

Introducción

EN los años ochenta, la reestructuración en profundidad del sistema tributario, generalmente denominada reforma fiscal, dominó la política económica de muchos países en el mundo. Aunque existían diferencias significativas entre los países en términos de medidas, metodologías, énfasis y nivel de éxito alcanzado, la reforma fiscal en el ámbito mundial se caracterizaba por sus elementos comunes. Menores tipos impositivos marginales y menos tramos en la escala del impuesto sobre la renta; menores tipos impositivos en el impuesto sobre sociedades, una base imponible más amplia para los impuestos sobre la renta y sobre sociedades; a menudo, una tendencia a pasar de los impuestos sobre la renta a los impuestos sobre el gasto y del sistema clásico al de imputación en el impuesto sobre sociedades –éstos eran los rasgos principales de la reforma fiscal a escala mundial en la década de los ochenta.

Si bien la simplificación del sistema tributario y la mejora de la equidad horizontal eran las causas secundarias de la reforma fiscal en muchos países, el fundamento filosófico del movimiento reformador fue el énfasis de la eficiencia y de la neutralidad fiscal. Excepto en el caso de que existieran claras imperfecciones de mercado (que la tributación coadyuvara a solventar), la eficiencia significaba una interferencia mínima de los precios y del libre juego de las fuerzas del mercado. De esta forma, los impuestos deberían afectar lo menos posible la elección de los productores sobre los productos a elaborar, sobre los factores de producción, sobre la fórmula de financiación y, finalmente, sobre la clase de organización empresarial que adoptarían. Se podría esperar que la minimización de las distorsiones fiscales promoviera el crecimiento económico e incentivara el bienestar del consumidor.

Aunque la extensión y gama de reformas fiscales ha sido impresionante, no por ello se ha agotado su dinámica. Ni siquiera en los países donde la reforma fiscal ha ido más lejos y de forma más rápida –siendo Nueva Zelanda tal vez el ejemplo más importante–, puede decirse que ha sido total. Tampoco puede afirmarse que la reforma ha sido un éxito completo en ninguno de los países en que se ha implantado. Por tanto, gran parte de la reforma fiscal se ha quedado en la agenda. Verdaderamente, para algunos países, sobre todo para aquellos de Europa Central y Oriental, así como para China, en los cuales los sistemas tributarios tuvieron que crearse casi desde cero, la tarea está sólo en sus inicios.

Por tanto, este libro, que analiza las cuestiones claves de la reforma fiscal a partir de la experiencia de cierto número de países diferentes, debería resultar de enorme

valor. Debería ser útil para los políticos y los administradores que buscan un mejor sistema fiscal, y valioso para todos aquellos que son, en sentido amplio, estudiosos de la tributación, a los que les puede ofrecer una comprensión más completa de algunos de los temas claves que dominarán la agenda fiscal en los noventa y más allá.

Este libro se divide en tres partes. La primera y más larga se refiere a cuestiones de estructura fiscal. Ya hemos dicho que una de las características de los años ochenta fue la reducción del número de tramos del impuesto sobre la renta. ¿Hasta dónde ha de llegar este proceso? En varios países el número de intervalos se redujo a dos tipos impositivos positivos. ¿Inhibe esta disminución la progresividad del impuesto? En el capítulo 1, Andrew Dilnot, director del Institute for Fiscal Studies de Londres afirma que no es así: una estructura de dos tramos deja una flexibilidad considerable para determinar la progresividad del sistema fiscal y lleva consigo otras ventajas, como unos costes de cumplimiento y administrativos más bajos y, posiblemente, menos efectos desincentivadores.

Una forma de disminuir las distorsiones fiscales y ampliar eficazmente la base imponible del impuesto sobre la renta, adoptada por muchas administraciones tributarias reformadoras, ha sido establecer un gravamen sobre las retribuciones extrasalariales. En principio, la forma más apropiada es gravar el valor de la prestación en manos del receptor, a su tipo impositivo marginal; una alternativa adoptada por Nueva Zelanda y Australia a mediados de 1980 ha consistido en fijar un impuesto sobre las retribuciones extrasalariales (FBT, *fringe benefit tax*) en el nivel del empleador. El FBT tiene como ventaja práctica que las administraciones recaudadoras han de tratar con menos personas, que son menores los problemas de valoración, y que puede esperarse que los costes de cumplimiento y administrativos sean mucho más bajos. Este enfoque del gravamen de las retribuciones extrasalariales ha despertado gran interés a nivel internacional e Irlanda está considerando seguir el ejemplo de Australia. El capítulo 2, de la profesora Claudia Scott, de la Victoria University de Wellington, Nueva Zelanda, describe la aplicación del FBT en Australia y Nueva Zelanda y analiza la respuesta de la empresa al impuesto en cada uno de los dos países.

El impuesto sobre sociedades es destacable por la variedad de formas que toma. Se continúa debatiendo cuál es la relación más apropiada entre el impuesto sobre sociedades y el impuesto personal sobre la renta. ¿Deberían estar sujetos a doble imposición los beneficios sobre sociedades o debería proveerse una forma de desgravación de dividendos? ¿Debería aplicarse dicha desgravación a nivel societario o a nivel del accionista? ¿Qué peso debería otorgarse a las repercusiones internacionales de la integración parcial? En el capítulo “Qué tipo de impuesto sobre sociedades”, el profesor Sijbren Cnossen, de la Universidad Erasmo, Rotterdam, ofrece un análisis en profundidad de dichos temas.

Un rasgo destacable de la reforma fiscal en muchos países fue el giro de la tributación directa a la indirecta mediante la introducción de un impuesto sobre el valor añadido o el aumento de ese gravamen si ya estaba vigente. En efecto, la adopción generalizada del IVA en todo el mundo, probablemente, debería considerarse como el acontecimiento más importante en la evolución de la estructura tributaria en la segunda mitad de este siglo. Sin embargo, al igual que el impuesto sobre sociedades, el IVA presenta una estructura muy diferente según los países. El análisis de Sijbren Cnossen resultará valiosísimo para entender la naturaleza del IVA, sus efectos económicos y sociales y las cuestiones prácticas de diseño y aplicación no sólo en los países en que se está sopesando la introducción de dicho impuesto, como

Australia, EE. UU., China y muchos países en vías de desarrollo, sino también en aquellos que ya lo han implantado y buscan mejorarlo.

La primera parte de este libro termina con un trabajo de David King, de la Universidad de Stirling, sobre la hacienda local. En el caso del único impuesto local del que dispone, Gran Bretaña ha pasado recientemente de un impuesto sobre la propiedad a uno de capitación (*poll tax*), para finalmente volver a una forma modificada del impuesto sobre la propiedad. David King extrae de la experiencia británica unas lecciones que pueden ser útiles para otros muchos países en los que la forma y el nivel de tributación local constituyen un motivo de preocupación y debate.

La segunda parte del libro se centra en cuestiones relativas a la administración fiscal. Una de las causas de la reforma fiscal en muchos países, de los cuales Estados Unidos es un ejemplo notable (véase, por ejemplo, Birnbaum y Murray, 1988), radica en la preocupación suscitada por el hecho de que la evasión y la elusión fiscales estén muy difundidas y hayan aumentando hasta el punto de poner en peligro la integridad del sistema tributario. Es probable que no haya otro lugar en el que estas cuestiones hayan suscitado mayor inquietud que en Australia, donde determinados esquemas de evasión/elusión fueron moneda corriente en la década de los setenta y a comienzos de los ochenta. En 1985, el *Treasurer*, Paul Keating, se refería a “una avalancha de evasión, evasión y minimización de pagos tributarios” (Keating, 1985). Tal y como señala el autor del capítulo 6: “Dado que los gobiernos y las administraciones fiscales que se han ido sucediendo en Australia han tenido que ocuparse de la evasión y de la elusión a gran escala... se han estudiado numerosas alternativas y en algunos casos se han encontrado soluciones únicas.” El profesor Ian Wallschutzky, de la Universidad de Newcastle, toma su experiencia australiana como punto principal de referencia, pero también ofrece una estructura teórica dentro de la cual la evasión fiscal y la elusión se analizan lo más eficazmente posible.

A pesar de que una Comisión on Taxation hubiera elaborado un programa global de reforma, la República de Irlanda abordó una modificación de su estructura tributaria inferior a la de cualquier otro país angloparlante en los años ochenta. Sin embargo, se situó en la avanzadilla de la reforma administrativa, incluyendo la introducción y aplicación generalizada de los programas de autoliquidación. En un trabajo prolijo en información y lleno de interés, dos directivos del Revenue, Frank Cassells y Don Thornhill, analizan cómo Irlanda utilizó métodos innovadores para estudiar el problema del cumplimiento deficiente y de unos elevados costes administrativos y de cumplimiento.

Por último, en esta parte del libro, Michael Foers, antiguo jefe del Departamento de Diseño de Declaraciones del Inland Revenue del Reino Unido, examina las cuestiones relativas al diseño y comprensión de las declaraciones de impuestos. En muchos países, la reforma fiscal no ha conseguido simplificar el sistema tributario, aun cuando éste era uno de sus objetivos específicos. Aunque la simplificación supone algo más que mejorar la redacción de los modelos de las declaraciones de impuestos, diseñar éstos de forma tal que sean fáciles de utilizar y que reduzcan el coste del contribuyente de cumplimentarlas (un arte altamente cualificado) es un elemento vital de cualquier programa de simplificación.

En la parte final del libro se estudian algunas cuestiones generales sobre la reforma fiscal. Un ingrediente importante de la argumentación en favor de la reforma fiscal era el desincentivo y los efectos distorsionadores que se suponían asociados a los elevados tipos marginales del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Dichos

efectos fueron resaltados, y los beneficios esperados del recorte fiscal alabados, por el ministro de Hacienda, Nigel Lawson (ahora lord) en 1988, cuando rebajó el tipo impositivo máximo del impuesto sobre la renta, que pasó del 60 al 40 por 100. En el capítulo 9, después de un breve análisis de las cuestiones teóricas, y de un repaso de la investigación más reciente, se describen los resultados de un estudio destinado a comprobar las afirmaciones del ministro de Hacienda. La investigación fue dirigida por el profesor Chuck Brown de la Universidad de Stirling, reputado experto en este campo, que ya había realizado anteriormente estudios sobre los efectos de la tributación en la oferta de trabajo. Brown había accedido a escribir este capítulo, pero desgraciadamente falleció tras una corta enfermedad antes de poder hacerlo. Dadas las circunstancias, el editor de este libro, que había colaborado con Brown en el estudio de los recortes en el impuesto sobre la renta de 1988, se encargó de la redacción de dicho capítulo. Para ello se apoyó en gran medida no sólo en la contribución de Brown a dicho trabajo de investigación, sino también en sus trabajos anteriores. Por ello, nos pareció justo incluir al profesor Brown como coautor del capítulo. Los hallazgos del estudio sirven como señal de alerta frente a las valoraciones excesivamente optimistas de los beneficios por el lado de la oferta resultantes de una rebaja de los tipos marginales del impuesto sobre la renta.

Con el capítulo 10 pasamos a un aspecto de la reforma fiscal que no ocupaba un lugar muy destacado en los cambios fiscales generalizados de los últimos diez o quince años, pero que adquirirá una importancia creciente en el futuro, a saber: el uso de la fiscalidad como instrumento para tratar los problemas medioambientales. Stephen Smith, subdirector del Institute for Fiscal Studies de Londres, examina el alcance de los “impuestos verdes” y los argumentos en favor de la utilización de impuestos en lugar de medidas reglamentarias. A primera vista, recurrir a la imposición parece oponerse a la filosofía de la reforma fiscal de los años ochenta de introducir la menor distorsión de precios posible; si bien esto no es así. La tributación con propósitos medioambientales está generalmente concebida para corregir las distorsiones inherentes al sistema de precios libres –su incapacidad para incorporar ciertas “externalidades”, como consecuencia de las cuales los precios de mercado no reflejan los costes sociales reales.

En los años ochenta, la reforma fiscal de muchos países se vio muy influida e incluso condicionada por lo que estaba sucediendo con los sistemas tributarios de sus vecinos más grandes. La globalización de la economía ha impuesto, y cada vez impondrá con mayor fuerza, tanto requisitos como límites a cada país individual, en particular con respecto al más móvil de los factores de producción: el capital. En el capítulo final, el profesor Don Brean, de la Universidad de Toronto, analiza esta dimensión internacional vital y realiza una valoración de su importancia para la política tributaria.

Referencias y lecturas complementarias

BIRNBAUM, J. H., y A. S. MURRAY: *Showdown at Gucci Gulch: Lawmakers, Lobbyists and the Unlikely Triumph of Tax Reform*, Vintage Books, Random House, New York, 1988.

KEATING, P. J.: *Reform of the Australian Tax System: Statement by the Treasurer*, The Hon Paul Keating, septiembre 1985, AGPS, Canberra, 1985.