

Reflexiones y sugerencias sobre los estudios en torno al «esfuerzo fiscal»

JOSE L. PEREZ DE AYALA
(Conde de Cedillo)
Catedrático de Economía Política
y Hacienda Pública.

UNA PRESENTACION

Estas páginas tienen por objeto servir de presentación y glosa al estudio “La medición del esfuerzo fiscal de España”, dirigido por el profesor Calle Sáiz, y elaborado por un grupo de trabajo constituido en el C. E. U.

Se trata de un problema de general interés. En efecto, sucede que el tema del “esfuerzo fiscal” de los países pertenece a ese género privilegiado de materias que tienen una fuerza atractiva múltiple: Para el científico, por el interés teórico y metodológico de los problemas que suscita; para el político y el hombre de la calle, porque se trata de un concepto que sugiere unas valoraciones, a menudo erróneas, sobre lo que una nación puede o debe contribuir a las cargas públicas.

Este género de conceptos científicos es de fácil explotación política y tiene una carga emocional que exige que su manejo se efectúe con sumo cuidado, so pena de producir unos efectos contrarios a los que deberían seguirse de su aplicación correcta.

Hechas estas consideraciones, vamos a centrar esta presentación en dos tipos de cuestiones:

- De un lado, haremos un estudio del significado que, metodológicamente, puede y debe atribuirse al concepto de “esfuerzo fiscal”, extendiendo este análisis al estudio de las conclusiones políticas o valorativas que tal concepto permite.
- En segundo lugar, analizaremos el estudio dirigido por el profesor Calle Sáiz, demostrando: *a)* cómo tratan de resolver los más importantes problemas técnicos sobre la medición del “esfuerzo fiscal”; *b)* sus cualidades metodológicas en relación con otros trabajos al uso sobre el mismo tema; *c)* concluyendo con algunas sugerencias referidas al estudio del problema, para España.

1. LOS ESTUDIOS SOBRE EL "ESFUERZO FISCAL". SUS LIMITACIONES CIENTIFICAS

1. EL CONCEPTO DE "ESFUERZO FISCAL".

Conviene comenzar recordando el concepto de "esfuerzo fiscal". Su aparición está ligada a otra noción más conocida: La de "presión fiscal".

Sin embargo, es preciso distinguir aquél de ésta. La presión expresa el porcentaje de la renta nacional de un país que se recauda por el sector público, mediante tributos, en un año determinado.

En consecuencia, la presión fiscal expresa un hecho. Pero es difícil formular juicios de valor político acerca de si la magnitud de aquella recaudación es, o no, la adecuada. Para establecer tal conclusión valorativa, es preciso poner en comparación aquel porcentaje de recaudación tributaria nacional con la capacidad de pagar tributos que el país tiene. Como los estudiantes de un curso universitario de Hacienda Pública aprenden en seguida, la carga o presión fiscal debe ser proporcionada a tal capacidad de pago. Y las comparaciones entre la carga fiscal que han de soportar distintas unidades económicas sólo son legítimas y precisas cuando también se compara su respectiva capacidad de contribuir.

Esta laguna es, precisamente, la que pretende llenar el concepto de "esfuerzo fiscal". En él se relaciona la carga o presión fiscal nacional con la capacidad de contribuir que el país tiene. Es decir, el concepto de "esfuerzo fiscal" maneja, como un elemento necesario, no sólo lo que el país soporte o pague en concepto de tributos, sino también *lo que puede soportar*.

Así planteado, no es de extrañar que el concepto de "esfuerzo fiscal" haya resultado muy sugestivo para el político y el sociólogo. Porque a primera vista, implica una posibilidad de explotación política y social que el más frío concepto de presión fiscal no tiene.

2. LOS PROBLEMAS TÉCNICOS EN LA DEFINICIÓN DEL "ESFUERZO FISCAL".

Sin embargo, nos encontramos ante un concepto, que en su aparente sencillez resulta terriblemente engañoso. Simplificando esencialmente el problema, diremos que la imprecisión del concepto de "esfuerzo fiscal", pese a su aparente sencillez, resulta de las dos circunstancias que acompañan a la definición de sus elementos constitutivos.

2.1. *La definición de la "presión fiscal".*

A) En primer lugar, el porcentaje de la renta nacional, que es recaudado en forma de tributos, debe ser evaluado muy cuidadosamente, máxime cuando se trata de hacer comparaciones con otros países. Así, de una parte, deberán incluirse en la cifra de recaudación todos los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, sin excluir ninguno. En segundo lugar, al valorar la renta nacional, se abren, como es conocido, varias posibilidades (se puede medir por el valor del producto nacional bruto a precios de mercado o al coste de los factores; por el producto nacional neto a precios de mercado; y, en fin, por el producto nacional neto, al coste de las facturas, o renta nacional en sentido estricto). Se deduce de aquí que si se quieren hacer comparaciones entre el "esfuerzo fiscal" correspondiente a diversos países, habrá que manejar, como primer elemento, unas cifras de presión fiscal que hayan sido obtenidas a partir de datos homogéneos, no sólo sobre la recaudación tributaria, sino, también, sobre la renta nacional (1).

B) Conviene advertir, sin embargo, que los problemas que plantea la comparación de carga fiscal, de un país a otro, no quedan totalmente resueltos, ni aun en el caso de que sean utilizados conceptos y mediciones congruentes y homogéneas.

La razón es muy simple y puede resumirse así: El concepto de presión fiscal, según indicamos antes, expresa cuantitativamente el porcentaje de la renta nacional recaudada a través de los tributos, por el sector público, en un país y período determinado. Esta expresión puramente cuantitativa de la presión fiscal dista mucho de ser satisfactoria, cuando la estructura y régimen jurídico de los sistemas tributarios difieren de unos países a otros. Y ello porque el *coste de los tributos*, desde el punto de vista del bienestar de la comunidad, no se mide por la cifra de su recaudación. Hay una serie de partidas cualitativas que deben computarse en dicho coste, y que han de añadirse a la cifra recaudada para llegar a definir la verdadera "presión fiscal" (2).

(1) El lector no especializado puede consultar la siguiente bibliografía de carácter básico, sobre el tema: CONRAD: On the calculation of Tax Burden, en "Economica", 1955, págs. 342-348; PREST: Statistical Calculations of Tax Burdens, en "Economica", 1955, págs. 234-245; STEFANI: Significato e comparabilità della pressione fiscale globale, en "Rivista di Politica Economica", julio 1958; ALEXANDER-KURTZ: On National and International Tax Comparison, en "Public Finance", 1956, páginas 287 y ss., etc.

(2) En la doctrina moderna es habitual utilizar el concepto de presión fiscal con un doble sentido: De una parte, para referirse a la presión pecuniaria que se mide por el importe recaudado; de otra, la presión fiscal psicológica, es decir, la

Estas partidas son las siguientes:

a) El coste social de los tributos derivados de imperfecciones legislativas, inseguridad jurídica o una praxis administrativa deficiente. Estos costes fueron ya adecuadamente tenidos en cuenta, como un elemento negativo para el bienestar de los contribuyentes, por Adam Smith, al formular sus famosas reglas de la *certeza* y de la *comodidad* de los impuestos. Son efectos negativos del impuesto que no se computan monetariamente en la cuota tributaria pagada. Se ha hablado, para eludir a ellos, de una presión fiscal psicológica que habría que distinguir de, y añadir a, la presión fiscal constituida por la cifra de recaudación. Sin embargo, "los costes sociales" a que acabamos de aludir no agotan el contenido de esta presión psicológica que, como vamos a ver seguidamente, se integra también por otras causas y componentes. Por tanto, y para una mayor claridad, podríamos designar a este primer grupo de efectos negativos psicológicos del impuesto como los "costes sociales jurídico-administrativos" de la imposición (3).

b) Un segundo componente de la presión fiscal psicológica se produce a través de los llamados "efectos-noticia" del impuesto. Todo impuesto, por el mero hecho de existir, y aunque no llegue a aplicarse, se introduce como variable de la función de bienestar de cada ciudadano, el cual ordena su plan y comportamiento económicos teniendo en cuenta el impuesto existente, incluso cuando se propone no pagarlo. La incidencia negativa del impuesto en el bienestar de cada ciudadano se produce, en este sentido, a través de la elusión. Pero, según es notorio, el comportamiento mediante el cual elude el impuesto (absteniéndose de realizar los correspondientes hechos imponible) es siempre menos beneficioso para el ciudadano que el que hubiere efectuado en ausencia de aquél (prescindiendo, en este punto,

"carga fiscal subjetiva" a la que ha dedicado especial atención la moderna Psicología Financiera, debiéndose citar aquí los trabajos de SCHMÖLDERS. Una buena panorámica sobre esta dirección científica en la colección de trabajos seleccionados por MARTÍN OVIEDO, como "Lecturas de Psicología Financiera", publicado por la Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1972.

(3) Los costes sociales de los impuestos, por factores originados en el régimen jurídico, se hacen presentes, ya, en el proceso de aprobación de las leyes tributarias, y después resultan tanto de su contenido, cuanto de su aplicación. En el texto no es posible tocar con detalle estos problemas. El lector interesado puede consultar sobre los diversos costes sociales de los impuestos, en particular y del Estado y de las instituciones jurídicas, en general: BUCHANAN: Public Finance in Democratic Process; BUCHANAN y TULLOCK: The Calculus of consent; TULLOCK: Private Wants, Public Means; PÉREZ DE AYALA: Las instituciones políticas y jurídicas ante la moderna Teoría Económica, en "Anuario de Ciencias Económicas", del Centro de Estudios Universitarios, Madrid, 1971, núm. 1. CONSE: The Problem of Social Cost, "Journal of Law and Economics", act. 1960. LITTLE: The Valuation of the Social Income, "Economica", 1949, pág. 11.

naturalmente, de los beneficios que el empleo del impuesto pagado por otros sujetos le puede reportar) (4).

c) Por otro lado, y muy frecuentemente, los impuestos pagados producen pérdidas de bienestar superior a la que se deriva del importe de la deuda tributaria pagada. Estos efectos, conocidos ya clásicamente en relación con los impuestos indirectos, como un "exceso de presión", han de computarse, conceptualmente, dentro de la presión fiscal, ampliamente entendida (5).

d) En fin, podríamos añadir a las categorías anteriores, los costes de la evasión fiscal. En realidad, este último grupo de efectos está muy ligado con los anteriores, y específicamente a los contemplados en los apartados a) y b). Cuando un sistema fiscal tiene un régimen jurídico mal estructurado, se suele fomentar con ello la evasión tributaria. Pero, paradójicamente, la evasión fiscal es un lujo caro que sólo se pueden permitir, o al menos se pueden permitir en más alta medida, los contribuyentes con capacidad económica. Desde un punto de vista estrictamente económico, podría llegar a formalizarse la evasión fiscal como un "producto" que requiere un proceso productivo que implica, también, el pago de servicios técnicos y una inversión de capital, a veces no pequeña. No en vano se ha podido hablar de "los industriales del fraude fiscal".

Todos estos costes sociales o "impagados" que el impuesto lleva consigo, y que han de añadirse a la cifra de recaudación para llegar a la verdadera presión fiscal, no son computados en el concepto que, sobre este último, manejan los estudios del "esfuerzo fiscal" (6).

Esta omisión es grave cuando se trata de hacer comparaciones internacionales. Porque, en definitiva, la presión fiscal no "recaudada" depende en gran medida de cuál sea la estructura, el régimen jurídico y la praxis administrativa de la Hacienda Pública, en cada país. Normalmente, aquellos países en que la inseguridad jurídica, la discrecionalidad administrativa, los grados de indeterminación legal de los conceptos que definen los elementos esenciales del tributo y la imperfección de los procedimientos de gestión, et-

(4) Cf. SCHOMÖLDERS: Teoría general del Impuesto. Madrid, Ed. de Derecho Financiero. PÉREZ DE AYALA: "Las instituciones...", cit. entre otros.

(5) En relación con este problema, el lector no especialista puede consultar PÉREZ DE AYALA: Nuevo sentido de una cuestión clásica: Impuestos directos, impuestos indirectos y pérdida de bienestar económico, en "Moneda y Crédito", número 70. Así como los trabajos ya clásicos sobre el tema, de Joseph M. Friedman, Little, etc., que allí se citan y recogen.

(6) Los autores de tales trabajos son conscientes de esta limitación, que ha dado lugar a que se califique a aquellos modelos de defectos de especificación. Véase, en este sentido, MUSGRAVE: Fiscal Systems.

cétera. son mayores, presentarán unos costes sociales por "presión fiscal no recaudada", muy superiores a los países que han resuelto mejor esos problemas de régimen legal y técnica jurídica y administrativa.

C) De todo lo dicho, pues, se deduce ya la conclusión de que las comparaciones sobre el esfuerzo fiscal son muy arriesgadas, debido a que el primer concepto o elemento de que se compone aquel "esfuerzo", es decir, la "presión fiscal", no podrá ser definida con caracteres de homogeneidad mínima, para los diversos países, al menos en los modelos y estudios sobre el esfuerzo fiscal al uso.

2.2. *Un segundo problema: La definición de la "capacidad gravable".*

Pero aún son mayores las reservas que han de formularse a las actuales comparaciones internacionales sobre el "esfuerzo fiscal", a consecuencia de las imprecisiones que acompañan al segundo concepto o elemento que maneja: el de la capacidad contributiva nacional. Conocidas son, y clásicas, las irónicas frases de Einaudi, sobre la noción de capacidad de contribuir. Sin embargo, y pese a todos sus problemas, tiene suficiente precisión en un nivel microeconómico, es decir, referido a cada contribuyente individual; mas se hace muy confuso cuando se la traslada al plano macroeconómico nacional.

En algunos modelos sobre el esfuerzo fiscal se vincula esta capacidad contributiva nacional a la magnitud de la renta nacional. Rápidamente se advierte que ésta es una grosera aproximación, puesto que tiene en cuenta la cifra de población de cada país, y en consecuencia se sustituye en otros estudios por la renta "per capita". Pero, de nuevo, se necesita un afinamiento, puesto que el concepto de capacidad, incluso a nivel macroeconómico, es inseparable de dos elementos: de un lado, los recursos disponibles y, de otro, las necesidades a satisfacer con ellos. Por ello, se propondrá acudir al concepto de renta *disponible* "per capita", como índice de la capacidad nacional de pagar tributos, etc. (7).

En el estudio del profesor Calle se hace referencia amplia a esta problemática, que aquí aludimos sólo porque nos sirve de punto de partida a una argumentación más general.

(7) Nos remitimos al desarrollo que sobre estos temas se hace en el estudio del profesor Calle: "La medición del esfuerzo fiscal de España". Un resumen de los principales trabajos puede encontrarse también en el estudio de VALLE SÁNCHEZ: "Los modelos de esfuerzo fiscal y el esfuerzo fiscal en España", en "Hacienda Pública Española", núm. 13, págs. 45 y ss. En ellos encontrará el lector citados los estudios de BAHL, TANZI, LOTZ y MORSS, PLASSCHAERT, etc.

Este argumento más general se expresa así: La filosofía subyacente en el concepto de capacidad gravable, tanto a nivel microeconómico como en el plano macroeconómico nacional, es la que de que tal concepto debe integrarse de dos elementos: *a'*) De una parte, los recursos de que dispone la unidad tributaria (individuo, grupo o nación) que se pretende gravar. *b'*) De otra, las necesidades de aquella unidad tributaria que han de satisfacerse con tales recursos, *por medios diferentes de los que el sector público proporciona* (8).

Pero así integrado el concepto de capacidad gravable, es evidente que el mismo sólo puede utilizarse adecuadamente, a nivel nacional, en una perspectiva dinámica, y nunca en una perspectiva estática o estático-comparativa. Y ello por las siguientes razones:

Primera. Los criterios relativos a la valoración de las necesidades que, en cada momento, han de satisfacerse por una comunidad nacional por medios diferentes de los que el sector público proporciona, dependen de su estructura social, política y cultural, y de su grado de desarrollo. En la literatura más moderna sobre estos temas, se admite que la ciencia económica debe ocuparse de la asignación óptima de los recursos en base a criterios que la psicología, la sociología y la política son las encargadas de suministrar (9).

Segunda. Ello supuesto, los criterios acerca de cuales son las necesidades a cubrir por medios no públicos, han de estimarse cambiantes a lo largo del tiempo y del espacio, como un resultado del proceso de cambio político, cultural, económico y social.

Tercera. En un reciente estudio, Rostow ha expresado la tesis de que tales criterios político-sociales cambian a lo largo de las etapas de desarrollo económico, pudiendo establecerse la siguiente relación fundamental (10):

(8) En la medida que tengamos en cuenta la satisfacción que se deriva de los medios proporcionados por el sector público superponemos al concepto de capacidad contributiva la noción del *beneficio* como fundamento del pago de los tributos.

(9) En un trabajo reciente, y superando posturas tradicionales que la dinámica de ambas disposiciones ha desbordado ampliamente, OLSON ha escrito acertadamente: "Si definimos a la Sociología como la disciplina que estudia la formación y transmisión de deseos y creencias de todo tipo, y a la Economía como aquella disciplina que estudia la forma en que la gente se esfuerza en conseguir cualquier cosa que desee, estaremos mucho más cerca de la verdad que los que creen que la Sociología es el estudio de la vida en grupo y las ciencias económicas son el estudio de las ganancias materiales en el mercado." ("La relación entre las ciencias económicas y las otras ciencias sociales". Incluidas en LIPSET [editor]: Política y ciencias sociales. Traducción castellana de Guadiana de Publicaciones, Madrid, 1971, página 268.)

(10) Lo que sigue es un resumen de algunas de las tesis sustentadas en su reciente trabajo: "Politics and the Stages of Growth. Cambridge U. P., 1971.

a) En la etapa previa al despegue, el sector público ha de atender generalmente unas inversiones básicas en infraestructura de transporte; comunicaciones; alumbramiento de nuevas fuentes de energía y materias primas; educación; para la movilización de capitales y promoción del comercio exterior, etc., que son todas ellas necesarias para el despegue. En tal sentido, y dada la reducida capacidad de ahorro y de inversión voluntarios de una economía en esta etapa de desarrollo, el sector público ha de acometer directamente la formación de capital a través del ahorro forzoso y de la inversión directa autónoma.

b) Una vez es alcanzado y se comienza el proceso de industrialización y de urbanización, el proceso de cambio social y político demanda, sobre todo, del sector público, una acción dirigida a resolver los problemas de justicia social que la incipiente industrialización y el establecimiento de los modos capitalistas de producción lleva consigo.

c) Estas metas de justicia social se van haciendo cada vez más elevadas, a medida que aumenta el proceso de urbanización, y también por las aspiraciones de bienestar social inherentes a la expansión del nivel cultural y económico. Se pasa así al "estado de bienestar" (Welfare State) o "estado social de derecho" (según se siga la terminología anglosajona o continental).

d) Ha de señalarse que esta progresiva ampliación de las acciones del sector público está presidida por una ley de acumulación y adición, más que por una ley de sustitución. Es decir, en cada etapa del proceso no desaparecen, sino que persisten, las funciones que anteriormente se exigían del Estado, viniéndose a añadir a ellas las nuevas demandas políticas y sociales.

e) La concurrencia dinámica de funciones que hemos venido trazando se hace patente en el proceso de madurez de la economía hasta que esta última alcanza su época de consumo en masa. Pero en la medida en que se entre en esta última fase aparece un nuevo objetivo que podemos llamar la "inquietud por la calidad". A esta inquietud responden las demandas de una política contra la contaminación atmosférica, de solución a los problemas del tráfico y de la congestión urbana, de atención al deterioro cultural y moral, etc. Es decir, la lucha de los poderes públicos contra los llamados efectos de "congestión" o efectos de "rebosamiento" (Spillover effects) que la consecución de la prosperidad económica lleva consigo.

Como puede verse por este rápido estudio, necesariamente esquematizado, los patrones sociales de preferencia entre bienes públicos y privados, o mejor, entre los bienes de producción privada y los bienes de producción

pública, son cambiantes a lo largo del tiempo, alterando también el concepto de las necesidades que en cada momento deben cubrirse por procedimientos no públicos, con los recursos disponibles.

Cuarta. Pero al ser tales necesidades uno de los elementos que entran en la definición de la capacidad gravable, se sigue de aquí que, como ya apuntábamos, esta capacidad gravable ha de estimarse una noción cambiante a lo largo del tiempo y del espacio, en función no sólo del nivel de la renta disponible por cabeza, sino también, y esto es lo más importante, en función de los criterios de preferencia por bienes de producción privada (respecto de los de producción pública) en cada momento histórico y en cada país.

En base a estas consideraciones, una estimación de la capacidad gravable, de un país con sistema de economía de mercado y que se encuentra en su última etapa de desarrollo, en el tránsito a la consecución de la plena madurez tecnológica y muy próximo a la sociedad de consumo en masa, debe ponderar todo este cambiante complejo de influencias económicas, culturales y sociales. Y, concretamente, debe tener presente que normalmente en una sociedad de tales características, el Estado, según los criterios sociales de preferencia, tiene ya a su cargo, cumplidamente, amplias funciones en el campo de las inversiones de infraestructura, educación, justicia y bienestar social, etc. En tanto que la inversión industrial esté sustancialmente confiada al sector privado y también a este último la transformación tecnológica y económica de la empresa y la producción de los bienes de consumo diversificados y cualificados que demanda una sociedad próxima al consumo en masa, el problema de definir la capacidad gravable puede resultar, paradójicamente, mucho más complejo y difícil que para una sociedad subdesarrollada en la etapa del despegue, o en la que apenas si existe más industria que la estatal, o que para sociedades opulentas, caso post-industriales, saturadas de bienes privados, y cuyo principal problema es la solución de los "efectos de rebosamiento".

Estimamos que precisamente España se encuentra en ese caso intermedio. En consecuencia, definir su capacidad gravable presenta problemas arduos y difíciles que no pueden resolverse sin tener presente las necesidades de transformación con que se enfrenta la empresa privada, de cara a un proceso de integración en Europa, e implicada en un proceso de inestabilidad monetaria y madurez tecnológica. Por otro lado, es preciso tener también presente que psicológicamente, aunque no en estrictos términos económicos y sociales, la sociedad española parece haber accedido ya a los patrones de consumo propios de la "sociedad de consumo en masa". Y este

“gap”, entre los patrones *psicológicos* de consumo y sus *posibilidades económicas y sociales*, debe también ser tenido en cuenta para definir la capacidad gravable de un país como España, máxime cuando la provisión de bienes de consumo está encomendada sustancialmente a la empresa privada.

Quinta. En definitiva, pues, si admitimos todo el planteamiento anterior, hay que llegar a la conclusión de que el concepto de capacidad gravable y, por tanto, el de “esfuerzo fiscal” (que se define por relación a aquella capacidad), son nociones muy ligadas a los problemas de asignación óptima de los recursos entre destinos privados y públicos, en base a criterios cambiantes históricamente, y que dependen del proceso político, social, económico y cultural de cada país.

Sexta. En consecuencia, no tienen demasiado sentido las comparaciones estáticas de “esfuerzo fiscal” entre países situados en etapas de desarrollo y con patrones político-sociales y culturales, diferentes.

El “esfuerzo fiscal”, en cuanto se apoya sobre la capacidad de contribuir, debe valorarse no tanto por comparación internacional (sin que se excluya la utilidad de los mismos, mas nunca como elemento definitivo), cuanto como enmarcándole en la problemática más general de la asignación óptima de los recursos, atendidas las características del proceso de desarrollo del propio país y su esquema *racional* de prioridades y preferencias (entre otras, las relativas a bienes públicos y privados).

El término “racional” implica que tales preferencias deben responder no sólo a la voluntad más o menos arbitraria o egoísta de cada uno de los contribuyentes, sino a un proceso depurado de racionalidad colectiva (sin que podamos ahora analizar la problemática del mismo).

Séptima. En fin, y en consecuencia, desde un punto de vista metodológico, la estimación de la capacidad gravable y, por tanto, del “esfuerzo fiscal” (que se define por referencia a ella) debería construirse sobre el concepto de óptima asignación de los recursos en cada momento. Pienso que semejante elaboración conceptual podría utilizar métodos que ya han sido avanzados en otros sectores de la ciencia financiera moderna (por ejemplo, en la nueva política fiscal con la teoría del producto nacional bruto potencial de pleno empleo, el concepto de saldo fiscal potencial del pleno empleo) (11).

(11) En esta perspectiva, como es sabido, existe, teóricamente, una recaudación óptima, con vistas a la consecución del Producto Nacional Bruto potencial de pleno empleo, que no debe ser rebasada si se quiere alcanzar el mismo; de forma que, cuando se recaudan tributos por encima de aquella cifra óptima, el Estado debe

Tal "recaudación fiscal óptima" expresaría mucho mejor la capacidad de contribuir que la mayoría de los índices manejados por los modelos de "esfuerzo fiscal" de carácter estático.

2. EL TRABAJO DEL PROFESOR CALLE Y LA PROBLEMATICA DE LOS ESTUDIOS SOBRE EL ESFUERZO FISCAL DE ESPAÑA

Todas las consideraciones anteriores conducen a una conclusión clara: El "esfuerzo fiscal" no puede estudiarse por modelos estáticos comparativos, referidos a países y realidades diferentes. Por el contrario, debe calificarse en función de las exigencias y características del proceso de desarrollo económico, y de cambio político y social, para cada nación en particular.

En definitiva, ello supone consagrar la necesidad de un enfoque dinámico para los análisis sobre el "esfuerzo fiscal".

Este es precisamente el encuadramiento del tema en el trabajo dirigido por el profesor Calle Sáiz.

En él, tras un análisis metodológicamente muy riguroso y exacto de los diversos estudios estáticos sobre la materia, elabora por primera vez en la literatura financiera existente, un excelente modelo dinámico que relaciona la presión fiscal efectiva con una serie de variables: Participación del consumo de alimentos en la renta nacional; producción manufacturera; participación de los salarios en la renta nacional; producto nacional bruto "per capita"; índice general del producto nacional bruto a precios de mercado, en términos reales, y, en fin, la presión fiscal indirecta.

El estudio de la relación de dependencia funcional entre la presión fiscal efectiva y cada una de las variables indicadas constituye un trabajo de la máxima calidad en el que se rectifican errores y juicios de valor y afirmaciones de muy poca consistencia empírica sobre el esfuerzo "fiscal" de España. Nuestra patria aparece situada entre los diez países con un índice más alto de "esfuerzo fiscal", sólo superado por Estados Unidos, Canadá, Inglaterra, Suiza, Bélgica, Dinamarca y Grecia.

Para terminar, permítasenos una reflexión personal. El excelente trabajo del profesor Calle —sin parangón hasta el momento en la doctrina interna-

devolver en forma de dividendos fiscales". El lector no especialista y apresurado puede encontrar una reciente panorámica en castellano sobre estas teorías, en la colección de ensayos recopilada por DOMÍNGUEZ DEL BRÍO: Política Fiscal en Acción. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1971.

cional— es un exponente de gran calidad de lo que puede hacerse en esta materia con un enfoque dinámico econométrico. Es un deber —y una satisfacción— resaltar que un profesor español ha sido el primero en mostrar —con rigor, contenido, erudición y honestidad científica, y en un trabajo de grandes vuelos— las posibilidades y realidades de un estudio dinámico para la medición del esfuerzo fiscal.

Adicionalmente tal análisis podría estimular otros estudios dinámicos de carácter cualitativo e institucional, que ponderasen aquellos componentes del "esfuerzo fiscal" que no son, en principio, medidos por los modelos econométricos por su carácter no cuantificable.

Si se añadieran estas variables cualitativas se llegaría a la conclusión de que el "esfuerzo fiscal" en España es, probablemente, más alto del que se llega a medir con el índice dinámico antes mencionado.

A título de ejemplo, cerramos estas notas con un esquema de los puntos que podrán comprender un análisis de tal naturaleza para la sociedad española.

1. Estudio de los "costes sociales" económicos (efectos económicos negativos impagados) de la fiscalidad:

A. Sobre las funciones individuales de bienestar, a través de los "efectos-noticia" del impuesto:

- En los impuestos directos.
- En los impuestos indirectos.

B. Costes macro-económicos de oportunidad, a través de la incidencia sobre rentas y precios.

- Por los impuestos directos.
- Por los impuestos indirectos.

C. Recapitulación.

2. Los costes políticos y administrativos del impuesto.

A. Derivados de la estructura de la representación política y de la participación de los ciudadanos en el poder.

B. Derivados del funcionamiento del poder legislativo.

C. Derivados de la "ideología fiscal" predominante.

D. Derivados de la existencia y actuación de "Grupos de intereses".

E. Derivados de las relaciones entre Gobierno central y Gobiernos locales.

F. Derivados de las relaciones entre poder legislativo y poder ejecutivo.

G. Derivados de la perfección de las técnicas de programación y planificación económica y presupuestaria.

H. Derivados de la burocracia administrativa.

Para cada uno de dichos apartados habrían de examinarse tipos de *costes* (12):

a') Costes directos por recursos invertidos por el Gobierno en:

- bienes económicos,
- poder político,
- educación e información fiscales,
- negociación política y administrativa,
- *status* social,
- coacción,
- estabilidad social, etc.

b') *Costes indirectos*.—En recursos perdidos por el sector privado, a consecuencia del Impuesto, en las mismas "variables políticas y sociales" mencionadas en a').

3. *Los costes sociales del régimen de los tributos.*

A. Por defectuosa aplicación del principio de reserva de Ley, en la definición de los hechos imponibles, sujetos pasivos, bases imponibles, supuestos de responsabilidad, etc. (para los diversos tributos).

B. A consecuencia de la existencia de conceptos legales indeterminados (para los diversos tributos).

C. Por la existencia de presunciones y ficciones legales (para los diversos tributos).

D. En virtud del abuso de Decretos-leyes, Delegaciones legislativas, autorizaciones legislativas, etc.

E. Por la regulación legal del procedimiento de gestión de los tribu-

(12) Una fundamentación teórica de esta metodología relativamente nueva en la ciencia económica puede encontrarse en el reciente libro de ILCHMAN y UPHOFF: *The Political Economy of Change*. University of California Press, 1971.

tos: relaciones entre inspección y administrador; procedimientos de estimación objetiva; supuestos de discrecionalidad administrativa; intervención de Jurados tributarios.

- F. Del sistema de garantías procesales.
- G. Del sistema de tipificación de infracciones, y sanciones.
- H. Articulación de los diversos tipos de impuestos.