### XXIV Encuentro de Economía Pública. Toledo 26-27 Enero de 2017

## GASTOS FISCALES E IDEOLOGÍA DE LA IMPOSICIÓN. HACIA UN ENFOQUE EN LA NUEVA ECONOMÍA INSTITUCIONAL.

Emilio Pérez Chinarro. Universidad de Valladolid. España. <u>emilio@eco.uva.es</u> Joaquín Romano Velasco. Universidad de Valladolid. España. <u>romano@eco.uva.es</u>.

### **RESUMEN**

El reconocimiento de los límites y dificultades que presenta la teoría de la imposición neoclásica para la orientación práctica de las políticas fiscales, está en la base de la extensión de nuevas propuestas metodológicas que se acerquen mejor a la complejidad de la realidad fiscal desde enfoques multidisciplinares. A partir del estudio de los gastos fiscales introducido hace unas cinco décadas por Surrey, se destaca la aportación de la Nueva Economía Institucional (NEI), que posibilita el reconocimiento de la importancia para el análisis de las instituciones o reglas de juego y los costes de transacción de los sistemas fiscales, determinantes en el aprendizaje social que oriente la evolución fiscal y económica.

### **ABSTRACT**

The recognition of the limits and difficulties that the theory of the neoclassic taxation presents for the practical orientation of the fiscal policies is in the base of the extension of new methodological proposals which approach better the complexity of the fiscal reality from multidisciplinary perspectives. Based on the study of the tax expenditures introduced approximately five decades ago by Surrey, is outlined the contribution of the New Institutional Economy (NEI), which enables the recognition of the importance for the analysis of the institutions or rules of game and the transaction costs of the fiscal systems, determining in the social learning that orientates the fiscal and economic evolution.

Palabras clave: Ideología de la imposición, Gastos fiscales, Nueva Economía Institucional, reforma fiscal.

## 1.- INTRODUCCIÓN.

Reconociendo que los sistemas fiscales durante las últimas décadas han venido marcados por la corriente neoclásica dominante en la economía pública, cuyo objetivo principal de crecimiento económico es vinculado a los de asignación eficiente del mercado, y en menor medida a los de redistribución o equidad, que pasan a ser también los criterios de evaluación y diseño de los sistemas fiscales. La principal cuestión que se nos plantea no es tanto la de analizar las consecuencias de esa hegemonía doctrinal en este campo fiscal, como el hecho de que la teoría y la práctica fiscal pueden haberse ido separando peligrosamente, de modo que los encuentros teóricos o comunidades de ideas académicas contrastan con los conflictos y dificultades que presentan en la práctica, dónde el debate de las ideas es permanente.

Los gobiernos están obligados a buscar ese orden justo y encontrar respuesta a las peticiones sociales de ciertas prestaciones públicas, al tiempo que de una fiscalidad que responda a unas reglas o instituciones socialmente aceptadas desde la reflexión y el debate colectivo, en un tema tan sumamente complejo y controvertido. De ello han dado buena cuenta las diferentes corrientes económicas, que podríamos decir han hecho del extenso campo de la fiscalidad un permanente campo de batalla, y en el que a modo de estandartes puede verse ocupar las más diversas posiciones estratégicas.

El estudio del caso de los gastos fiscales pone de manifiesto el alcance que pueden llegar a tener esos conflictos y la importancia de las ideologías. Desde que hace unas cinco décadas comenzaron a saltar a la primera línea del debate fiscal desde la práctica a la teoría a partir de unas propuestas pioneras de Surrey, quien en 1967 utilizó el término gastos fiscales en un discurso efectuado en Nueva York, siendo Secretario Adjunto para la Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América. Aunque puede decirse que Surrey(1970a, 1970b,1973) y Surrey y Helluth (1969) ofrecen una referencia muy elemental de los gastos fiscales, los estudios y experiencias de instrumentación y gestión de los mismos en estos más de cincuenta años nos ofrecen la perspectiva para reflexionar desde esa concepción original en la transcendencia real que ha tenido, pues, además de contener los aspectos claves en la caracterización de estos instrumentos fiscales, introducen una orientación hacia la reforma metodológica de los sistemas fiscales, que bien podría representar un antes y un después tanto en la literatura como en la práctica, al recobrar el interés por las reglas de juego presentes en los mismos y considerar los costes de transacción de los impuestos. Cuestiones que están en la base misma de la Nueva Economía Institucional (Furubotn E. y R. Richter, 1997; Williamson, 1996).

En este trabajo, comenzamos por identificar los límites que la teoría de la imposición neoclásica presenta para la orientación de las políticas fiscales, dada la falta de realismo de muchos de sus supuestos, reconociendo están surgiendo nuevas propuestas metodológicas basadas en la complejidad de la realidad y la necesidad de introducir enfoques multidisciplinares, destacando la aportaciones de la Nueva Economía Institucional (NEI), con la que se incorpora una visión cultural más amplia a partir del reconocimiento de las instituciones y los costes de transacción en la gestión del proceso de cambio fiscal.

Dispuesto el marco metodológico alternativo que la NEI ofrece para el estudio y configuración de los sistemas fiscales, a continuación consideramos el antecedente que ofrecen los gastos fiscales desde el concepto original ofrecido por Surrey, analizando los factores institucionales o marco ideológico presentes en él, que han determinado su proceso de evolución a lo largo de estos años. Se plantea reconocer la controversia abierta en la política y en la literatura a cerca de los gastos fiscales, en el sentido de valorar las posibilidades de llegar a su formulación determinista y técnica de base en el sentido de racionalidad ofrecido por las teorías ortodoxas, o por el contrario reconocer, como hiciera Eisenstein(1983) en el libro de sugerente título *Las* 

*ideologías de la imposición*, que la teoría impositiva es esencialmente política, y solamente desde el reconocimiento de las ideologías latentes en los gastos fiscales es posible evolucionar en su conocimiento.

Finalmente, desde la consideración que hace la NEI de que la historia y el tiempo cuentan en el establecimiento institucional o de las reglas del juego, introducimos al estudio de la dinámica de los cambios sociales y la capacidad de gestión de estos cambios que se ha ido adquiriendo y marcando el sentido de su evolución cultural y el aprendizaje social adquirido a partir del reconocimiento de todas las contradicciones y paradojas que este aparentemente específico tema crea tanto en literatura académica como en las sociedades modernas, inmersas en un momento extremadamente delicado en el que resuelven el futuro de su Estado del Bienestar en términos de ser o no ser.

# 2.- APORTACIONES DE LA NUEVA ECONOMIA INSTITUCIONAL AL ESTUDIO ECONÓMICO DE LA FISCALIDAD.

La investigación sobre la financiación del sector público encuentra en el ámbito de los impuestos su principal objeto, toda vez que el principio de autoridad, que caracteriza a este agente económico, le confiere una singularidad claramente manifiesta en estos instrumentos fiscales. La importancia de la ideología y las instituciones o reglas que determinan los sistemas fiscales es incluso anterior a las características esenciales de los tributos que recogía Adam Smith, en su célebre obra "la Riqueza de las Naciones", ofreciendo unos incipientes principios esenciales para alentar lo que en su visión clásica era un orden justo, en el que preservar el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa, consideradas claves en la consecución de la riqueza en un País. La contundencia con que Adam Smith defiende su preferencia por un sistema fiscal basado en tasas y otras contribuciones locales en vez de una imposición general, se fundamentan en una ideología y unas experiencias propias de que "los abusos que se introducen en la administración de una renta local o provincial, por más que nos parezcan enormes, son casi nada en comparación de los que regularmente hay en la administración y gastó de la renta de un grande imperio". Los impuestos que inicialmente pueden considerarse simples instrumentos económicos, cuando se diseñan y disponen como resultado de determinada ideología política, deben ser entonces reconocidos por adquirir una trascendencia tal que llegan a ser medios e incluso fines de esa política económica.

Durante las últimas cinco décadas el estudio económico de la fiscalidad ha estado muy marcado por los determinantes planteamientos neoclásicos, si bien lejos de constituir una corriente totalmente homogénea se han establecido en ella bases, principios y representaciones muy diferentes de los impuestos públicos en el análisis económico. Incluso, aunque destacados autores de esta corriente como Auerbach y Feldstein (1985) o Atkinson y Stiglitz (1987), entre otros, dicen seguir los planteamientos de economía pública de Musgrave(1969), desde los años 70 se observa una ruptura metodológica marcada por la separación entre la macroeconomía de las finanzas públicas y la economía pública, cuyo contenido comprende los campo de la teoría

económica positiva, y normativa. Para Diamond y Mirrlees (1971) la economía pública adquiere una autonomía apoyada en una metodología propia. De una parte la economía pública positiva se orienta a la investigación de los efectos económicos de los impuestos estudiando el coste efectivo de los mismos (Gilbert, 1996), y la identificación de los factores determinantes de la distribución de la carga fiscal entre los agentes económicos que permite desarrollar los conceptos de traslación e incidencia impositiva (Benard y Alexiou,1989).

Por otro lado , la economía pública normativa se orienta a desarrollar una teoría de la imposición óptima , tomando como criterios de referencia la eficiencia y en menor medida la equidad, en base a los cuales maximizar una función de bienestar desarrollada a partir de funciones de utilidad individual, lo cual teóricamente permite representar los objetivos del gobierno (Atkinson, 1970) . Boadway ( 2012a,2012b) reconoce que a partir de las aportaciones de Diamond y Mirrlees (1971) y Mirrlees (1971) se ha producido un resurgimiento del interés en la imposición óptima, contribuyendo al impulso de cambios fundamentales en sistemas fiscales de todo el mundo, entre los que destaca el aumento de los impuestos regresivos como el IVA, el aplanamiento de los impuestos progresivos sobre la renta de las personas físicas, y la fuerte reducción de los impuestos sobre el capital y las sociedades, todo ello en beneficio de una neutralidad impositiva que mejora la eficiencia del sistema económico.

Pero aun cuando en teoría, los impuestos neutrales son posibles, así como los de tasa única basada en las características de los agentes a los que nos les afectará su comportamiento económico, en la práctica, y dado que la información sobre los agentes y la gama de instrumentos fiscales disponibles por el Estado son limitados, la teoría de la imposición óptima resulta extremadamente reduccionista y desorientadora, al abordar los problemas desde supuestos que no son realistas. Ciertamente la teoría de la imposición óptima lleva más de cuarenta años ofreciendo aportaciones de indudable interés científico, pero es notoria su falta de pertinencia en la orientación de los diseños impositivos en la práctica fiscal (Alm, 1996), extendiéndose entre los actores económicos una cierta decepción tras el entusiasmo con que inicialmente se recibían estas propuestas desarrolladas a partir del modelo de Mirrless.

Incluso el propio Diamond (1998) ha señalado la debilidad de la literatura derivada de este modelo por su poca pertinencia para la política, y la decepción interna puede estar reconociendo la necesidad de una reorientación metodológica. No pudiendo extrañar que muchos otros autores críticos hayan cuestionado más contundentemente las posibilidades de acierto de los diagnósticos y predicciones de los expertos sobre elementos y bases fiscales de cierta relevancia a partir de estos principios fiscales y mostrar que no difieren mucho de las que aportaría el azar, en base a que ignoran un amplio conjunto de importantes factores pero difíciles de reconocer por sus connotaciones psicológicas y sociológicas presentes en los comportamientos políticos, ideológicos y en general estratégicos de todos los actores que intervienen en el proceso fiscal, o simplemente la variedad ecléctica de tradiciones que puede

ser observada en la realidad de cada comunidad (Infanti y Crawford, 2009; Martin, Mehrotra y Prasad, 2009).

Puede afirmarse que la Teoría de la Imposición óptima llega a unos resultados que en su defensa de la eficiencia asignativa se alejan de lo que puede reconocerse como un orden justo ni siquiera para los autores clásicos, que como en el caso e Adam Smith hemos visto lo refería a una cuestión ligada al principio fiscal del beneficio y a una organización fiscal descentralizada. Además son apreciables las contradicciones que sus propuestas crean con los propios objetivos derivados de la resolución de fallos de mercado que en esa misma corriente neoclásica justifica la intervención pública, dado que desde los años 70 en que sus propuestas vienen trasladándose a la práctica la capacidad de los gobiernos para afrontar la estabilización de los ciclos económicos se ha visto mermada, la competencia en los mercados se ha visto afectada por la desigualdad de la carga fiscal en las empresas en función de su dimensión, favoreciendo la formación de empresas a escala multinacional, ampliamente estudiado en la literatura (Tanzi, 2002; Tanzi y Casanegra, 1987; Ehtisham y Stern, 1991), y la desigualdad en todos los órdenes, horizontal y vertical se ha disparado, tanto en países en desarrollo (Ahmad y Stern, 1991), como se ha puesto de manifiesto en los países desarrollados en la actual crisis (Krugman, 2008), y particularmente en el caso español, tal y como ha mostrado Ayala Cañón (2016), en un Estudio que no obstante ha recibido la interesante crítica de Onrubia y De la Fuente (2016).

La paradoja de que resulta difícil aceptar los resultados alcanzados con los propios métodos de análisis cuando no se corresponden con las propias ideologías, deja claro lo que las ideologías importan. En este sentido, la crítica más extendida apunta que la economía neoclásica en la medida que ha ido perfeccionando sus técnicas y alcanzando mayor especialización ha desarrollado una visión parcial y atomizada del sistema económico en general y del fiscal en particular, para lo cual han necesitado aislarse del social y ecológico y dejar de lado las reglas morales en las que debiera resolverse la valoración de nivel de justicia alcanzado. Ni si quiera los ingresos son vistos desde su vinculación al gasto, como se desprende de esa tradición de la economía pública ortodoxa en definir los principios de un sistema ideal (Neumark, 1974), o una teoría de la imposición óptima (Sandmo, 1976; Samuelson,1986; Meade, 1978), que aunque en la teoría puede entenderse inherente o consustancial a los sistemas fiscales pasados, presentes y futuros, comprende elementos difíciles de evaluar y concretar en la práctica, como es particularmente el caso de los principios de no afectación y neutralidad.

Todo lo cual ha llevado a reflexionar sobre una reforma o un cambio en la metodología de investigación en la economía pública y particularmente de la imposición óptima. Koleva. y Monnier (2009), identifican para el caso de la imposición óptima cuatro direcciones en las que esta reflexión se despliega. En primer lugar, la estructura de los modelos de la Teoría de la Imposición óptima presenta fallos comenzando por sus especificaciones económicas. En segundo lugar advierten el reduccionismo en el tratamiento de la equidad en favor de la eficiencia debido entre otras razones a la dificultad encontrada para el propio tratamiento de la

equidad vertical y horizontal. En tercer lugar señalan los costes de eficiencia debidos a la naturaleza coercitiva de la recaudación de impuestos (Se trata de costes administrativos, costes de elaboración de las leyes fiscales y costes ligados al riesgo de evasión fiscal y su control legal). En cuarto lugar reconocen la crítica a la falta de especificaciones fiscales e institucionales., pues "la ficción de un Estado benevolente, por un lado, y la representación de un sistema de impuestos sin el proceso de recaudación, de otro, en última instancia significa que la Teoría de la Imposición Óptima deja de lado las instituciones, en particular las fiscales."

Aun cuando se han extendido en los últimos años planteamientos críticos sobre los modelos fiscales dominantes en la literatura en todas estas direcciones, debemos destacar que mientras las tres primeras han planteado esencialmente reformas que en cierto modo atienden a su continuidad, la cuarta dirección plantea una reconfiguración mucho más profunda en el enfoque de la economía pública, del que se derivará el específico fiscal, destacándose la misma por el reconocimiento que la NEI está recibiendo, y las posibilidades que ofrece para enfrentar adecuadamente la economía pública en general y más específicamente la sensible materia fiscal entre tanta tinta vertida por una corriente neoclásica que con su búsqueda de la imposición óptima puede estar siguiendo la estrategia del calamar, para no asumir que esos cambios promovidos de la fiscalidad está en la base de la crisis actual del Estado del Bienestar, y de la profunda desigualdad que se está generando en nuestras economías.

El reconocimiento de la capacidad analítica de la NEI ha venido muy marcada por la concesión del premio Nobel de Economía Coase en 1991 y a North en 1993, consolidándose con la concesión del Nobel en 2009 a Williamson y Ostrom. Para Caballero Míguez (2011) "Ronald Coase aportó la noción de los costes de transacción, Douglas North concibió a las instituciones como reglas de juego, Oliver Williamson conceptualizó la gobernanza de la empresa y Elinor Ostrom la gobernanza de los bienes comunes". Entre las aportaciones relevantes y caracterizadoras de la NEI, destacar en primer lugar su cuestionamiento al papel central otorgado al mercado por la ortodoxia, relegando al Estado un papel de apoyo al mercado en los supuestos en los que pueden ser reconocidos sus fallos, pero sin que al Estado se le reconociera una entidad propia en la decisión de los objetivos económicos fundamentales. De ese modo la NEI contribuye a mostrar que ni el Estado ni el mercado representan, por sí solos, la forma óptima ni de provisión de bienes y servicios, ni de organizar el sistema fiscal, superando la restrictiva dualidad mercado o estado que se ha instaurado en gran parte de la literatura económica, lo cual facilita nuevos desarrollos y propuestas más cercanas a los problemas reales, aportando valiosas herramientas para reestructurar el diseño institucional.

Para historiadores económicos como North (1994), las instituciones son el medio por el cual las economías superan los fallos del mercado y pueden gestionar el cambio, al permitir reducir la incertidumbre en los intercambios. North (1994) modifica el postulado de racionalidad de la economía neoclásica, que sostiene que los valores son dados y constantes, y que los agentes económicos individuales eligen los medios más eficientes para maximizar fines elegidos

racionalmente, y añade otro elemento clave: que los individuos toman sus decisiones sobre modelos mentales en parte determinados culturalmente y que difieren ampliamente. Plantea que se darán sistemas de equilibrios múltiples y no la única posición determinada por la teoría del equilibrio general.

La NEI facilita en definitiva un reconocimiento de la complejidad en los procesos de organización social y la multidisciplanariedad esencial para abordarla desde un elemental principio de objetividad científica, significándose frente a la instrumentalización de la ciencia económica que pueden ejercer determinados grupos de interés al despojarla del marco institucional las investigaciones. La simplificación necesaria para la construcción de determinados modelos que ofrecen como resultado la justificación de la limitación de la intervención pública pueden ser perfectamente racionales desde la teoría neoclásica. Pero su falta de realismo ha dado lugar a que se sucedan las históricas decisiones irracionales al no tener en cuenta ni las interacciones que operan en los mercados, ni los costes de transacción (North, 1990).

Estas observaciones no suponen un cuestionamiento al mercado como institución social, sino a la metodología ortodoxa. Se cuestiona el hecho de que la medida de la eficiencia económica sea separada de las consideraciones de índole moral. Un bien puede ser deseable en términos de eficiencia y a su vez indeseable desde criterios morales. La consideración de la moral no debía ser puesta en duda en economía, y menos aún en la pública, dado que si la moralidad de los agentes económicos afecta a su comportamiento así como sus resultados, no parece razonable que si los economistas se preocupan de optimizar los resultados no tengan también que estar interesados en la moralidad (Hirsch, 1976), pues los resultados pueden ser catastróficos, y conducen a un estado intervencionista que protege el mercado, no a la sociedad, como advirtiera Polanyi (1989).

En materia fiscal, la NEI facilita la comprensión de los sistemas fiscales como procesos de base institucional sujetos a un contexto y una evolución cultural. El hecho de que la existencia de tributos y su exigencia coercitiva sea tan antigua como las sociedades humanas, permite reflexionar sobre su evolución, y advertir que aun cuando en su forma puede afirmarse han pasado de ser toscos en sociedades rudimentarias a sofisticados en las sociedades modernas, en su significación ideológica, sus objetivos y funciones, las mejoras no son tan ciertas. Se atribuye a Cicerón la afirmación de que "los impuestos son los tendones del Estado", en la que muestra además del papel fundamental que han desempeñado en el Imperio Romano, la capacidad que ofrecen de apreciar la fuerza de los músculos del Estado en relación al sector privado. Aunque la economía neoclásica señala que la elección de los instrumentos fiscales debe ser una decisión política respaldada técnicamente en los modelos fiscales más reconocidos en la literatura económica, la historia muestra escenarios de elección de los sistemas e instrumentos fiscales mucho más complejos, en los que además de factores económicos intervienen múltiples factores no económicos que forman el contexto institucional (Winer, Kenny y Hettich, 2010).

La más básica interpretación de la palabra impuesto, de origen en el término latino impositus, permite reconocer que los sistemas fiscales son resultado del poder que una autoridad dispone para obligar a los ciudadanos bajo su representación al pago o entrega de unas cantidades de recursos generalmente monetarios, que son una proporción de sus rentas, bienes o patrimonio, sin que por ello reciba una contraprestación directa. Esa potestad tributaria comprende también el poder para establecer determinadas concesiones liberatorias o privilegios, que son históricamente reconocidas en cualquier organización social, desde las más primitivas a las modernas, y desde las que se consideran más liberales o las más intervencionistas. Todos los sistemas fiscales contienen ordinariamente un gran número de estas reducciones, sin que se establezcan conforme a unos mecanismos automáticos, universales o estándares, sino por muy diversas razones u objetivos públicos y los más complejos procesos políticos que llevan a su establecimiento, siendo estas reducciones consustanciales a los objetivos recaudatorios y no recaudatorios o extrafiscales de cualquier sistema fiscal.

Oats (2012) reconoce encontrarnos en un momento emocionante de la investigación sobre los impuestos, pues a pesar de las presiones académicas en términos de medición de resultados de la investigación, aparecen trabajos verdaderamente interdisciplinarios que adoptan perspectivas y enfoques mucho más diversos, que facilitan un mejor acercamiento a la realidad. Diferentes investigaciones están contribuyendo a reconocer la creciente necesidad de dar un paso más allá de los métodos tradicionales de investigación, destacando el resurgir del interés por el tema fiscal de la sociología (Martin et al, 2009), o los emergentes análisis desde la psicología (Torgler, 2007), pero fundamentalmente se está desarrollando el análisis históricos y las teorías culturales para la comprensión de cómo funcionan los impuestos en la práctica (Mumford, 2002; Harris, 2006; Braithwaite y Wenzel, 2008).

A partir del reconocimiento que hace la NEI de que el tiempo y la historia son decisivos se establece un marco de análisis dinámico que resulta esencial en la visión y gestión del cambio institucional. Para Easterly (2008) en la NEI hay dos visiones de las instituciones, una «de arriba abajo» que configura las instituciones de un modo oficial y material a partir de leyes redactadas por líderes políticos, y otra «de abajo arriba», mucho más informal o inmaterial que reconoce las instituciones a través de costumbre, tradiciones, creencias y valores de los individuos en sociedad. Tan importante como reconocer el modo diferente en que cada una de estas visiones afecta al cambio institucional, es que lo hacen simultáneamente.

La cita atribuida al Tesorero de Luis XIV, de que "el arte de recaudar consiste en desplumar un ganso con la menor cantidad de graznidos posibles", muestra un cierto respeto por los súbditos, aunque venga del Estado absolutista que llevaría a la Revolución Francesa. Ignorar en materia fiscal las instituciones que operan de abajo arriba, y presuponer que los impuestos emanan únicamente del poder de coacción que se atribuye al sector público, democrático o no, además de no garantizar una financiación eficiente ni suficiente, provoca un conflicto no solamente

entre Estado y actores económicos privados, sino entre los propios actores económicos, en su desigual posición para afrontar o eludir la carga atribuida, los cuales se traducen en elevados costes de transacción, que no pueden ser abordados sino desde esa perspectiva que concibe la fiscalidad en cada contexto cultural y su evolución, o si se prefiere un especial estado de arte, en el que las ideologías juegan un papel determinante en ese cambio derivado de la reestructuración de intercambios, que tiene como fuente fundamental a largo plazo el aprendizaje de los individuos y de las organizaciones, a partir de la retroalimentación de los modelos mentales con nuevas experiencias y el contacto con las ideas de otros, tal y como sugieren Brian(1994), Denzau y North. (1994) o más recientemente Mantzavinos, North y Shariq (2004).

## 3.- LA IDEOLOGÍA DE LA IMPOSICIÓN COMO ESCENARIO DE LOS GASTOS FISCALES

La NEI brinda el reconocimiento de la capacidad del ser humano para generalizar a partir de lo particular y para aplicar la analogía en el proceso descriptivo, lo que ha sido denominado por Clark y Karmiloff- Smith (1993) como la redescripción representacional, en la que se ha reconocido el origen del pensamiento creativo, de los sistemas de creencias y de las ideología que determinan los procesos de decisión. En materia fiscal esa redescripción representacional también aparece fuertemente ligada al patrimonio cultural común, en tanto proporciona un medio para reducir la divergencia en los modelos mentales que las personas en una sociedad tienen, y constituye el medio para la transferencia intergeneracional de las percepciones unificadoras.

En este sentido puede decirse que muchos de los planteamientos de la NEI habían sido formulados con mucha anterioridad en este específico ámbito fiscal, si bien la investigación explícita del papel de las ideologías en la imposición ha merecido una escasa atención en la literatura académica actual. Lo cual en modo alguno significa que las ideologías hayan dejado de estar presentes en el centro y la motivación que inspiran los más destacados estudios y políticas fiscales, dado que es consustancial al ejercicio del poder fiscal y sus fundamentos constitucionales (Brennan y Buchanan 1980).

Las contribuciones de aquellos estudios que abordan explícitamente las ideologías de la imposición muestran una aproximación a la realidad que les hace más pertinentes para orientar las decisiones políticas. Desde las ideologías de la imposición realiza un fino examen crítico de las tres grandes ideologías utilizadas para justificar varias reformas del sistema fiscal, descubriendo fisuras en primer lugar en la ideología que sostiene que los impuestos deben distribuirse sobre la base de la capacidad de pago y que este se mide adecuadamente por el ingreso o la riqueza. En segundo lugar pone en cuestión la ideología de que los altos impuestos sobre los impuestos de las empresas privadas no son deseados no sea que los ricos reduzcan sus esfuerzos de trabajo y ahorro. Y en tercer lugar muestra numerosos casos en los que falla o es

insuficiente esa ideología de la equidad centrada en la igualdad de trato de las personas en situación similar.

Eisenstein (1983) se adelanta a la NEI abriendo la investigación a otros enfoques y disciplinas, pues desde su formación y ejercicio de jurista deja claro que si se quiere tratar de un modo más realista y por ello más riguroso el tema fiscal deben combinarse las diversas perspectivas de disciplinas como la economía, historia, derecho, ciencia política o sociología, y abrirse a otras técnicas más conectada con la praxis, como el estudio de casos. De hecho las investigaciones fiscales han sido objeto de atención desde cada una de esas disciplinas, pero con métodos muy particulares que han dificultado un enfoque multidisciplinar o transdiciplinar. El trabajo de Einsenstein(1983) además enlaza con el constructivismo ético, al ofrecer una teoría de motivos prácticos y ofrecer una explicación integradora sobre los procesos de aprendizaje social como motor de cambio, de gran interés para la justificación de los impuestos, tal y como desarrolla Menéndez(2001), para el que el concepto de impuesto va más lejos y presupone una comunidad política en la cual las disposiciones socioeconómicas son caracterizadas por una distinción entre formas privadas y públicas de actividad económica dadas sus formas diferentes de organizar la producción y la distribución de los recursos escasos.

Al estudiar los efectos de los impuestos sobre los incentivos empresariales el análisis dominante suele basarse en el supuesto de que de que los impuestos son introducidos en un mercado en que las oportunidades de ganancia disponibles están dadas y son conocidas por el empresario, de modo que dichos efectos se vinculan a la preferencia alternativa del empresario con o sin impuesto. Pero contradiciendo esta teoría, Kirzner (1997) plantea que los impuestos afectarían no tanto a la preferencia relativa, sino a la percepción de oportunidades de negocio en su entorno, y por tanto, el empresario no se vería afectado por el impuesto en cuanto a su actitud por otras alternativas, aunque evidentemente sus beneficios se reducirían.

En este mismo sentido Einsenstein(1983), a partir de un estudio de Hall, subraya que "los efectos de los impuestos sobre los incentivos deben distinguirse de su efecto sobre los esfuerzos. Aunque se han reducido los incentivos monetarios, los esfuerzos de los ejecutivos no se han debilitado". En la base su razonamiento aparece el reconocimiento de que los incentivos no monetarios determinan significativamente el nivel de la moral y los esfuerzos de los ejecutivos, porque continúa existiendo un incentivo monetario considerable, a pesar de los altos impuestos. Y por la misma razón los incentivos fiscales a las empresas puede entenderse tienen un efecto mucho más bajo del que políticamente se reconoce, lo cual deja el riesgo de que esos incentivos no sean más que un privilegio que determinados grupos de presión.

La introducción por Surrey del concepto de gastos fiscales representa el que a nuestro juicio es uno de los planteamientos que mejor permiten reconocer la importancia de las ideologías y las reglas de juego en el análisis fiscal, en un sentido próximo y anticipatorio al que ofrece la NEI.

Surrey introdujo el reconocimiento de los gastos fiscales por su condición de reducciones fiscales con una deseable incidencia en la economía privada, que normalmente es realizada mediante gastos públicos. Ofrece entonces lo que se reconoce un nuevo modo de ver estas no recaudaciones, asentada en la idea aparentemente sencilla de que el dinero que deja de recaudar el gobierno por los créditos, deducciones y tarifas preferenciales recogidas en su sistema fiscal, en base a diferentes objetivos que el gobierno considera deseables, puede ser comparado a un gasto en favor del contribuyente como el que pudiera otorgar en forma de un gasto directo vía un programa de incentivo o ayuda orientado a dichos objetivos.

Ahora bien, la simplicidad de este argumento no deja de ser aparente, pues en realidad se asienta en una cuestión extremadamente compleja, que el propio Surrey plantea en términos de reglas de juego (Surrey,1973; Surrey y McDaniel,1985), intentando dar respuesta a ¿qué reglas del impuesto sobre la renta son disposiciones especiales que manifiestan gastos del Gobierno (...) y qué reglas son justamente reglas tributarias, esto es, constituyen la estructura básica de un sistema de imposición sobre la renta?" Aunque fija su atención en el objetivo extrafiscal de los incentivos fiscales para tipificarlos de gastos fiscales, de ello no se puede derivar en la práctica un criterio ni jurídico ni económicamente preciso o explicativo sin margen de discusión. En la práctica, los elementos con reconocido objetivo tributario producen claros efectos extrafiscales, deseables o no, de muy distinto tipo: redistributivo, asignativos o de estabilización (Musgrave y Musgrave 1980). Igualmente se constata que los elementos expresamente definidos con un objetivo no tributario, en la práctica se soportan en los propiamente tributarios, como se muestra muy claramente para el caso de los impuestos medioambientales (Atkinson y Stern, 1974; Knigge y Gorlach 2005), o para el caso del tabaco y el alcohol (Grossman et al., 1993).

Para Brooks (2002), desde el concepto original de gastos fiscales de Surrey hasta hoy, no ha habido un amplio debate en la literatura fiscal sobre esa cuestión planteada por Surrey que permita distinguir entre las reglas de técnica fiscal y el gasto tributario, y, si es así, dónde debiera ser dibujada esa línea. Y su planteamiento de nuevo reconoce los matices de este concepto, desde la base de ese concepto original en el que los gastos fiscales deben ser reconocidos como programas de gastos públicos, con la peculiaridad de que no se paga directamente a los beneficiarios, sino que el beneficio lo obtienen a través de la minoración de sus obligaciones tributarias.

Para otros autores el problema esencial de los gastos fiscales es que sus costes pasan desapercibidos al público, y por tanto su determinación a través de mecanismos de revelación de preferencias será ineficiente. Es lo que Howard (1999) acertadamente denominó " Estado del Bienestar Oculto", o el politólogo Mettler (2011) "El estado sumergido", sosteniendo que la relativa invisibilidad de los gastos tributarios socava la democracia porque su relativa oscuridad hace que sea más difícil para los ciudadanos comprender cómo los programas del gobierno les

afectan, y el modo en que los grupos de presión pueden obtener ayudas a través del sistema fiscal, a las que nunca podrían acceder a través de los programas de gastos directos.

Por su parte, Schurtz(1986) acusa como defecto fundamental del enfoque tradicional que los criterios generales de política fiscal son demasiado difusos, como para traducirse en indicadores de impuestos que sirvan al propósito de sus objetivos, cuestionando los criterios teóricos de la política fiscal por dos principales razones: "En primer lugar, los criterios son principalmente de naturaleza conceptual; su significado está sujeto a diferentes interpretaciones y no son útiles como guía para la toma de decisiones en el mundo real. En segundo lugar, los criterios de política fiscal son teóricamente inconsistentes".

Pérez de Ayala(1979) llega más lejos, al manifestar la quiebra metodológica de las teorías utilitaristas para ofrecer soluciones satisfactorias, al tiempo que las teorías no utilitaristas, lo que le conduce a hablar de "la crisis de la técnica fiscal para construir una tarifa progresiva", y plantear, como consecuencia, numerosas reservas acerca de la posibilidad de calificar, metodológicamente, de criterio técnico al de la progresividad de la imposición. Por ello, dice "no parece que, por el momento, quede otra alternativa que calificarlo de criterio ético-político, por dos razones: La primera, porque su fundamento está avalado, como vimos, en la justicia social, tiene naturaleza ética. La segunda, porque la justicia social no proporciona, por sí misma, una medición de la justa distribución de la renta y la riqueza, valorable en términos cuantitativos. Es siempre una valoración política la que definirá, en función de los criterios de lugar y de tiempo, y de los presupuestos ideológicos del equipo gobernante, lo que es justo e injusto, aunque se parte de un concepto objetivo de justicia"

Estas consideraciones críticas pueden ser inscritas en el reconocimiento que ya hiciera Myrdal(1961) de que en el campo hacendístico las doctrinas económico financieras ofrecen "racionalizaciones de actitudes políticas". Por tanto, los gastos fiscales no pueden verse ni como un hecho fiscal nuevo, ni como una composición simple de ingresos y gastos, sino como el reconocimiento de la complejidad de los sistemas fiscales, que va más allá de esas representaciones duales para conectar desde el debate con la realidad. En su sentido literal el término gastos fiscales se muestra como un artificio lingüístico creado para llamar la atención sobre unos hechos fiscales que pasan desapercibidos pese a condicionar en la práctica toda la economía. Si para Picasso "el arte es una mentira que nos acerca a la verdad", al crear este original concepto, Surrey se revela como un artista de las finanzas públicas, acercándolas desde su naturaleza valorativa, su complejidad institucional y la diversidad de las ideologías a la realidad. Una visión del estado del arte de los gastos fiscales que contrasta con el expresado desde la ortodoxia por Brooks, Li y Philipps (2011).

Ello muestra, tal y como la NEI mantiene, que existe una íntima relación entre los modelos mentales y las instituciones o reglas tanto formales como informales de comportamiento. Que despreciar los modelos mentales de representación de los individuos para estructurar y ordenar

el entorno, así como la interacción permanente entre instituciones o reglas de juego y organizaciones o empresarios como jugadores, impedirá una interpretación realista de los efectos de la imposición

## 4.- DINÁMICA DE LOS GASTOS FISCALES Y APRENDIZAJE SOCIAL

La historia reciente de prácticas, experiencias, e investigaciones sobre los gastos fiscales debiera haber mostrado avances en la resolución de las múltiples contradicciones, controversias y hasta dificultades técnicas y administrativas de los gastos fiscales. Pero en la vinculación que la propia concepción original de los gastos fiscales hace una norma fiscal de referencia reside una dificultad intrínseca (Bittker 1969), que ocupará una parte central en el debate que trasciende a la actualidad (Boadway, 2007; Burman 2014; Buckley 2011; Bauger ed 2014; Domínguez 2014; Brooks 1986, 2016; Romano y Pérez, 2016). Puede destacarse que los gastos fiscales enriquecen este debate al emplear la referencia de un sistema ideal para abordar el conflictivo aspecto de precisar aquellas reducciones fiscales que no constituyen elementos estructurales de un sistema tributario, y facilitar la toma de posición de los autores en un antiguo y recurrente debate sobre si los tributos deben servir esencialmente a objetivos recaudatorios, o si además deben servir a otros objetivos económicos asumidos por los gobiernos, o extrafiscales.

El amplio reconocimiento de esta dificultad acompaña a las propuestas de criterios de selección de gastos fiscales, encontrando respuestas como la de calcular los gastos fiscales usando el "método de los ingresos sacrificados" (Whitehouse, 1999), que conecta con otro tema tradicional de la economía pública como ha sido el de discutir la capacidad impositiva en términos de sacrificio, definido en relación a la pérdida de renta, lo que de nuevo nos lleva al punto de partida del debate sobre la definición de renta, propiciando que las definiciones de gastos públicos se sigan manteniendo en una especie de bucle y un plano teórico con las mismas referencias de contenido generalistas y valorativas que originalmente plantease Surrey (Anderson 2008). Recientemente Heady (2014) ha cuestionado esa extendida vinculación de los gastos fiscales a una regla fiscal, señalando que "los gastos tributarios no son siempre perjudiciales, a menos que la referencia por la que se midan sea un sistema impuesto óptimo. El problema que plantean es hacer transparente sus costos y beneficios", lo cual supone reorientar las investigaciones hacia la mejora de la precisión en la estimación de los costes, y en la valoración de los beneficios de cada gasto fiscal.

El hecho de que los gastos fiscales sigan manteniendo en la actualidad las mismas dificultades de concreción en la práctica que se manifestaron en su origen, pese a su extendido reconocimiento y las amplias experiencias en los países de la OCDE (OCDE 1984, 1910), revelan que un concepto tan significativo evoluciona a través del tiempo condicionado a su caracterización valorativa y su condición potencial para unos determinados fines, lo cual le convierte en un tema de debate recurrente tanto a nivel teórico como aplicado, en el plano de los medios como de los propios fines. Ello explica ese comienzo permanente de las investigaciones

académicas en este campo (Domínguez, 2014), y la reproducción de esa preocupación por el control de los gastos públicos en el plano político. Así se desprende de la Conferencia sobre la reducción del gasto pronunciada por el Presidente Obama, en el año 2011 en la Universidad George Washington, respaldada en el Informe de la National Commission on Fiscal Responsibility and Reform (2010), en la que destacaba entre las cuatro medidas para abordar el control del déficit público la reducción de los llamados gastos fiscales, tras un periodo de crisis que dice "obligó a reducir impuestos a los estadounidenses más ricos..., pero ahora no nos podemos permitir \$ 1 billón de recortes de impuestos para cada millonario y multimillonario en nuestra sociedad".

Los principales condicionantes de esta evolución pueden ligarse a la inmovilidad de las posiciones ideológicas sobre los gastos fiscales, y muy en particular las corrientes neoclásicas para las que se justifica con cierta radicalidad la eliminación de todos los gastos fiscales, (Boadway, 2007). Para ellos los gastos fiscales discurren en un debate circular que no lleva a ninguna parte, cuando no lleva a la parte que se corresponde con su ideología. Lo cual explica la manifestación de Brooks (2016) al estudiar un tipo particular de gastos fiscales que son conocidos como "Boutique Tax Credits", y que proliferaron durante el gobierno conservador de Harper en Canadá, en un artículo que dice podría haber titulado con más precisión ""una vez más el sentimiento de que los gastos tributarios son injustos". Las tres argumentaciones de su razonamiento son, en primer lugar, que los gastos fiscales menoscaban la legitimidad del sistema fiscal e hipotecan el cumplimiento de su función de recaudación de ingresos y redistribución de la renta primaria. En segundo lugar violan casi todos los criterios de un programa de gastos bien diseñado. En tercer lugar, la promulgación de los gastos tributarios evita casi todos los mecanismos de rendición de cuentas y control de las políticas presupuestarias y por lo tanto es susceptible de poner en riesgo la gobernabilidad democrática hacia el bien común.

La cuestión sobre si un sistema fiscal sin gastos fiscales es más eficiente y justo redistributivamente no es sin embargo una cuestión que en la práctica quede demostrada. Con volver la mirada a las propuestas tributarias que Adam Smith formulara en 1776 se puede advertir que las supresión de los gastos fiscales no resolvería el problema de fondo, que no es sino la falta de acuerdo en unas reglas fiscales que conecten con principios morales en los que asentar la "riqueza de las naciones", sin que ello suponga aceptar una transición del principio tributario de la capacidad de pago que una corriente neoclásica no ha terminado de definir, a un principio del beneficio como señalaba Adam Smith. En cambio sí puede hacerse una relectura actualizada de su propuesta de organización descentralizada de la fiscalidad y del sector público, pudiendo incluso llegar a ser vinculada a las propuestas de Ostrom, Tiebout y Warren (1961) a cerca de la organización de gobierno para las áreas metropolitanas, y Ostrom(1991) sobre el federalismo americano, para los que en este nivel local de gobierno se pueden desarrollar estructuras de autogobierno de la sociedad, y ser el centro de la reestructuración

institucional, marcada por el policentrismo, que se encuentra entre los principales desarrollos de la NEI (Molteni, 2006), a partir de un concepto embrionario de Polanyi (1953)

Particularmente los autores que conforman la Bloomington School. Cole y McGinnis (2015) han explorado las funciones desempeñadas por el concepto de policentrismo adoptado por esta Escuela, que expresa un complejo sistema de gobierno conforme al cual las autoridades públicas, los ciudadanos y las organizaciones privadas trabajan juntos para establecer y hacer cumplir las reglas que guían su comportamiento. El reconocimiento que originalmente Polanyi(1953) y posteriormente Ostrom (1991) hacen de los procesos de formulación de un sistema general de reglas aplicables a la conducta de unidades de gobierno para mantener un sistema institucional que facilitara el cumplimiento de las reglas que adquieren carácter de norma tiene una clara aplicación al caso de los gastos fiscales que también son concebidos desde Surrey entorno a una norma básica de referencia.

La contribución que esta visión puede hacer para salir del bucle en que los gastos fiscales se han ido encerrado se enmarca precisamente en la lectura de las diferentes experiencias que han ido generando. La propia extensión de su uso demuestra tener una significada importancia para observar el curso de las instituciones y las políticas fiscales. El hecho aparentemente contradictorio de que los gobiernos más conservadores muestren una tendencia a extender su uso y favorecer a grupos de renta alta a costa de un aumento del intervencionismo contra el que dicen actuar, y que los gobiernos más demócratas o laboristas planteen una denuncia a estos gastos fiscales, aun cuando algunos de ellos pueden beneficiar a grupos sociales castigados por la fiscalidad, revela la propia carga ideológica que rodea los gastos fiscales.

Por ello, lejos de ignorarla se deben desarrollar metodologías que faciliten una apertura y un mantenimiento de ese debate como esencia de un proceso de aprendizaje colectivo en la configuración de los sistemas fiscales. Hemos querido destacar las enmarcadas en las aportaciones de la NEI por su capacidad para establecer procesos, orientaciones y principios de análisis de las políticas fiscales, disipando las fronteras disciplinarias estándar entre las ciencias sociales, con estructuras de abajo hacia arriba, de lo local a lo central, fundamentales tanto en la provisión de bienes públicos (Ostrom y Ostrom, 1977) como en el diseño del sistema fiscal que garantice su financiación. La extensión de su reconocimiento en la economía pública se revela esencial para dinamizar procesos de construcción social, en el que la discusión no se puede limitar a los gastos fiscales como conjunto de reducciones respecto de una norma, sino que se extiende a la reflexión integrada de esa norma y de cada una de las formas o modalidades en que los gastos fiscales pueden ser instrumentados.

### REFERENCIAS:

- Ahmad, E. y Stern, N. (1991), *The theory and practice of tax reform in developing countries*. Cambridge, Cambridge University Press.
- Alm J. (1996), "What is an Optimal Tax System", National Tax Journal, 49 (1), pp. 117-133.
- Anderson, B. (2008), Tax expenditures in OECD countries. The Asian Senior Budget Officials Meeting, Bangkok. Disponible en: https://www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf .
- Atkinson A. y Stiglitz J. (1987) Lectures on public economics, Singapour, McGraw-Hill.
- Atkinson, A. B. y Stern N.H. (1974), "Pigou, taxation and Public Goods". Review of Economic Studies, 41(1), pp. 110-128.
- Atkinson, A. B. (1970), "On the measurement of inequality", *Journal of Economic Theory*, 2, pp. 244-263.
- Auerbach A. J. (1985), "The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation", en Auerbach A. y Feldstein M. (ed.), *Handbook of Public Economics*, 1, Amsterdam, Elsevier, pp. 61-127.
- Ayala Cañón L. (2016) La Desigualdad en España: Fuentes, Tendencias y Comparaciones Internacionales Estudios sobre la Economía Española, 24. FEDEA. Disponible en <a href="http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2016-24.pdf">http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2016-24.pdf</a>
- Bauger L. ed.(2014): "The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation". *Economic Papers*, 523, European Commission.
- Benard J. y Alexiou D. (1989), « Revue de théorie sur l'incidence fiscale Première partie : analyse théorique statique. Deuxième partie : analyses statiques non concurrentielles et analyses dynamiques », Mimeo
- Bittker, B. I. (1969), "The tax expenditure budget. A reply to professors Surrey & Hellmuth". *National Tax Journal*, XXII(4), pp. 538-542.
- Boadway, R. (2012a), From Optimal Tax Theory to Tax Policy: Retrospective and Prospective Views: the 2009 Munich Lectures, Cambridge: MIT Press
- Boadway, R (2012b) Recent Advances in Optimal Income Taxation. *Hacienda Pública Española/ Review of Public Economics*, 200 (1), pp.15-39.
- Braithwaite, V.y M.Wenzel, (2008), Integrating explanations of tax evasion and avoidance. In A. Lewis (ed), *The Cambridge Handbook of Psychology and Economic Behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press, pp. 304-331.
- Brennan G. y J.M. Buchanan (1980), The Power to tax Analytical Foundation of a Fiscal Constitution, Cambridge, Cambridge University Press.
- Brian A. (1994), "Inductive Reasoning and Bounded Rationality", *American Economic Review*, 84, 2, 407-411.
- Brooks, N.(1986), Review of Tax Expenditures, by Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel. *Canadian Tax Journal*, 34, pp. 681–94.
- Brooks, N., I. Li y L. Philipps (2011), 'Tax Expenditure Analysis: State of the Art', en. *Tax Expenditures: State of the Art*, Canadian Tax Foundation
- Brooks, N. (2016), Policy Forum: The Case Against Boutique Tax Credits and Similar Tax Expenditures, *Canadian tax journal*, 64(1), pp 65-133.
- Buckley, J. L. (2011), "Tax expenditure reform: some common misconceptions". *Tax Analysts*. Disponible en: <a href="http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/89D3D4A485D3BD79852578D2">http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/89D3D4A485D3BD79852578D2</a> 006C1E8D?OpenDocument

- Burman, L. E. (2014), "Economic, policy and budgetary aspects of tax expenditures". En Bauger L.: The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation), *Economic Papers* 523, European Economy, pp. 19-23.
- Caballero Miguez G. (2011), "Economía de las instituciones: de Coase y North a Williamson y Ostrom", *Ekonomiaz*, 77(2). Disponible en file:///D:/Users/Joaquin/Downloads/1.pdf
- Clark A. y A. Karmiloff (1993), "What's Special About the Development of the Human Mind/Brain?" *Mind and Language* 8 (4), pp.569-581.
- Cole D.H. y McGinnis M.D. Ed. (2015) *Elinor Ostrom and the Bloomington School of Political Economy*. Vol.1, Polycentricity in Public Administration and Political Science. New York: Lexington Books.
- Denzau T., A. y D.C. North. (1994): "Shared Mental Models: Ideologies and Institutions", *Kyklos*, 47(1), pp. 3-31.
- Diamond P. A. (1998), "Optimal Income Taxation: An Example with a U-Shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates", *The American Economic Review*, 88 (1), pp.. 83-95.
- Diamond, P.A. y J.A. Mirrlees (1971), "optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency and II: Tax rules", *American Economic Review*, 61, pp.: 8-27.
- Domínguez Martínez, J.M. (2009): *El IRPF ante una encrucijada: opciones de reforma*. Documentos de trabajo 1/2009. Instituto Universitario de Análisis Económico y Social. Universidad de Alcalá.
- Easterly, W. (2008), Institutions: Top Down or Bottom Up? *American Economic Review*, 98(2), pp. 95-99.
- Eisenstein, L (1983), *Las ideologías de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Edición original, 1961).
- Furubotn E. y R. Richter (1997), *Institutions and Economic Theory: The Contribution of the New Institutional Economics*, Ann Arbor: The University of Michigan Press.
- Gilbert, G. (1996), "La théorie économique de l'impôt optimal: une introduction, *Revue française de finances publiques*, 55, pp. 93-114.
- Grossman, M., Jody L., Sindelar, J. M., y Anderson, R. (1993): "Policy Watch: Alcohol and Cigarette Taxes". *Journal of Economic Perspectives*, 7, pp 211-21
- Harris, P. (2006), *Income Tax in Common Law Jurisdictions to 1820*, Cambridge University Press.
- Heady, C. (2014), "Discussion of presentations by Pierre Leblanc, Leonard e. Burman and Serena Fatica". En Bauger L. *The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation*. Economic Papers, 523, European Economy, pp 29-31.
- Hirsch, F. (1976), Social Limits to Growth, Cambridge, Harvard University Press.
- Howard, C. (1999), The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States. Princeton: Princeton University Press.
- Infanti A.C. y Crawford B.J. Ed.(2009) *Critical Tax Theory* , Cambridge, Cambridge University Press.
- Kirzner I.M. (1997), Entrepreneurial Discovery and the Competitive Market Process: An. Austrian Approach.. *Journal of Economic Literature*, 35(1), pp. 60-85.
- Knigge, M. y Gorlach, B. (2005): Effects of Germany's Ecological Tax Reforms on the Environment, Employment and Technological Innovation. Berlín: Institute for International and European Environmental Policy
- Koleva, K. y J.M. Monnier (2009), La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux. *Revue économique* (60), pp 33-57.
- Krugman, P. (2008), *Optimal fiscal policy in a liquidity trap*, Princeton Press. Disponible en www.princeton.edu/~pkrugman/optimalg.pdf

- Mantzavinos, C., North, D., y Syed Shariq (2004), "Learning, Institutions, and Economic Performance", *Perspectives on Politics*, 2(1).
- Martin, I.W., A.K. Mehrotra y M. Prasad Ed. (2009) *The New Fiscal Sociology*, . Cambridge, Cambridge University Press.
- Meade Comite (1978), The Structure and Reform of Direct Taxation, Londres, Allen and Unwin,
- Menendez, A. J. (2001). Justifying Taxes, *Law and Philosophy Series*, 51, Kluwer Academic Publishers.
- Mettler, S. (2011), The Submerged State. Chicago, The University of Chicago Press,
- Mirrlees J. (1971),"« An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *Review of Economic Studies*, 38 (2), pp. 175-208.
- Molteni G. (2006) "Principales aportes de la Nueva Economía Institucional (NEI) y sus críticos". *Revista Valores en la Sociedad Industrial*, 67, pp. 8-19.
- Mumford, A. (2002) Taxing Culture: Towards a Theory of Tax. Dartmouth Publishing
- Musgrave, R.A. Y Musgrave, P. (1980): *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw Hill, 3 Ed.
- Musgrave, R. (1969) Fiscal Systems. New Haven, CT: Yale University Press.
- -----(1959), The theory of public finance, New york, McGraw-Hill
- Myrdal, G.(1961), *The Political Element in the Development of Economic Theory*. Cambridge, Harvard University Press.
- NATIONAL COMMISSION ON FISCAL RESPONSIBILITY AND REFORM (2010): The Moment of Truth. Washington: The White House,.
- Neumark, F. (1974): *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (Edición original 1970)
- North D.C. (1994), Economic Performance Through Time, *American Economic Review*, 84 (3): pp.359-368,
- North D.C. (1990), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Oats L. (2012), Tax as a Social and Institutional Practice, en Oats L. Ed: *Taxation: A Fieldwork Research Handbook*. Routledge: Oxon.
- OCDE (1984): Dépenses fiscales. problèmes et pratiques suivies par les pays. París, OCDE.
- OCDE (2010): Tax expenditures in OECD countries. París, OCDE.
- Onrubia J. y A. De la Fuente(2016) La Desigualdad en España: Fuentes, Tendencias y Comparaciones Internacionales Comentario al trabajo de Luis Ayala. *Estudios sobre la Economía Española* 2016/25 .FEDEA. Disponible en <a href="http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2016-25.pdf">http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2016-25.pdf</a>
- Ostrom, V. y E. Ostrom (1977), "Public Goods and Public Choices." En E. S. Savas, ed., *Alternatives for Delivering Public Services: Toward Improved Performance*, Boulder, CO: Westview Press, pp. 7-49.
- Ostrom, V. (1991), *The Meaning of American Federalism: Constituting a Self- Governing Society*. San Francisco: Institute for Contemporary Studies Press.
- Pérez de Ayala, J.L. (1979): "Las cargas públicas: principios para su distribución" *Hacienda Pública Española*, 59, pp. 106-110.
- Polanyi, K. (1989), La Gran Transformación, Madrid: La Piqueta. (Edición original, 1944)
- Polanyi, M. (1953) The Logic of Liberty; Reflections and Rejoinders, *Journal of Philosophy*, 50 (14), pp.451-452.
- Romano y Pérez (2016) "Los gastos fiscales. Cincuenta años de estudio y desarrollo práctico" E de Economía Aplicada, 34(2), pp. 469-488.

- Samuelson, P. (1986), "Theory of Optimal Taxation", *Journal of Public Economics*, 30, pp 137-143.
- Sandmo, A.(1976), "Optimal Taxation: An Introduction to the Literature" *Journal of Public Economics*, 6, pp 37-54.
- Schurtz N.E.(1986):"A Critical View of Traditional Tax Policy Theory: A Pragmatic Alternative", *Villanova Law. Rev*iew, 31, pp.1665-1701
- Surrey, S. S. (1970a): "Tax incentives as a device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures", *Harvard Law Review*, 83(4), pp. 705-738.
- -----. (1970b): "Federal income tax reform: the varied approaches necessary to replace tax expenditures with direct governmental assistance", *Harvard Law Review*, 84(2), pp. 352-408.
- ----- (1973): *Pathways to Tax Reform. The concept of tax expenditu*res, Cambridge: Harvard University Press.
- Surrey, S. S. y Hellmuth, W. F. (1969): "The tax expenditure budget: response to professor Bittker", *National Tax Journal*, XXII(4), pp. 528-537.
- Surrey, S. S., y McDaniel, P. R. (1985): Tax Expenditures. Cambridge: Harvard University Press.
- Tanzi, V. y M. Casanegra (1987) "Presumptive Income Taxation: Administrative, Efficiency and Equity Aspects", IMF Working Paper,54.
- Tanzi V. (2002), Globalizzazione e sistemi fiscali, Studi e Ricerche, Banca Etruria, Arezzo.
- Torgler, B. (2007), Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis, forthcoming, Edward Elgar
- Whitehouse, E. (1999), "The Tax Treatment of Funded Pensions", Social Protection Discussion Paper Series, Washington DC, The World Bank.
- William I., A. Mehrotra y M. Prasad Ed.(2009) *The New Fiscal Sociology*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Williamson O.E. (1996), The Mechanisms of Governance, Oxford: Oxford University Press.
- Winer S.L., L.W. Kenny y W. Hettich, (2010), . "Political Regimes, Institutions and the Nature of Tax Systems," Working Paper Series, 1022, International Center for Public Policy.