13(5), December: 551-576.
- HERNÁNDEZ DE COS, P., y MORAL-BENITO, E. (2013), «Fiscal Multipliers in Turbulent Times: the Case of Spain». Documentos de Trabajo del Banco de España, n.º 1309.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND (2012a), *Fiscal Monitor*, April. International Monetary Fund, Washington.
- (2012b), *World Economic Outlook October 2012*. Box 1.1, p. 41.
- KOOPS, G.M.; PESARAN, H., y POTTER, S.M. (1996), «Impulse Response Analysis in Nonlinear Multivariate Models», *Journal of Econometrics*, 74: 119-147.
- LO, M.C., y ZIVOT, E. (2001), «Threshold Cointegration and Nonlinear Adjustment to the Law of One Price», *Macroeconomic Dynamics*, 5(4), September: 533-576, Cambridge University Press.
- LÜTKEPOHL, H. (2000), «Bootstrapping Impulse Responses in VAR Analyses». SFB 373 Discussion Paper Series, 2000-22. Humboldt, Berlin.
- MARTÍN, A. (2009), «Ley de Okun, paro registrado y paro EPA», *Boletín Económico del ICE*, n.º 2728.
- MARTÍNEZ, J., y ZUBIRI, I. (2013), «Los Multiplicadores de la Política Fiscal en España: Métodos Estadísticos». Mimeo.
- MITTNIK, S., y SEMMLER, W. (2012), «Regime Dependence of the Fiscal Multiplier», *Journal of Economic Behavior and Organization*, 83: 502-522.
- MONOKROUSSOS, P. (2012), «Greek Fiscal multipliers revisited Government Spending Cuts vs. Tax Hikes and the Role of Public Investment Expenditure». Greece Macro Monitor, Eurobank, Marzo.
- PEROTTI, R. (2005), «Estimating The Effects of Fiscal Policy in OECD Countries». CEPR Discussion Paper n.º 4842, January. Centre for Economic Policy Research, London.

PRADOS DE LA ESCOSURA, L. (2003), *El progreso económico de España (1850-2000)*, Fundación BBVA, Madrid.

ROMER, C.D., y ROMER, D.H. (2010), «The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks», *American Economic Review*, 100: 763-801.

SIMS, C. (1980), «Macroeconomics and Reality», *Econometrica*, 48: 1-48.

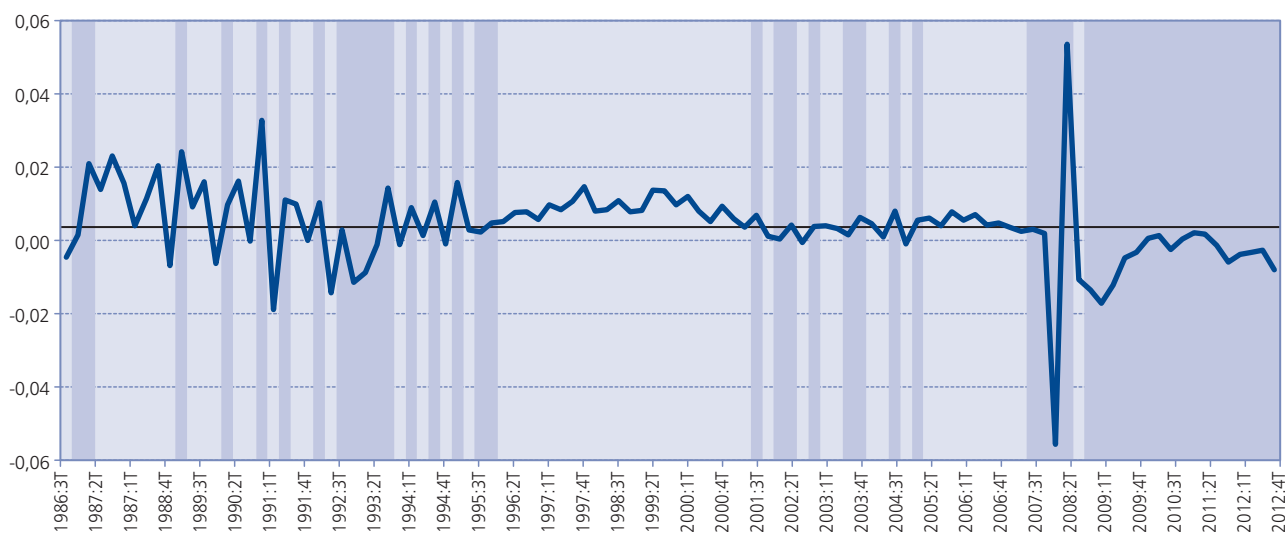
USABIAGA, C. (2010), «La relación entre el crecimiento, el desempleo y el empleo: el caso español», *Cuadernos de Información Económica*, 214, Enero-Febrero: 83-88.

ZUBIRI, I. (2012a), «La efectividad de la política fiscal», *Papeles de Economía Española*, 133: 19-38.

— (2012b), «La efectividad de la política fiscal: teoría y evidencia». Mimeo.

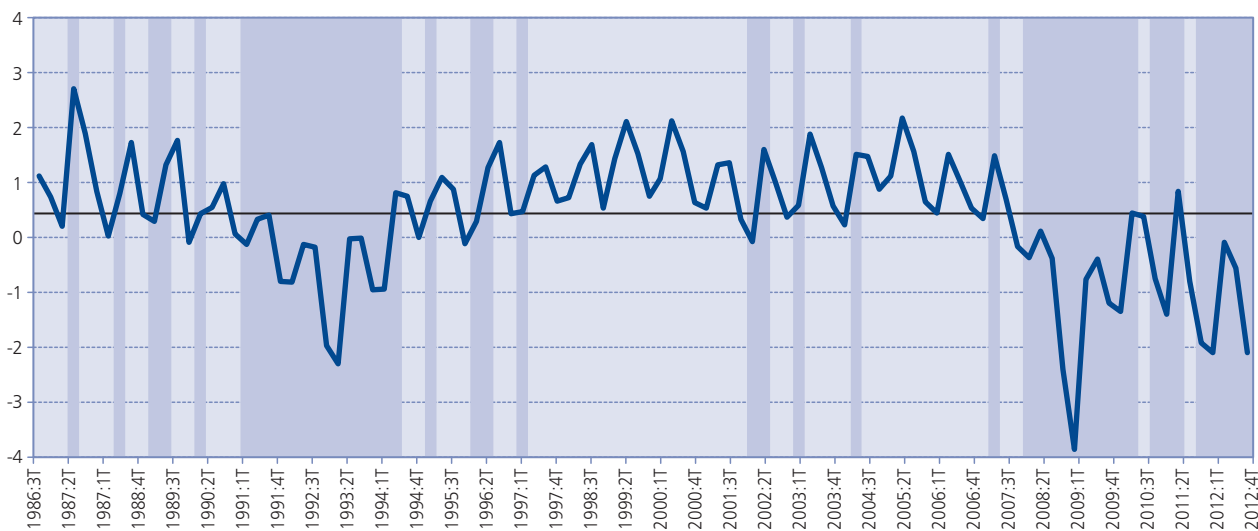
ANEXO 1 PERÍODOS DE RECESIÓN Y EXPANSIÓN

GRÁFICO A1
UMBRAL 1: CRECIMIENTO DEL PIB (MODELO DE TRES VARIABLES)



Notas:
(*) Eje vertical: Crecimiento en tanto por uno del PIB ($\Delta \ln PIB_{tpc}$).
(**) Sombreados los periodos de recesión según el modelo.

GRÁFICO A2
UMBRAL 2: CRECIMIENTO DEL EMPLEO (MODELO DE CUATRO VARIABLES)



Notas:
(*) Eje vertical: Crecimiento porcentual del Empleo ($\Delta E/E$).
(**) Sombreados los periodos de recesión según el modelo.

ANEXO 2

FUNCIÓN GENERALIZADA DE RESPUESTA AL IMPULSO (GIRF)

El efecto de un *shock* (aumento del gasto, de impuestos o de ambos) sobre las variables relevantes dependerá de dos cuestiones. Primero del punto de inicio (que depende de la historia pasada). Segundo de los propios *shocks* aleatorios del modelo.

Supongamos que en el momento t se produce un *shock* exógeno al modelo (por ejemplo, un aumento exógeno del gasto) y que el conjunto de historias pasadas es Ω_{t-1} . El aumento esperado de valor del vector de variables Y en el momento $(t + h)$, $\Delta Y(h)$, será:

$$\Delta Y(h) = [Y_{t+h} | \text{shock en } t, \Omega_{t-1}] - E[Y_{t+h} | \Omega_{t-1}]$$

Al variar h , se obtiene una función que determina la evolución en el tiempo del vector Y como respuesta al *shock* producido en el momento inicial. A esta función, definida por Koops *et al.* (1996), se la denomina Función Generalizada de Respuesta al Impulso (GIRF). Esto es:

$$GIRF(h) = \Delta Y(h)$$

La GIRF permite que los regímenes cambien después del *shock*, lo que hace que puedan obtenerse distintos resultados en función del tamaño y tipo (positivo o negativo) del *shock*. El algoritmo utilizado para calcular la GIRF es el siguiente:

1. Elegir una historia Ω_{t-1} que pertenezca al régimen del que se quiere partir en la simulación (crecimiento o estancamiento). Cada historia tiene tantas variables como retardos el modelo (en nuestro caso 1) y hay tantas historias en cada régimen como observaciones en el régimen (en nuestro caso 60 en el de crecimiento y 46 en el de estancamiento).
2. Se extraen mediante el procedimiento *bootstrap* con reemplazo una serie de *shocks*, ε_{t+h}^* , a partir de la matriz de varianzas y covarianzas de los residuos de la muestra del TVAR, en número igual al número de periodos a simular (en nuestro caso $h = 20$).
3. Con la información Ω_{t-1} , los coeficientes estimados del TVAR y la secuencia de errores estructurales ε_{t+h}^* , se simula la evolución de las variables del modelo durante el horizonte de estudio. El modelo permite pasar de un régimen a otro durante el periodo de simulación, utilizando en cada caso los coeficientes correspondientes (en función del régimen). La senda resultante vendría determinada por $Y_{t+h}(\Omega_{t-1} | \varepsilon_{t+h}^*)$.
4. Se repite el paso 3, pero se modifica la senda de Y , incorporando en el momento t un *shock* determinado en la variable j , δ_j . Este *shock* se incorpora al error aleatorio simulado para ese periodo manteniendo el resto de residuos. A continuación se simula la evolución de Y en el horizonte establecido h . ε_t es un vector de dimensión $(K \times 1)$ $\varepsilon_t' = (0, \dots, \delta_j, \dots, 0)$. La senda resultante con el impacto del *shock* vendría dado por $Y_{t+h}(\Omega_{t-1} | \varepsilon_t, \varepsilon_{t+h}^*)$.
5. Se repiten los pasos del 2 al 4 B veces (en nuestro caso, $B = 500$), obteniendo B simulaciones del escenario base y del escenario con *shock*.
6. Se calcula la media de las diferencias de las B simulaciones entre las dos sendas, y con ello se aproxima el valor esperado Y para una historia concreta Ω_{t-1} .
7. Repetimos los pasos del 1 al 6 para todas las posibles historias para cada régimen para el que se calcula la GIRF.
8. Finalmente calculamos la media de las GIRF para un régimen determinado con R observaciones como (72):

$$GIRF(h, \Omega_{t-1}, \varepsilon_t) = [Y_{t+h}(\Omega_{t-1} | \varepsilon_t, \varepsilon_{t+h}^*) - Y_{t+h}(\Omega_{t-1} | \varepsilon_{t+h}^*)] / (B \times R) \quad (73)$$

COLABORADORES EN ESTE NÚMERO

BAJO RUBIO, Oscar. Catedrático de Fundamentos del Análisis Económico en la Universidad de Castilla-La Mancha. Master of Arts en Economía por la Universidad de Warwick. Su área de investigación engloba macroeconomía, economía internacional e integración económica. Ha realizado estancias de investigación, entre otras, en las universidades de Harvard, Warwick, Oxford y London School of Economics. Sus publicaciones han aparecido en revistas como *Economics Letters*, *European Economic Review*, *Journal of Macroeconomics*, *European Journal of Political Economy* y *Explorations in Economic History*. Miembro fundador de la Asociación Española de Economía y Finanzas Internacionales, y presidente de la misma entre 2009 y 2013.

CORDERO FERRERA, José Manuel. Licenciado y doctor en Economía por la Universidad de Extremadura. Su experiencia investigadora se centra en el estudio de las técnicas para la medición de la eficiencia en el sector público, la economía de la educación y la financiación de las haciendas territorializadas, tanto en el ámbito local como autonómico. Tiene publicados varios artículos de investigación en revistas científicas de prestigio, tanto nacionales como internacionales, sobre estas materias, además de ser coautor de varios libros y capítulos de libros. Ha sido profesor visitante durante un año en la Universidad de Columbia. Ha participado en varios proyectos competitivos y contratos de investigación con distintas entidades (Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Ciencia e Investigación, Agencia Española de Cooperación Internacional, Junta de Extremadura). En la actualidad es profesor de Hacienda Pública en el Departamento de Economía de la Universidad de Extremadura. Previamente realizó funciones de asesoramiento técnico para el presidente de la Diputación Provincial de Badajoz y el presidente de la Comisión de Haciendas Locales de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP).

CUENCA GARCÍA, Alain. Profesor de la Universidad de Zaragoza desde 1988, de la que es profesor titular de Economía Aplicada desde 1996. Ha sido director general de Economía en el Gobierno de Aragón (1999-2004) y director general de Coordinación Financiera con las Entidades Locales (2005-2008) y con las Comunidades Autónomas (2008-2011) en el Ministerio de Economía y Hacienda. Ha publicado artículos en revistas nacionales e internacionales sobre eficiencia en las administraciones públicas, Estado del bienestar, economía de la defensa y federalismo fiscal.

DURÁN CABRÉ, José María. Licenciado y doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Barcelona (con «Premio extraordinario» y Premio del Consejo Económico y Social), licenciado en Derecho por la misma universidad y M. Sc. en Fiscal Studies por la Universidad de Bath (Gran Bretaña). Es profesor agregado de Hacienda Pública y Sistema

Fiscal en la Universidad de Barcelona e investigador y gerente del Instituto de Economía de Barcelona. Es especialista en temas fiscales, en concreto, en imposición sobre la riqueza, imposición y federalismo fiscal, y reformas fiscales. Ha publicado artículos científicos en revistas como *The Review of Income and Wealth*, *Hacienda Pública Española* o *Tax Notes International*, así como libros y capítulos de libros publicados en editoriales como Edward Elgar, Instituto de Estudios Fiscales o Thomsom Civitas. Ha sido consultor externo del Gobierno de Andorra y del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalitat de Cataluña.

ESTELLER MORÉ, Alejandro. Licenciado y doctor en Economía por la Universidad de Barcelona (con «Premio extraordinario» y premio «José Manuel Blecu» del Consejo Social de la Universidad de Barcelona), y MA en Economía (premio «Leatherland Book») por la Universidad de Essex (Gran Bretaña). Es profesor agregado de Hacienda Pública en la Universidad de Barcelona (acreditado como catedrático por la AQU, abril de 2013), e investigador y miembro del consejo de gobierno del IEB. Codirector del Foro Fiscal IEB y del libro *Por una verdadera reforma fiscal* (2013). Sus trabajos de investigación han sido publicados, entre otras, en las revistas *Regional Science and Urban Economics*, *International Tax and Public Finance*, *Investigaciones Económicas*, *Journal of Public Economics*, *The Review of Income and Wealth*, *National Tax Journal*, *Public Management Review*, *Hacienda Pública Española* o *Economics of Governance*. Es editor asociado de *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública* desde abril de 2012.

GAGO RODRÍGUEZ, Alberto. Catedrático de Economía Aplicada de la Universidad de Vigo y actualmente director del grupo de investigación Rede en esa universidad. Doctor en Economía por la Universidad de Santiago, fue rector de la Universidad de Vigo y presidente de la Asociación Española de Economía Energética (AEEE). Su trabajo de investigación se centra en los campos de fiscalidad internacional, modelos de reforma fiscal y reforma fiscal verde.

GASCÓN CATALÁN, Jesús. Inspector de Hacienda del Estado. Inspector de los Servicios de Economía y Hacienda. Ex director general de Tributos, ex director general del Departamento de Gestión Tributaria y de otros puestos directivos en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, consultor del FMI y otros organismos internacionales en política fiscal y administración tributaria. Conferenciante habitual y autor de artículos sobre fiscalidad, derecho tributario, federalismo fiscal y administración tributaria. Es autor del libro *Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal* (Civitas, 2013).

GÓMEZ GÓMEZ-PLANA, Antonio. Profesor titular de universidad en la Universidad Pública de Navarra. Su principal área de investigación es el análisis de políticas públicas con modelos de equilibrio general aplicado, y la construcción de sus bases de datos. Ha realizado estancias de investigación, entre otras, en las Universidades de Colorado e Idaho. Sus trabajos de investigación analizan políticas públicas y se han publicado en revistas como *Journal of Policy Modeling*, *Economic Modelling*, *Applied Economics*, *Energy Economics* y *Journal of Population Economics*. En la actualidad es vicedecano de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Pública de Navarra.

JEREZ BARROSO, Lourdes. Doctora por la Universidad de Extremadura con «Premio extraordinario» y premio «Enrique Fuentes Quintana» de Funcas, y profesora titular de la Escuela Universitaria de Hacienda Pública y Sistema Fiscal en esa misma universidad. Ha realizado cursos de especialización en Economía Pública en la London School of Economics, y ha desarrollado su investigación principalmente en el campo de la fiscalidad empresarial. Sobre estos temas ha llevado a cabo proyectos de investigación en el Instituto de Estudios Fiscales y ha publicado diversos trabajos en revistas tan prestigiosas como *Hacienda Pública Española*.

LABANDEIRA VILLOT, Xavier. Es catedrático de Economía en la Universidad de Vigo, donde pertenece al Departamento de Economía Aplicada y al grupo de investigación Rede. Su investigación se sitúa en la economía pública, ambiental y energética, y difunde sus trabajos en las principales revistas académicas y congresos de su campo. Ha dirigido abundantes proyectos de investigación, públicos y privados, y estadías en varias universidades internacionales. Imparte docencia de Economía pública, energética y ambiental, y coordina el máster oficial en Gestión del Desarrollo Sostenible desde 2008. Es director de Economics for Energy, un centro de investigación privado especializado en el análisis de las cuestiones energéticas. Participado por universidades, empresas y administraciones públicas, y en estrecho contacto con instituciones similares internacionales, el centro busca crear y transmitir conocimiento riguroso, neutral y útil a los distintos agentes de la sociedad española. Además, es autor líder del Grupo Intergubernamental sobre Cambio Climático (IPCC) de la ONU para la elaboración de su quinto informe de evaluación, previsto para 2014. El IPCC tiene como finalidad suministrar al mundo una visión científica clara sobre el actual estado de conocimiento sobre el cambio climático y sus potenciales impactos ambientales y socioeconómicos.

LAGO PEÑAS, Santiago. Catedrático de Economía Aplicada de la Universidad de Vigo. Ha sido investigador y profesor visitante en distintas universidades francesas, suizas y canadienses. Ha publicado sus trabajos en diversas revistas especializadas, entre otras *European Journal of Political Economy*, *Public Choice*, *Economic Modelling*, *Economics of Governance*, *Public Finance Review*, *Economics and Politics*, *Applied Economics*, *Environment and Planning C: Government and Policy*, *Revista de Economía Aplicada*, *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA* y *Cuadernos de Información Económica*. Participa en varios consejos editoriales y es editor asociado de la revista *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*. Además, es codirector de RIFDE y director del Foro Económico de Galicia.

MARTÍNEZ, Jabier. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Deusto y Diploma de Estudios Avanzados en Economía (Análisis Económico y Economía Pública) por la Universidad del País Vasco. Ha sido profesor en la Universidad del País Vasco y actualmente desarrolla su labor docente en la Universidad de Deusto en cursos de grado y postgrado. Previamente fue becado por el Gobierno Vasco dentro del Programa para Formación de Investigadores. Su investigación se ha centrado en el análisis de las políticas públicas y su relación con la sostenibilidad y el crecimiento. Ha publicado su trabajo en revistas tanto nacionales como internacionales. En este momento está desarrollando su tesis doctoral dentro

del Programa de Doctorado en Competitividad Empresarial y Desarrollo Económico de la Universidad de Deusto. Además, trabaja como adjunto del administrador provincial de la Compañía de Jesús, Provincia de Loyola.

MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, Jorge. Regents Professor of Economics y director del International Center for Public Policy en la Georgia State University. Ha publicado más de veinte libros y numerosos artículos en revistas especializadas como *Econometrica*, *Journal of Political Economy*, *Journal of Public Economics*, *Southern Economic Journal* y *Review of Economics and Statistics*. Participa en varios consejos editoriales y es editor ejecutivo de *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*. Ha dirigido o trabajado en reformas fiscales en más de setenta países, incluyendo China, Indonesia, México, Rusia y Sudáfrica. Es consultor del Banco Mundial, el Fondo Monetario y otras organizaciones. También es codirector de RIFDE. Ha recibido honores académicos en China, India y Rusia, y es doctor honoris causa por la Universidad de Vigo.

PEDRAJA CHAPARRO, Francisco. Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad Complutense de Madrid y catedrático de Economía Aplicada (Hacienda Pública y Sistemas Fiscales) de la Universidad de Extremadura. Ha dirigido proyectos de investigación competitivos de carácter nacional y regional y trabajos de investigación e informes para diversas instituciones (Instituto de Estudios Fiscales, Funcas, Fundación BBV y otras) y administraciones públicas (especialmente del ámbito autonómico y local). Académico correspondiente de la Academia de Ciencias Morales y Políticas, es copresidente del Comité Científico de los Encuentros de Economía Pública y miembro del Consejo de redacción de diversas revistas de Economía, y ha sido editor asociado de la revista *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*. Asimismo ha participado como vocal en el Comité del Programa Ramón y Cajal (área Economía) y en las comisiones SEC y BEC del Programa Nacional de Promoción General del Conocimiento. Cuenta con cuatro tramos de investigación vivos. Es autor de numerosos trabajos en campos diversos de la economía pública, fundamentalmente en haciendas subcentrales, análisis de la eficiencia del sector público y economía de la educación, aparecidos en revistas especializadas extranjeras (*Journal of Productivity Analysis*, *Journal of the Operational Research Society*, *Local Government Studies*, *Environmental and Planning* o *International Review of Administrative Sciences*) y españolas (*Investigaciones Económicas*, *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*, *Revista de Economía Aplicada*, *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA* o *Investigaciones Regionales*).

ROMERO JORDÁN, Desiderio. Doctor en Economía por la Universidad Complutense de Madrid, es profesor titular de Economía Aplicada de la Universidad Rey Juan Carlos. Su tesis, que analiza la eficacia del crédito fiscal a la inversión en el impuesto de sociedades, obtuvo el Premio Nacional de Investigación en Tesis Doctorales en Economía Pública del Instituto de Estudios Fiscales. A grandes rasgos, su actividad investigadora se orienta a la evaluación de reformas fiscales tanto de impuestos directos como indirectos. En este sentido, ha participado en la construcción de varios simuladores de IRPF e impuestos indirectos desarrollados tanto en el seno del Instituto de Estudios Fiscales como de Funcas. Sus artículos han sido publicados en revistas como *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, *Hacienda Pública Española*,

Revista de Economía Aplicada, Applied Economics Letters, Public Finance Review, Fiscal Studies, Energy Policy, Transport Reviews, Australian Tax Forum, Applied Economics, International Journal of Learning & Innovation, Journal of Transport Economics and Policy o Bussines Strategy and the Environment.

SANZ SANZ, José Félix. Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad Complutense de Madrid, es catedrático de Economía Aplicada en la misma universidad. MSc. in Economics por la Universidad de York (Reino Unido). Premio «Ramón Trías Fargas» (1995) concedido por la Universidad de Barcelona y el Banco de España, y premio «Joven Economía 99», otorgado por la Fundación General de la UCM. En 1998 obtuvo también uno de los Young Scholars Awards concedido por el International Institute of Public Finance (IIPF). Ha sido Visiting Scholar en varios centros académicos extranjeros: entre septiembre de 1995 y octubre de 1996 en University of York (Reino Unido), entre septiembre de 2004 y febrero de 2005, en la Andrew Young School of Policy Studies de Georgia State University (Estados Unidos) y, más recientemente, University of Melbourne (Australia) desde abril de 2009 a mayo de 2010. Entre 2008 y 2012 fue editor asociado de la *Revista Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*. Asimismo pertenece a los consejos editoriales de las revistas *e-pública* y *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*. Ha trabajado como consultor independiente para la Comisión Europea en la Cepal (Naciones Unidas) y el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), del que es miembro de su Consejo Asesor desde 2005. También ha asesorado en temas tributarios a distintos gobiernos centroamericanos. Su interés académico se centra en el análisis económico de la reforma de los sistemas fiscales y más particularmente en el estudio del impacto de los impuestos en el comportamiento de los agentes económicos. Es autor/coautor de más de veinte libros y de una cincuentena de artículos publicados en revistas como *Public Finance Review, Fiscal Studies, Journal of Economic Inequality, Education Economics, Economics Letters, Applied Economics Letters, Australian Tax Forum, Economic Modelling, Hacienda Pública/Revista de Economía Pública, PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA, Revista de Economía Aplicada o Información Comercial Española*. Entre 2000 y 2004 fue subdirector general de Estudios Tributarios del Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda). Desde marzo de 2005 coordina el área de investigación y dirige la Dirección de Estudios Tributarios de Funcas.

SUÁREZ PANDIELLO, Javier. Catedrático de Hacienda Pública de la Universidad de Oviedo. Especializado en federalismo fiscal y haciendas territoriales, ha publicado nueve libros y una centena de artículos en revistas académicas y capítulos en libros colectivos. Ha asesorado en materias de financiación territorial a diversos gobiernos regionales y locales, ha formado parte de varias comisiones para la reforma de la financiación local y forma parte del panel de expertos del Fiscal Affairs Department (FAD) del Fondo Monetario Internacional, para el que ha trabajado en misiones en Bolivia y El Salvador. Ha sido decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Oviedo y editor ejecutivo de la revista *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública*. Es miembro de los Consejos de Administración de Cajastur en representación del Principado de Asturias y de Caser en representación de Liberbank.

ZABALZA MARTÍ, Antonio. Licenciado en Ciencias Económicas por la Universidad de Barcelona y M. Sc. y Ph. D. por la London School of Economics (Universidad de Londres). Fue Post-Doctoral Fellow en la Universidad de Chicago y profesor numerario del Departamento de Economía de la London School of Economics. Desde 1982 es catedrático de Teoría Económica de la Universidad de Valencia, y, desde junio de 1996, presidente y consejero delegado de Ercros. Entre otros cargos ha sido secretario general de Planificación y Presupuestos, secretario de Estado de Hacienda y director del Gabinete de la Presidencia del Gobierno. Ha actuado en repetidas ocasiones como consultor del Banco Mundial, del Fondo Monetario Internacional y de la OCDE.

ZUBIRI, Ignacio. Licenciado en Ciencias Económicas por la Universidad del País Vasco (UPV). Obtuvo el Máster en Economía Pública y el Ph. D. en Economía en la Universidad de Princeton. Ha sido profesor en Princeton y la UPV. Ha impartido cursos y seminarios en más de una treintena de universidades y organismos. En la actualidad es catedrático de Hacienda Pública en la UPV. Ha sido editor ejecutivo de la revista *Hacienda Pública Española/Revista de Economía Pública* y director de la *Revista de Economía Pública*. Ha pertenecido o pertenece al Consejo de varias revistas científicas españolas, y ha sido codirector del Máster en Hacienda y Finanzas Públicas de la UPV. Ha actuado como evaluador para más de una veintena de revistas nacionales e internacionales y para diversos organismos. Ha publicado más de cien artículos científicos y varios libros, siendo, además, coautor de un manual de Hacienda Pública.

PUBLICACIONES DE LA FUNDACIÓN DE LAS CAJAS DE AHORROS

Últimos números publicados:

PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA

N.º 137. Construir una Unión Bancaria

N.º 138. La economía de las regiones españolas en la crisis

PANORAMA SOCIAL

N.º 17. La ciudadanía europea en la encrucijada

N.º 18. Las nuevas tecnologías y su impacto social

CUADERNOS DE INFORMACIÓN ECONÓMICA

N.º 237. La expansión internacional de la empresa española

N.º 238. El sector financiero ante los retos de 2014

SPANISH ECONOMIC AND FINANCIAL OUTLOOK

Vol. 2, N.º 6 (2013). The long road towards fiscal stability

Vol. 3, N.º 1 (2014). The Financial Sector in Post-Recession Spain

ESTUDIOS DE LA FUNDACIÓN

N.º 65. Sostenibilidad del sistema de pensiones de reparto en España y modelización de los rendimientos financieros

N.º 66. Evolución de las fundaciones bancarias italianas: De *holding* de sociedades bancarias a un modelo innovador de «beneficencia privada»

PRECIO DE LAS PUBLICACIONES

AÑO 2014

Publicación	Suscripción			Números sueltos	
	Suscripción anual	Edición papel €	Edición digital €	Edición papel €	Edición digital €
Papeles de Economía Española	4 números	55	30	15	12
Cuadernos de Información Económica	6 números	40	Gratuita	10	–
Panorama Social	2 números	20	Gratuita	13	–
Spanish Economic and Financial Outlook	6 números	30	Gratuita		
Focus	6 números	–	Gratuita		
Estudios (números sueltos)	–	–	–	12	9

Los precios incluyen el IVA. No incluyen los gastos de envío.

SUSCRIPCIÓN Y PEDIDOS

INTERNET: <http://www.funcas.es/Publicaciones/Publicaciones.aspx?Id=0>

E-MAIL: publica@funcas.es

- N.º 726 *Duration and recurrence in unemployment benefits*
José María Arranz y Carlos García-Serrano
- N.º 727 *Technological policy and cooperation in innovation: A look through a formal model*
Antonio García-Lorenzo y José López Rodríguez
- N.º 728 *El hueco que deja el diablo: Una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios*
Félix Domínguez Barrero, Julio López Laborda y Fernando Rodrigo Saucó
- N.º 729 *What do you do when the binomial cannot value real options? The LSM model*
Susana Alonso Bonis, Valentín Azofra Palenzuela y Gabriel de la Fuente Herrero
- N.º 730 *Unión bancaria: Origen, fundamentos y efectos reales*
Luis Cárdenas del Rey
- N.º 731 *Luchar contra la corrupción y salir de la crisis económica: Dos caras de una misma moneda*
Juan-José Ganuza
- N.º 732 *How credible is a too-big-to-fail policy? International evidence from market discipline*
Elena Cubillas, Ana I. Fernández y Francisco González
- N.º 733 *The dynamics of co-movement and the role of uncertainty as a driver of non-energy commodity prices*
Pilar Poncela, Eva Senra y Lya Paola Sierra
- N.º 734 *Trust in political institutions over the business cycle in Spain*
Marcos Álvarez-Díaz, Gonzalo Caballero, Baltasar Manzano y José M. Martín-Moreno
- N.º 735 *Un estudio de los factores determinantes de las desviaciones presupuestarias de las comunidades autónomas en el periodo 2003-2012*
Andrés Leal Marcos y Julio López Laborda
- N.º 736 *Determinants of European Bank CDS spreads in times of crisis*
Reyes Samaniego-Medina, Antonio Trujillo-Ponce, Clara Cardone-Riportella y Purificación Parrado-Martínez
- N.º 737 *La Gran Recesión en España en clave regional: Un análisis de ciclos económicos*
Eduardo Bandrés y María Dolores Gadea
- N.º 738 *Impacto de la crisis en el patrón de financiación de las pymes europeas. Especial atención al caso español*
Inmaculada Ordiales Hurtado

- N.º 739 *Los límites a la redistribución entre territorios: Un análisis comparado y simulaciones para el caso español*
Xoaquín Fernández Leiceaga y Santiago Lago Peñas
- N.º 740 *Efecto de los tipos marginales del IRPF sobre los ingresos fiscales y la actividad económica en España: Un análisis empírico*
María Arrazola, José de Hevia, Desiderio Romero y José Félix Sanz
- N.º 741 *Italian banking foundations: The path from banking holding company to an innovate form of "private welfare"*
Paolo Baroli, Claudia Imperatore, Rosella Locatelli y Marco Trombetta

LA FISCALIDAD EN ESPAÑA: PROBLEMAS, RETOS Y PROPUESTAS



9 778402 109102

PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA es una revista que edita trimestralmente la Fundación de las Cajas de Ahorros. La revista pretende ofrecer una información rigurosa y responsable de los problemas económicos españoles. Cinco son los criterios a los que PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA desea ajustar su contenido.

- La plena libertad intelectual de quienes colaboran en sus páginas.
- La responsabilidad de las opiniones emitidas y el respaldo riguroso de las afirmaciones realizadas mediante datos y pruebas que avalen los planteamientos efectuados y las soluciones propuestas.
- El compromiso de las opiniones con los problemas planteados. La economía española se encuentra ante uno de los mayores retos de su historia, y dar opiniones comprometidas en estos momentos es obligación ineludible de los profesionales más cualificados.
- La búsqueda y la defensa de los intereses generales en los problemas planteados.
- La colaboración crítica de los lectores, para que nuestros Papeles se abran al diálogo y la polémica, si fuera preciso, para buscar soluciones a problemas de la economía española.

PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA se ofrece como un medio de expresión a cuantos se interesen por nuestros temas económicos, cumpliendo con el único requisito de la previa aceptación de las colaboraciones remitidas por el Consejo de Redacción que, sin embargo, respetuoso con la libertad intelectual no modificará las ideas, opiniones y juicios expresados por los autores ni tampoco se solidarizará con ellas.

PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA está abierta a la colaboración de todos los investigadores que deseen aportar sus trabajos sobre temas referentes a la economía española. Los envíos de originales deberán hacerse al Departamento de Edición y Documentación de la Fundación de las Cajas de Ahorros, Caballero de Gracia, 28. 28013 Madrid.