



INSTITUTO UNIVERSITARIO
de Análisis Económico y Social



Universidad
de Alcalá

www.iaes.es

Una valoración del sistema tributario español: suficiencia, eficiencia y equidad

José M. Domínguez Martínez

SERIE DOCUMENTOS DE TRABAJO
01/2016

UNA VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL: SUFICIENCIA, EFICIENCIA Y EQUIDAD¹

RESUMEN

En este trabajo se lleva a cabo una valoración del sistema tributario español desde la triple perspectiva de la suficiencia, la eficiencia y la equidad. Inicialmente se ofrece una visión sucinta de la evolución reciente y de la situación del sistema tributario español en el contexto internacional. Posteriormente se hace una referencia al marco general de los principios de la imposición utilizados para el diseño de un buen sistema fiscal. En la parte central del trabajo se efectúa un recorrido por las principales cuestiones que se suscitan en las tres vertientes mencionadas. Finalmente se relaciona un conjunto de retos y problemas afrontados por el sistema tributario español.

Palabras clave: Sistema tributario, España, valoración, suficiencia, eficiencia, equidad.

ABSTRACT

The aim of this work is to assess the Spanish tax system from three different sides: sufficiency, efficiency and equity. Firstly, an overview of the evolution and the present situation of the Spanish tax system is provided. Then a short reference to the general framework of the basic tax principles adopted for tax design is made. The central part of the contents focuses on a review of the main issues identified within each of the three aforementioned areas. The work ends with a relation of challenges and problems faced by the Spanish tax system.

Keywords: Tax system, Spain, assessment, sufficiency, efficiency, equity.

Códigos JEL: H11; H20.

AUTOR

JOSÉ M. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ es Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad de Málaga. Catedrático de Economía Aplicada (Hacienda Pública) de la Universidad de Málaga.

¹ El presente trabajo está basado en la ponencia presentada en el XXXI Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), Málaga, 21 de noviembre de 2015. El autor agradece la colaboración prestada por los profesores Rafael López del Paso y Carmen Molina Garrido en su elaboración.

ÍNDICE

Índice	3
1. Introducción	4
2. El sistema tributario español en el contexto internacional: evolución reciente y situación actual	5
3. El diseño del sistema tributario: principios y criterios básicos	7
4. La valoración del sistema tributario español	8
4.1 El punto de vista de la suficiencia.....	8
4.2 El punto de vista de la eficiencia	12
4.3 El punto de vista de la equidad	16
4.4 Otros aspectos	20
5. El sistema tributario español ante los retos económicos y sociales: a modo de balance	20
6. Bibliografía	23
7. Apéndice: Cuadros, esquemas y gráficos	28

1. INTRODUCCIÓN

El sistema tributario es un foco de preocupaciones permanentes, lo cual no es de extrañar, dada su trascendencia. No en vano, como se destaca desde Eurostat, la imposición está en el corazón de las relaciones de los ciudadanos con el Estado. Mucho antes, ya Schumpeter había señalado que el impuesto está tan relacionado con el Estado que la expresión “Estado fiscal” casi puede considerarse un pleonismo. En un influyente informe del año 2013, con un título significativo (y también con un cierta redundancia, “Taxing times”), el Fondo Monetario Internacional (FMI) señalaba que raramente la fiscalidad ha sido un tema tan central para el debate público, en tantos países, como ahora.

Las propuestas de medidas tributarias surgen por doquier. De hecho, es bastante fácil realizar propuestas sin más, sobre todo si se hacen de manera aislada; algo más difícil es fundamentarlas y diseñar un sistema fiscal coherente, factible y eficaz.

El presente trabajo tiene como objetivo aportar una serie de elementos, sin pretensión alguna de exhaustividad, para llevar a cabo una valoración del sistema tributario español desde la perspectiva de algunos principios impositivos básicos. El trabajo responde a la estructura que se indica seguidamente. En primer lugar se ofrece una visión sucinta de la evolución y de la situación actual del sistema tributario español en el contexto internacional. En segundo lugar se hace una breve referencia al marco general de los principios de la imposición utilizados como guía por los economistas para el diseño de un sistema tributario ideal. Posteriormente se abordan las cuestiones primordiales que se suscitan en relación con la suficiencia, la eficiencia y la equidad. Complementariamente, se hace luego una simple mención de otros aspectos también importantes para el funcionamiento del sistema impositivo. El trabajo finaliza con un breve balance de los principales retos y problemas identificados.

La gran variedad de cuestiones que tienen cabida dentro de los principios seleccionados obliga, de entrada, a una renuncia expresa en términos de amplitud y de profundidad. La intención es ofrecer una visión panorámica, sin descender a un tratamiento pormenorizado de cada una de las cuestiones que se mencionan. Por otro lado, el documento elaborado se basa en un considerable número de cuadros, esquemas y gráficos, que, para evitar interferencias en la secuencia del texto y facilitar su identificación, se recogen en un apéndice final según una numeración unitaria.

2. EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL: EVOLUCIÓN RECIENTE Y SITUACIÓN ACTUAL

El gráfico de la evolución histórica de la presión fiscal ofrece la mejor síntesis posible de las transformaciones registradas por el sistema fiscal español a lo largo de las cuatro últimas décadas. En el año 1977, la presión fiscal en España no llegaba al 20%. En el año 2007 alcanzó su máximo histórico, con más del 36% [1].

A lo largo de los años, España ha ido convergiendo con la media de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aunque se mantiene varios puntos por debajo de la cifra promedio de la Unión Europea (UE)² [2]. Dentro de la OCDE hay un recorrido muy amplio entre los países, de casi 30 puntos entre Dinamarca y Méjico [3].

No obstante, a la hora de efectuar comparaciones internacionales de la presión fiscal, conviene recordar que se trata de una ratio que está sujeta a un buen número de limitaciones metodológicas que pueden originar una falta de homogeneidad e inducir percepciones distorsionadas de la carga tributaria efectiva soportada por los ciudadanos³ [4]. Así, por ejemplo, no puede pasar desapercibido el diferente uso que se haga de los gastos fiscales. Incluso para el caso estadounidense, caracterizado tradicionalmente por un reducido nivel de presión fiscal, algunos analistas han señalado recientemente que dicha percepción obedece a prácticas contables, ligadas a un distinto sistema de cómputo del producto interior bruto (PIB) y a la extensiva utilización de gastos fiscales en lugar de gastos directos (Micklewaith y Wooldridge, 2014). Tampoco puede obviarse el grado de solapamiento de impuestos y gastos en las mismas familias, lo que la OCDE ha denominado churning (reciclaje de ingresos).

Por otro lado, la ratio ingresos fiscales/PIB sintetiza en una sola cifra el resultado de la interacción de diferentes factores [5]. De no tenerlos en cuenta, pueden llegarse a valoraciones imprecisas, como las que pueden surgir al equiparar la ratio global con la carga tributaria soportada individualmente por los contribuyentes cumplidores.

En cualquier caso, el nivel de renta per cápita se considera un condicionante básico del nivel de la presión fiscal. Sin embargo, un

2 Al respecto pueden verse Hernández de Cos y López (2014), Tanzi (2010) y Domínguez (2010a; 2010b).

3 Pierre (2015) advierte acerca de la importancia de los datos para las comparaciones internacionales. Por otro lado, nos encontramos con el problema añadido de que, en algunos informes recientes, se toma como presión fiscal, en lugar de los ingresos fiscales, el conjunto de los ingresos no financieros.

análisis estadístico nos revela que, aunque la relación es positiva, y que España se ajusta a la tendencia general, existe un notable grado de dispersión⁴ [6].

Por lo que concierne a la estructura de la fiscalidad, no puede identificarse un patrón único en el ámbito de la OCDE⁵ [7]. El análisis de la evolución de dicha estructura en España refleja una disminución del peso de las cotizaciones sociales y un aumento de la imposición sobre la renta y los beneficios, si bien condiciona mucho el año inicial que tomemos para la comparación [8].

Si atendemos a la perspectiva de la función económica, observamos cómo la mitad de la imposición está relacionada con el trabajo, una cuarta parte con el consumo y algo más de la quinta parte con el capital. En comparación con los países de la Unión Europea, cabe señalar el menor peso de la imposición sobre el consumo y la mayor importancia de la imposición sobre el capital [9].

Si descendemos a categorías concretas de ingresos fiscales, sobresale el papel preponderante de las cotizaciones sociales, a las que siguen en orden de importancia el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre el valor añadido (IVA), los impuestos especiales y el impuesto sobre sociedades (IS). Estas cinco fuentes aportan prácticamente el 90% del total de los ingresos fiscales [10].

La reciente crisis económica y financiera ha tenido un notable impacto en la presión fiscal en los países desarrollados. En el año 2009, el valor nominal de los ingresos fiscales cayó en 32 de los 34 países de la OCDE. Según la Comisión Europea (2011), la caída en la ratio impuestos/PIB en la UE-27 desde el comienzo de la crisis no fue tan fuerte como podía haberse esperado⁶. En cambio, el FMI (2015a) subraya que, durante la crisis financiera global, las ratios de presión fiscal cayeron bruscamente en las economías avanzadas (1% del PIB en promedio), hasta niveles comparables a los de comienzos de los años 2000.

Si centramos el análisis en el conjunto del período 2007-2013, vemos que hay un reparto casi simétrico entre los países que presentan un incremento y los que presentan un decremento de la ratio [11]. Con un desplome cercano a los 4 puntos, España es el país que registra la

4 Para Elorriaga (2015), la presión fiscal española se encuentra en un nivel perfectamente adecuado al nivel de renta per cápita de los españoles.

5 Según la Comisión Europea (CE) (2011), la estructura impositiva es un importante aspecto del concepto polifacético de la calidad de la imposición.

6 Como explicación se esgrime que la recesión fue impulsada en particular por una fuerte caída de las exportaciones y de la inversión privada, mientras que las principales bases impositivas (consumo privado y salarios) evolucionaron menos desfavorablemente que en recesiones previas.

segunda mayor caída⁷. Para valorar dicho retroceso baste recordar que, como se ha señalado, para el FMI, una disminución del 1% es considerada una caída brusca.

Todos los países han reaccionado a la crisis con un amplio abanico de medidas tributarias. Un cuadro comparativo refleja un predominio de elevaciones de los tipos y ampliaciones de bases, pero también otras medidas en sentido contrario [12]. España destaca dentro de ese cuadro por la uniformidad en el tono alcista de las medidas adoptadas. A pesar de ello, en 2015 España se encontraba entre los siete países de la Unión Europea que sobrepasaban los límites estándares del déficit público y de la deuda pública, del 3% y del 60% del PIB, respectivamente [13].

España se caracteriza, finalmente, por ser uno de los países con un sector público más descentralizado, especialmente en la vertiente del gasto público [14] [15]. Si excluimos la Seguridad Social, las Administraciones Territoriales superan claramente el gasto de la Administración Central del Estado [16]. Sin embargo, no deja de ser significativo que en torno a un 60% o más de personas, según sondeos del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), creen que el IRPF y el IVA se pagan en su totalidad al Gobierno central.

3. EL DISEÑO DEL SISTEMA TRIBUTARIO: PRINCIPIOS Y CRITERIOS BÁSICOS

Desde los albores de la ciencia económica, los economistas han manifestado una inclinación a la formulación de criterios para el establecimiento del sistema impositivo. Podría parafrasearse quizás la célebre sentencia de Keynes que proclama que “los hombres prácticos, que se creen libres de toda influencia, son generalmente esclavos de algún economista difunto”, ya que nos encontramos con que muchas recetas fiscales modernas tienen antecedentes muy lejanos en el tiempo, aunque no solo en la Economía, sino también en la Filosofía.

Para los estudiosos de la Hacienda Pública, la magna obra de Fritz Neumark sobre los principios de la imposición constituye una especie de catecismo. Su inventario de casi una veintena de principios sigue siendo una guía imprescindible [17].

Lo anterior no es óbice para reconocer la existencia de movimientos pendulares dentro de la doctrina fiscal. En un artículo de hace algunos años, el profesor Victorio Valle (2001) sintetizaba lo que denominaba el

⁷ La mencionada caída es imputable fundamentalmente al pinchazo de la burbuja inmobiliaria (Conde-Ruiz et al., 2015).

consenso de mínimos existentes a principios del presente siglo [18]. Dentro del mismo se incluía el énfasis en la eficiencia y la neutralidad, la cesión de la función redistributiva a la vertiente del gasto, la sistematización y la necesidad de una mayor coordinación y cooperación fiscal internacional.

De una manera más simplificada, el Informe Mirrlees (2010), elaborado hace escasos años para el Reino Unido y actualmente la referencia internacional más relevante en el ámbito de las reformas fiscales, se centra en cuatro principios en su enfoque económico del diseño impositivo: la eficiencia, la economicidad, la igualdad y la transparencia [19]. Estos principios se conciben como el soporte de la simplicidad, la neutralidad y la estabilidad.

En este contexto, desde nuestro punto de vista, el diseño de un sistema tributario ideal a través de los principios de la imposición plantea una serie de requerimientos en varios planos (Domínguez, 2014c): equidad, eficiencia, suficiencia y eficacia, pilares imprescindibles de la denominada calidad de la imposición. Por esta se entiende, según la Comisión Europea (2011), el diseño de la política impositiva para alcanzar los objetivos deseados de la política económica y, al mismo tiempo, promover el crecimiento económico, minimizando las distorsiones y reduciendo el coste de la recaudación tributaria [20]. A partir del examen de las tendencias recientes en la fiscalidad puede identificarse un conjunto de vectores de las reformas fiscales en los países desarrollados. Entre ellos cabe destacar la percepción de la necesidad de crear un sistema fiscal amigable para el crecimiento [21]. Sobre este marco general se procede a continuación a abordar las tres perspectivas mencionadas.

4. LA VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

4.1 El punto de vista de la suficiencia

A fin de calibrar la suficiencia del sistema tributario, parece lógico plantearse algunos interrogantes previos: ¿Es adecuado el tamaño alcanzado por el sector público? ¿Lo es el nivel actual de gasto público?

Para responder estas preguntas haría falta partir de la cuantificación de las necesidades existentes, así como de los objetivos planteados en los terrenos de la asignación y la distribución. Asimismo, habría que contar con la restricción de los recursos disponibles y no olvidar la eficiencia en la gestión [22]. A título de referencia, el tamaño del sector público en España es muy parecido globalmente al de Alemania: coincide el nivel

del gasto público, y la diferencia radica en la cuantía de los ingresos⁸ [23].

En este contexto, a la hora de valorar la producción pública no pueden obviarse las implicaciones de las convenciones contables según las cuales la producción no de mercado se valora en función de los costes de producción, con lo que un mismo volumen de gasto puede representar diferentes niveles de producto [24].

Por otro lado, la OCDE ha venido planteando la posibilidad de reducir el tamaño del sector público sin perjudicar la distribución, teniendo en cuenta el referido solapamiento de impuestos y gastos en las mismas familias. A este respecto, existe una correlación positiva entre el tamaño del sector público y el grado de dicho solapamiento [25].

En los últimos años, la aportación del sistema tributario ha sido a todas luces insuficiente para cubrir los programas de gasto público [26]. A partir de 2008 se abre una brecha muy importante entre los gastos y los ingresos públicos, que se aproxima al 10% del PIB, o lo supera, de 2009 a 2012 [27]. A pesar de encontrarnos en una época a la que se ha calificado de austeridad presupuestaria, en esos años más de una quinta parte de los gastos públicos no financieros no eran cubiertos con ingresos públicos no financieros⁹ [28].

Sin embargo, como antes se señalaba, resulta muy simplista valorar la política tributaria a partir de la observación de la evolución de la ratio de la presión fiscal. Es, pues, necesario, abordar el papel de los distintos determinantes [29]:

A. Normativa:

Hechos impositivos: ¿Hay *tax handles* disponibles? Un repaso de los hechos impositivos establecidos en el sistema impositivo español revela

8 Investigadores de Fedea (Conde-Ruiz et al., 2015) proponen un aumento del nivel de ingresos para conseguir el equilibrio presupuestario en términos estructurales, ya que creen que los ingresos actuales no permiten financiar el sistema de bienestar vigente. No ven factible la vía de reducir el déficit estructural a través del recorte del gasto sin dismantelar o debilitar importantes programas del Estado del bienestar. A partir de una estimación del déficit estructural de las Administraciones públicas españolas del orden del 2-3% del PIB, se sostiene que para conseguir el equilibrio presupuestario se debe reducir el gasto público o aumentar los ingresos de forma estructural en unos 20.000-30.000 millones de euros. No obstante, al estudiar la evolución del gasto público, se pone de manifiesto que, en 2007, representaba el 38,9% del PIB y en 2009, el 45,6%.

9 Al incremento del saldo de la deuda pública explícita hay que añadir las denominadas obligaciones contingentes (OCDE, 2014b). Irwin (2012) considera que los artilugios contables contribuyeron a los problemas fiscales que muchos países están sufriendo. Al hacer que las finanzas públicas parecieran en mejor situación que la que tenían realmente en los años anteriores a la crisis, estimularon una política fiscal más relajada.

que los *tax handles* básicos están copados [30], lo cual no es óbice para que surjan nuevas propuestas, aunque muchas de ellas sean de un alcance limitado o de dudosa factibilidad¹⁰ [31]. De hecho, no han faltado ni siquiera propuestas para recuperar la figura excepcional de las levas sobre el capital¹¹. En este apartado cabe preguntarse si puede aumentarse el protagonismo del principio del beneficio y, con ello, el peso de las tasas y precios públicos, que actualmente representan un 5% del total de los ingresos no financieros (en torno al 1,5% del PIB, frente a un 2,6% de media en la UE) [32]. Diversos organismos económicos internacionales han abogado por incrementar el poder regulatorio de las regiones para establecer copagos, como, por ejemplo, el FMI (2015b).

Tipos de gravamen: Por otro lado, un repaso de los tipos de gravamen de los principales impuestos evidencia que la carga fiscal en España no puede calificarse, en general, como reducida en términos comparativos:

-El tipo máximo del IRPF es de los más elevados del mundo [33] y no deja de ser llamativo que el tipo medio efectivo de una base liquidable de 100.000 dólares sea de los más altos de los países de la OCDE [34]. De hecho, en un estudio de Fedea (Conde-Ruiz et al., 2015), se destaca que España tiene el IRPF con mayores tipos marginales para cualquier nivel de renta¹².

-A su vez, los tipos de las cotizaciones sociales son altos, aunque, naturalmente, hay que tener en cuenta el efecto de las bases tarifadas [35]. Para un asalariado con una renta equivalente a 1,7 veces el salario medio, el IRPF y las cotizaciones sociales equivalían en 2014 al 45% del salario bruto para el empleador [36].

-En 2015, el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es aún de los más altos de los países desarrollados [37].

-También el tipo general del IVA se encuentra en la parte superior de la banda de los tipos aplicados [38].

10 En relación con las tendencias de reforma fiscal pueden verse: Brys et al. (2011), European Commission (2011; 2012; 2013a; 2014a). Garnier et al. (2013), OCDE (2011) y Domínguez (2012; 2014a; 2015a).

11 Hay, por cierto, otra máxima, no elevada aún –ni es probable que lo sea– al ranking de los principios impositivos, que no hace mucho lanzó el exprimer ministro italiano Silvio Berlusconi: “Hasta un idiota es capaz de inventar nuevos impuestos, solo quien es inteligente sabe cómo reducir los gastos” (sin deteriorar el nivel de los servicios, habría, como mínimo, que añadir).

12 El umbral para la aplicación del tipo de gravamen máximo tiene mucha importancia. Según algunos autores (vgr., Pomerleau, 2015), la capacidad recaudatoria del IRPF en los países escandinavos proviene de que gravan a la mayoría de los individuos a tipos muy elevados, no solamente a los de mayor renta.

-Y las medidas introducidas a raíz de la crisis no vinieron sino a aumentar la carga tributaria [39]. Según la Comisión Europea (2014a), las medidas discrecionales adoptadas en el período 2010-2014 implican un incremento de 5,3 puntos del PIB en la ratio de presión fiscal ajustada cíclicamente.

Gastos fiscales: Los gastos fiscales son uno de los causantes de la merma estructural de recaudación tributaria. Para el Estado, en los últimos años han representado en torno al 40% de los ingresos presupuestados [40]. Pero, un tanto sorprendentemente, es el IVA el tributo que encabeza el ranking, con más del 40% del total, seguido por el IRPF, con cerca del 40%; muy lejos se sitúa el IS, con menos de un 10% (Domínguez, 2014b).

Una supresión de una tercera parte de los gastos fiscales del Estado implicaría –en un análisis estático– un incremento de la presión fiscal española de más de 1 punto [41].

B. Reacción de los agentes económicos:

Las estimaciones disponibles revelan que la oferta de factores no es inelástica ni homogénea en su respuesta respecto a su retribución neta. Así, por ejemplo, la elasticidad de la base imponible general del IRPF es de 0,4, en tanto que la de la renta del ahorro es de 0,7 (Sanz et al., 2015) [42].

C. La eficacia recaudatoria:

El lastre de la economía sumergida y del fraude fiscal no puede pasar desapercibido. Según la CE (2013c), el tamaño de la economía sumergida da una idea inicial del alcance del no cumplimiento fiscal¹³.

Según los estudios de opinión del CIS, la conciencia fiscal está muy extendida entre los ciudadanos españoles, toda vez que un 90% se declaran responsables a la hora de pagar impuestos. Esta manifestación contrasta con la opinión emitida por la misma mayoría, aún más acentuada (94%), que piensa que hay bastante o mucho fraude fiscal¹⁴.

La economía sumergida representa en torno a una quinta parte del PIB [43]. Unos cálculos simples, con una hipótesis de presión fiscal efectiva

13 Buehn et al. (2015) señalan que una alta carga fiscal contribuye positivamente a la magnitud de la economía sumergida e induce indirectamente al gobierno a aumentar el nivel de la ilusión fiscal.

14 Puede ser interesante atender a la diferenciación entre moral fiscal y disciplina fiscal (Nerré, 2008; Lisi, 2015). Barth et al. (2013) realizan un análisis empírico en el que encuentran que las personas con salarios bajos y que trabajan un elevado número de horas es más probable que justifiquen la evasión fiscal.

aplicable del 20%, nos llevarían a una recaudación adicional de unos 41.000 millones de euros, esto es, un 4% del PIB [44].

D. Los efectos del ciclo económico:

Tampoco podemos olvidar los efectos del ciclo económico sobre la cifra absoluta de recaudación [45]. En algunos años de crisis el *output gap* (diferencia entre el PIB observado y el PIB potencial) ha superado el 9%, lo que significa una menor producción, respecto al PIB potencial, de unos 100.000 millones de euros [46]. El impacto en la ratio de presión fiscal de la eliminación de ese desfase va a depender de la magnitud del tipo medio aplicable al PIB adicional respecto a la cifra de partida¹⁵ [47].

Como complemento de lo expuesto puede ser oportuno atender a las estimaciones de esfuerzo fiscal. Según diversos estudios realizados en los últimos años, dicho esfuerzo se sitúa en España en la cota del 70% al 80%, por encima de países como Alemania, Italia o Suecia (FMI, 2013; Pessino y Ferrochietto, 2010)¹⁶ [48].

Unas estimaciones recientes del FMI (Torres, 2013) identifican un *gap* para el total de ingresos fiscales de unos 2,7 puntos porcentuales del PIB [49]. Es significativo que el desfase es superior a los 4 puntos en la imposición sobre el consumo, mientras que es nulo en relación con la imposición sobre la renta y de signo contrario respecto a la imposición sobre nóminas. España tiene aún disponible algún "espacio fiscal" (Comisión Europea, 2013c), pero tal vez se aprecian también signos de "fatiga fiscal" sobre ciertos segmentos de contribuyentes cumplidores¹⁷.

4.2 El punto de vista de la eficiencia

Los impuestos de suma fija o global, los "*lump-sum taxes*", apenas se aplican en la realidad, pero son la referencia omnipresente de los economistas para el estudio de la eficiencia económica. Su rasgo esencial es que no conllevan efecto sustitución y, por tanto, no distorsionan los precios ni alteran las decisiones económicas [50].

Los costes de eficiencia provocados por los impuestos no aparecen en las cifras de recaudación, pero tienen una enorme importancia en

15 Leblanc et al. (2013) matizan que es difícil calibrar el grado en que los aumentos en las ratios fiscales representan una recuperación cíclica, ya que las medidas estándares para los ingresos fiscales ajustados según el ciclo dependen de poder identificar el output tendencial, lo que conlleva dificultades.

16 Bird et al. (2008) concluyen que un Estado más legitimado y sensible es probablemente una condición esencial para un nivel más adecuado de esfuerzo fiscal. A su vez, el FMI (2013) señala que el nivel apropiado de presión fiscal de un país depende de sus características (económicas, políticas y geográficas), por lo que, de forma no sorprendente, no podemos confiar en la teoría para identificar un tamaño "óptimo" del sector público.

17 Según la Comisión Europea (2014a), la ratio de presión fiscal podría tender a ser más baja en países con un menor PIB per cápita.

términos de bienestar económico y de adopción de decisiones económicas. Un conocido estudio pionero para Estados Unidos concluía que el exceso de gravamen, en términos de bienestar, podía llegar a superar claramente la magnitud del PIB.

Al margen de lo anterior, hay un interés creciente por conocer el impacto de los distintos impuestos sobre el potencial de crecimiento económico. Los organismos económicos internacionales han elaborado un ranking de los impuestos en función del perjuicio causado al crecimiento económico. Según la Comisión Europea (2011), los impuestos recurrentes sobre la propiedad inmobiliaria, seguidos por los impuestos sobre el consumo, son los menos dañinos para el crecimiento. En términos globales, no se aprecia una relación clara entre la variación de la presión fiscal y la tasa de crecimiento económico. Aunque el signo es negativo, hay una gran dispersión [51]. Desde la perspectiva de la eficiencia económica pueden destacarse los siguientes aspectos:

- En relación con el mercado de trabajo, un indicador esencial es el de la cuña fiscal: para un asalariado medio, las cotizaciones sociales y el IRPF introducen una brecha del 41% entre el coste laboral para el empleador y la retribución neta obtenida por el empleado¹⁸ [52].
- En el ámbito de los países de la OCDE se constata una relación positiva entre la magnitud de la cuña fiscal y la tasa de desempleo, si bien dicha relación dista de ser perfecta. España es, junto a Grecia, un claro *outlier* [53].
- La denominada "devaluación fiscal", esto es, la disminución de las cotizaciones sociales a cambio de un incremento del IVA, es una de las alternativas que se viene proponiendo desde hace tiempo para tratar de paliar los grandes desequilibrios existentes en el mercado de trabajo [54]. Simulaciones del FMI (2014b) estiman que una devaluación fiscal moderada podría originar un aumento del empleo en España de entre un 0,5 y un 1,5%.
- El IVA es hoy día un claro paradigma de la falta de neutralidad. De entrada, existe un *gap* de política económica del 50%, es decir, la recaudación teórica según la normativa aplicable sería solo la mitad de la recaudación ideal (European Commission, 2014b; 2015). En 2010, en el IVA, solo un 42% de nuestra cesta de consumo estaba gravada al tipo general, frente al 82% en Alemania (Conde-Ruiz et al., 2015). Adicionalmente, el "gap" de cumplimiento es del 16%, esto es, se recauda un 84% de lo previsto legalmente (con una minoración recaudatoria cifrada, en 2013, en unos 12.000 millones de euros) [55].
- La importancia de los impuestos especiales es reducida en términos comparativos, aunque aquí el recorrido, salvo algunas

18 Desde el inicio de la crisis financiera global, la cuña fiscal del trabajo ha aumentado en España (FMI, 2014b). La consideración de dicha cuña debería ser matizada a tenor de la deducibilidad fiscal de las cotizaciones sociales y de las contraprestaciones que puedan derivarse de estas.

excepciones, no es demasiado amplio [56]. La carga fiscal sobre el tabaco está en línea con los estándares europeos [57]. Respecto a los impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas, España, que sigue la tendencia mayoritaria de excluir de gravamen el vino, se encuentra entre los países con menor tributación [58]. También, como casi todos los países europeos, aplica un mayor gravamen a la gasolina que al gasoil, a pesar de los mayores efectos contaminantes de este último (Harding, 2014) [59].

- Por otro lado, España es el país europeo donde los impuestos catalogados como medioambientales tienen una menor importancia [60]. Los “impuestos verdes”, que cuentan a su favor con la ventaja del “doble dividendo”, son impuestos muy adecuados desde el punto de vista de la eficiencia.
- En el caso de las empresas, son diversas las cuestiones que se suscitan:
 - Como ha puesto de relieve la OCDE en un estudio reciente (2015), la fiscalidad afecta a las decisiones empresariales en diferentes facetas [61], y la tributación efectiva se ve condicionada por la forma de llevar a cabo la actividad empresarial y la naturaleza de las rentas percibidas. Con carácter general, la obtención de plusvalías bajo un esquema societario es la alternativa con menor tributación [62].
 - Pero es el sesgo del IS a favor del endeudamiento, frente a los recursos propios, la cuestión que viene acaparando una mayor atención [63]. La Comisión Europea considera que en España existe un sesgo muy alto hacia el endeudamiento. Aunque algunos países han introducido esquemas basados en el enfoque ACE (“allowance for corporate equity”, deducción por recursos propios), parece que en España se abre paso el del CBIT (“comprehensive business income tax”, impuesto general sobre la renta empresarial), que, en lugar de permitir deducir un coste por el uso de recursos propios, se orienta a la eliminación de la deducibilidad de los intereses por el uso de recursos ajenos.
 - Una variable clave es el coste de uso del capital, que marca la rentabilidad mínima que debe obtenerse para que merezca la pena llevar a cabo una inversión en el seno de una sociedad. Según la Comisión Europea (2013b), los efectos del coste de uso del capital ajustados fiscalmente sobre la inversión son significativos y cuantitativamente apreciables. Indudablemente, la falta de integración entre el IS y el IRPF, las limitaciones de los gastos deducibles por amortizaciones o la eliminación de incentivos a la inversión elevan la magnitud de dicho coste (Fatica, 2013) [64].
 - Por lo que se refiere específicamente a la relación entre el IS y el IRPF, hasta el año 2006 existía en España un

sistema bastante coherente, de crédito total por dividendo percibido, basado en un coeficiente estándar que llegó a ser calificado como esotérico. Actualmente estamos ya ante un sistema clásico, de doble imposición plena de los dividendos [65].

- El tratamiento fiscal de los instrumentos de ahorro es otra referencia obligada en este apartado (Domínguez, 2015b). El panorama actual está marcado por un considerable grado de homogeneidad, pero subsisten disparidades significativas entre los distintos instrumentos de ahorro. La fiscalidad introduce apreciables diferencias entre el rendimiento nominal antes de impuestos y el rendimiento después de impuestos de los distintos instrumentos financieros, por lo que puede tener una notoria incidencia en la elección entre estos [6]. Los instrumentos que gozan de un mejor tratamiento fiscal son el plan de pensiones¹⁹, el plan individual de ahorro sistemático y la nueva figura de los planes de ahorro a largo plazo, si bien en los tres casos existen unos límites respecto al importe de las inversiones que pueden acogerse a los respectivos regímenes. El instrumento con una menor rentabilidad financiero-fiscal son las acciones, debido al gravamen previo del IS [67].
- Una elección muy importante para las familias es la relativa a la compra o al alquiler de la vivienda habitual. Una vez suprimida la deducción por adquisición, la elección entre ambas opciones está más equilibrada y depende crucialmente del tipo de interés de la financiación hipotecaria y de la revalorización anual del precio de la vivienda [68].
- Una cuestión interesante sería analizar en qué medida la carga del impuesto sobre la propiedad de bienes inmuebles (IBI) se capitaliza o no en el precio de mercado de las viviendas. Simplemente a título ilustrativo, el valor presente de las cuotas del IBI durante 50 años, con un tipo de gravamen del 1% y según otros supuestos, equivale a un 20% del valor de mercado [69].
- Por su parte, el impuesto sobre el patrimonio (IP) puede ejercer alguna influencia en las decisiones de ahorro. El FMI ha advertido del riesgo de que un impuesto sobre el patrimonio desincentive la acumulación del capital. Para los economistas, el impuesto sobre el patrimonio es en realidad un impuesto sobre la renta potencial. Con una tasa de rentabilidad anual del 4%, un impuesto con un tipo del 1% equivale a un 25% del rendimiento anual; si la tasa de rentabilidad cae al 2%, a una carga del 50%; si es del 1%, del 100% [70].
- Asimismo, podría ser oportuno analizar el impacto del impuesto sobre depósitos de clientes en entidades financieras. Bajo el supuesto de que la oferta y la demanda de depósitos sean relativamente elásticas, el análisis estándar de incidencia

¹⁹ Johnson (2014b) considera que deducir inicialmente las aportaciones y gravar las disposiciones aporta “una deseable neutralidad”.

económica lleva a concluir que la carga se reparte entre depositantes y depositarios [71].

- Con carácter general, el FMI (2013) considera que los impuestos sobre transacciones, entre los que se incluye el impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP), son inherentemente ineficientes, al impedir intercambios mutuamente beneficiosos.
- Por último, dentro de este sucinto repaso no puede dejar de mencionarse el problema de la competencia fiscal perjudicial, que se manifiesta no solo en el ámbito internacional, sino también, en el caso de España, interregionalmente.

4.3 El punto de vista de la equidad

Son también numerosas las cuestiones planteadas en la vertiente de la equidad. De entrada, sería preciso fijar nuestra posición respecto a lo que debe entenderse como justicia distributiva. Así, por ejemplo, para Adam Smith, como recuerda Blanco (2015), era preferible una sociedad opulenta y civilizada pero desigual que una sociedad más igualitaria pero pobre y primitiva, aunque, desde luego, no todo el mundo piensa igual. Son bien conocidos los diferentes criterios existentes, que llevan a soluciones dispares [72].

En cualquier caso, el tratamiento de la equidad abarca un conjunto de aspectos controvertidos que a veces quedan soslayados. En nuestra opinión, es extremadamente importante posicionarse sobre cada uno de tales aspectos [73]:

- Si lo que importa es la situación relativa o el bienestar absoluto de las personas.
- El papel a desempeñar por los distintos criterios para el reparto de los ingresos públicos: principio del beneficio vs. principio de la capacidad económica.
- El problema de la incidencia económica, que hace que la distribución de la carga efectiva pueda ser muy distinta de la prevista legalmente²⁰.
- La conveniencia de extender el horizonte temporal al ciclo vital para juzgar la equidad, lo que nos llevaría a la conclusión de que la base consumo es más justa que la base renta.
- La medición de la progresividad de un impuesto: qué base debe tomarse como referencia, la renta o, por el contrario, la que corresponda al impuesto seleccionado.
- La diferenciación entre la renta nominal y la renta real para el cálculo de la capacidad económica.
- La unidad fiscal de referencia para la medición de la capacidad económica: individuo vs. familia.

²⁰ Según el FMI (2014a), entre el 45% y el 77% de la carga del IS recae a largo plazo sobre los salarios.

Es evidente que los impuestos son el baluarte de la política distributiva. No solo por el efecto directo que originan en el reparto de la renta disponible, sino, sobre todo, por la aportación de los recursos necesarios para sostener los programas de transferencias y de servicios públicos. Indirectamente, también los impuestos pueden incidir en la distribución de la renta, al determinar unos mayores o menores niveles de empleo, que a la postre constituye uno de los factores determinantes esenciales del grado de desigualdad [74]. No obstante, como advierte la Comisión Europea (2013a), la efectividad de una redistribución descansando en una alta imposición puede ser baja.

En España, como en otros países, el sector público corrige las desigualdades económicas de una manera apreciable. Los impuestos directos y las transferencias dinerarias acortan la desigualdad resultante del mercado en un 26% y los servicios públicos, en un 18% adicional. En su conjunto, el sector público reduce la desigualdad, medida por el índice de Gini, en un 44%²¹ [75]. Según el FMI, España ha sufrido uno de los peores deterioros absolutos en la distribución de la renta desde el inicio de la crisis, pero se ha debido principalmente al desempleo²².

La valoración del sistema tributario desde el punto de vista de la equidad requiere abordar al menos los siguientes aspectos:

- Los gastos fiscales aparecen como uno de los ámbitos más claros en los que actuar para elevar la recaudación tributaria. Sin embargo, un examen pormenorizado nos lleva a constatar que las partidas más cuantiosas son las que inciden en familias con menores niveles de renta, por lo que su supresión podría acarrear consecuencias distributivas adversas. En el IRPF, un 44% de los gastos fiscales están conectados con los rendimientos del trabajo [76].
- La configuración del IRPF es una cuestión esencial [77]. Desde su puesta en marcha en el año 1978, el IRPF puede decirse que es un impuesto a la búsqueda de un modelo, apreciándose una separación de los cánones del modelo extensivo en la tradición de Haig-Simons hacia los esquemas semiduales [78] [79].
- La diferenciación en el tratamiento de la renta del trabajo y la renta del ahorro es un tema candente. Sin embargo, como otros muchos, es un tema que no conviene despachar a la ligera, ya que hay argumentos que pueden esgrimirse en uno y otro sentido²³ [80]. Lo que no podemos obviar es la estructura de la renta declarada, casi en un 80% dominada por la renta del trabajo [81].

21 Fernández Méndez de Andrés (2015) aboga por una relativización de la relevancia del índice de Gini.

22 Vid. También Rodríguez (2015).

23 De manera un tanto sorprendente por su rotundidad, Johnson (2014b) hace alusión al problema de la doble imposición del ahorro en el IRPF.

- El tratamiento del ahorro es, aparentemente, muy benigno en España, pero es preciso calcular el tipo impositivo efectivo, que tiene en cuenta la pérdida de valor del capital en caso de que haya inflación. Así, por ejemplo, un tipo de interés nominal del 2% anual, un tipo de gravamen del 21% y una tasa de inflación del 1,5% implican un tipo de gravamen efectivo del 84% [82].
- Otra cuestión soslayada en los últimos años concierne a la equidad horizontal. La diferencia de tributación entre un matrimonio con un perceptor de rendimientos del trabajo y otro con dos puede superar los 10 puntos porcentuales de tipo medio [83].
- Las valoraciones de los cambios tributarios se limitan a veces a las últimas medidas aprobadas, por lo que es conveniente adoptar una perspectiva temporal amplia. El análisis de la evolución de la carga del IRPF para niveles de renta con poder adquisitivo constante pone de relieve que los tipos medios efectivos de las rentas del trabajo, una vez que se descuenta el efecto de la inflación, permanecieron bastante estables desde primeros de los años noventa hasta 2007 y, en algunos casos, el nivel en este último año era muy superior respecto del establecido en el año 1979 [84].
- Si, adicionalmente, comparamos los años 2007 y 2012, comprobamos que la carga en 2012 era más alta para todos los niveles de ingreso, con una diferencia de algo menos de 2 puntos porcentuales en los primeros y de casi 10 en los mayores [85].
- La reforma aplicada en 2015 disminuye la carga para todos los niveles de ingreso, pero, salvo para los menores, sigue estando por encima de la existente en el año 2007²⁴ [86].
- Por otro lado, los datos aportados por la Administración tributaria revelan que el IRPF español es un impuesto claramente redistributivo que ayuda a corregir la distribución de la renta [87]. Si atendemos a la distribución de la carga efectiva por estratos de renta, observamos lo siguiente²⁵ [88]:
 - El 10% de los declarantes de mayor renta (que obtienen un 35% de la renta total) aporta más de la mitad de lo recaudado, un 52%.
 - El 1% más rico (10% de la renta), el 19%.
 - En contraposición, el 50% de los declarantes de menor renta (18% de la renta) aporta algo más de un 4% del total recaudado.
- Si pasamos a la distribución de la recaudación del IVA, vemos que el patrón es regresivo con respecto a la renta, pero no (incluso es ligeramente progresivo) con respecto al consumo, que podría ser la base apropiada para comparar la carga de un

24 López Laborda et al. (2015) concluyen que dicha reforma aumenta la progresividad del impuesto, aunque la caída de la recaudación hace que su impacto redistributivo se reduzca ligeramente.

25 El FMI (2013) señala que, en general, el 10% más rico paga entre el 30-50% de los ingresos del IRPF y las cotizaciones sociales; el 1% más rico, el 8%.

impuesto que recae sobre el consumo [89]. De otro lado, el FMI ha señalado que la regresividad de los impuestos indirectos es típicamente mucho menor cuando se mide respecto a la renta o al consumo en el conjunto del ciclo vital.

- Por lo que atañe al impuesto sobre el patrimonio, más allá de la heterogeneidad en el tratamiento de los diversos activos, lo más destacable es su falta de adaptación a un escenario de bajos tipos de interés. En un artículo publicado hace algún tiempo, poníamos de relieve que, en 2004, los tipos efectivos podían llegar al 60 o al 80% de los rendimientos normales generados, mientras que, en el escenario de tipos de interés de 1978 y con la tarifa de ese año actualizada a la inflación, los tipos de gravamen efectivos se quedarían en el 3 y en el 5%, respectivamente [90]. Ninguno de tales aspectos se abordó en la recuperación reciente del impuesto, mientras que sí se revisó el mínimo exento, cuyo importe (700.000 euros) se corresponde aproximadamente con el establecido en 1977 una vez que se actualiza según el incremento del índice de precios al consumo (IPC). Sí se mejoró el tratamiento de la vivienda habitual, especialmente patente frente a otros inmuebles. En el caso de la segunda vivienda, se da un supuesto de triple tributación (IP, IRPF e IBI). La situación del impuesto se agrava por las disparidades existentes en el plano territorial [91].
- No obstante, las diferencias son más ostensibles en relación con el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) [92]. Dado que el papel de este impuesto responde básicamente a un objetivo redistributivo, surge inevitablemente el interrogante de si tiene sentido que dicho impuesto esté en manos de administraciones territoriales. La regulación autonómica ha generado un verdadero mosaico. Johnson (2014b) recuerda que sigue existiendo un claro desacuerdo entre quienes creen que hay una sólida defensa, en pro de la igualdad de oportunidades, para gravar las transferencias de riqueza fuertemente, y quienes creen en el derecho de las personas a transferir su riqueza libre de impuestos adicionales. La escala de gravamen aplicable en España es fuertemente progresiva y origina unos tipos muy elevados. En el caso de que no exista un grado de parentesco cercano, los tipos de gravamen pueden llegar a estar entre el 50% y más del 80% para personas con un patrimonio preexistente alto [93]. Para otros casos más comunes, las diferencias de tributación son muy apreciables entre comunidades²⁶ [94].
- Otro aspecto relacionado con la equidad, en este caso intertemporal, concierne a la correspondencia entre las contribuciones y las prestaciones del sistema público de pensiones. Tras la última reforma, el umbral de la rentabilidad se sitúa en un período de prestación en torno a 11 años [95].

26 Piketty y Saez (2013) consideran que el tipo óptimo sobre las herencias es del 50% o del 60%, o incluso más alto para las grandes fortunas.

Por último, en el plano internacional, las grandes corporaciones que han sacado provecho de los esquemas de planificación fiscal agresiva han podido eludir una gran parte de su carga tributaria, desplazando artificiosamente los beneficios hacia territorios de baja tributación²⁷ [96] [97]. El establecimiento de una declaración unitaria se concibe como una exigencia para lograr un reparto equitativo de la recaudación [98]. El lanzamiento del Plan BEPS por la OCDE (2013) incide en esa línea, aunque, de momento, con objetivos más modestos.

4.4 Otros aspectos

El repaso anterior deja fuera otros aspectos de gran importancia para el funcionamiento del sistema tributario, como son los concernientes a la congruencia y la sistematización, la continuidad, la transparencia y la economicidad [99]. Muchos de los problemas detectados son compartidos por otros países. Así, por ejemplo, en un artículo publicado en 2014, Paul Johnson (2014a), Director del Instituto de Estudios Fiscales británico, escribía lo siguiente: *"¿Cómo puede alguien adoptar decisiones sensatas a largo plazo en un marco de incertidumbre? Sin un claro sentido de la dirección, continuarán cometándose costosos errores... La política impositiva es algo demasiado importante como para improvisar continuamente"*.

Como ha puesto de manifiesto la OCDE, a lo largo de las últimas décadas, en los países desarrollados se ha vivido un proceso de reforma fiscal cuasipermanente. Como consecuencia de ello, los sistemas tributarios han dejado de ser sistemas. Un economista tan significado como Tim Harford lo expresaba con rotundidad en su comentario del Informe Mirrlees, que propugna que el sistema impositivo debe tener una estructura coherente basada en principios económicos claramente definidos. Según Harford (2013), en lugar de eso, *"el sistema impositivo es un laberinto para los usuarios ordinarios, una fábrica de dinero para la industria del asesoramiento fiscal y una bolsa llena de golosinas diversas para los sucesivos Ministros de Hacienda"*.

5. EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL ANTE LOS RETOS ECONÓMICOS Y SOCIALES: A MODO DE BALANCE

En la recta final de este documento nos permitiremos hacer referencia, aunque sea tangencialmente, a un viejo chiste sobre la Economía, según el cual las preguntas de los exámenes son las mismas cada año y lo único que cambian son las respuestas. Algo

²⁷ En este contexto, cabe destacar que, como se señala en EY (2014), la equidad se ha convertido en un concepto social más que puramente legal.

parecido podría decirse respecto a la fiscalidad. Después de más de treinta años de dedicación al estudio de los impuestos, podemos constatar que las cuestiones de fondo siguen siendo las mismas y que, efectivamente, el tiempo ha ido moldeando las respuestas. No obstante, en el examen han ido apareciendo nuevas preguntas y nuevos problemas para sacar una buena nota. Así, los desarrollos económicos, sociales y políticos imponen restricciones adicionales con el resultado de que cada vez hay menos grados de libertad para la política tributaria. Lo que no cambia es que hay que seguir haciendo frente a conflictos de objetivos, lo que obliga a elegir.

No puede decirse que los *policy makers* se enfrenten a una tarea sencilla en el terreno de la fiscalidad. El inventario de problemas y retos que penden sobre la política impositiva es ciertamente extenso. Cualquier observador de la realidad tributaria puede corroborar la existencia de un abanico de cuestiones que afectan de manera general al conjunto de la imposición. En los últimos años, al margen de las presiones sobre el gasto público, vienen manifestándose diversas fuerzas que condicionan la política impositiva. La globalización y otros desarrollos están provocando de facto una pérdida de la soberanía tributaria nacional en un contexto en el que opera un ejército de "termitas fiscales" (Tanzi, 2000) [100].

En este marco, una amplia gama de retos se cierne sobre el sistema impositivo español en la actualidad. Unos son de alcance general, y entre ellos, a título meramente ilustrativo, pueden destacarse [101]:

- El insuficiente grado de cumplimiento efectivo de los principios de generalidad y de igualdad.
- La relevancia de los costes de cumplimiento.
- El logro de un grado aceptable de estabilidad normativa.
- Los costes en términos de eficiencia económica.
- El aumento de la recaudación sin perjudicar el crecimiento económico.
- Las dificultades para reducir el déficit público y rebajar el saldo de la deuda pública.
- La necesaria adaptación al escenario de globalización.
- El insuficiente grado de corresponsabilidad fiscal en el ámbito autonómico.
- La competencia fiscal perjudicial internacional e interregional.

Otros afectan a impuestos concretos [102]:

- En el IRPF, la definición del modelo.
- En el IS, la eliminación de los sesgos implícitos en las alternativas de financiación.
- En el IVA, el problema general de la falta de adaptación a la realidad económica europea.

- En relación con los impuestos especiales y medioambientales, la aplicación de políticas orientadas a la consecución del “doble dividendo”.
- Por lo que respecta al IP, su supresión o, cuando menos, la adaptación al escenario económico actual.
- En conexión con el ISD, poner término a los enormes contrastes regionales existentes, difícilmente justificables en un espacio económico y social integrado.
- En el caso del IBI, garantizar una mayor estabilidad ante el devenir del ciclo económico.
- Por lo que se refiere a las cotizaciones sociales, aunque se hace preciso una revisión de los tipos aplicables y de las condiciones de las cotizaciones, cualquier ajuste no puede desconectarse, dentro del sistema actual, de la vertiente prestacional.

El recorrido realizado se ha basado en la selección de un elenco de aspectos que se han considerado relevantes. Con objeto de paliar los posibles sesgos, puede ser oportuno recurrir al veredicto de un dictamen más aséptico como puede ser el que se desprende del Índice de Competitividad Fiscal Internacional elaborado por la Tax Foundation. Este índice pretende cuantificar, a partir de 40 variables, en qué medida el sistema fiscal de un país se adhiere a los principios impositivos de competitividad y neutralidad. Según dicho índice, España ocupa el lugar 29º entre los 34 países integrantes de la OCDE [103]. Sería deseable, cómo no, poder disponer de otras clasificaciones internacionales centradas en los otros principios impositivos considerados.

El mencionado Informe Mirrlees, bajo el título de “Un buen sistema fiscal para el siglo XXI”, se inclina por un sistema impositivo progresivo y neutral, y destaca la importancia de estas tres palabras [104]: i) Sistema: un buen sistema fiscal debe estructurarse para cubrir las necesidades globales de gasto; ii) Progresivo: alcanzar la progresividad de la forma más eficiente posible, atendiendo a los recursos obtenidos por las personas en el conjunto de sus vidas; iii) Neutral: tratamiento similar a las actividades económicas similares.

En las conclusiones del Informe se señala que cualquiera que sea el nivel total de imposición y de gasto público, es mejor si el gobierno procura que el sistema sea diseñado a fin de causar el menor daño posible al potencial productivo de la economía y que el sistema se perciba como justo. Se estima que existe un considerable margen para mejorar el funcionamiento del sistema impositivo en aspectos que incrementarían el bienestar, reducirían costes innecesarios y evitarían inequidades.

El FMI ha sentenciado que no hay verdades universales sobre la aplicación de las reformas fiscales, pero, en nuestra opinión, en casi todos los países hay margen para cosechar importantes beneficios a partir de un sistema fiscal bien diseñado. España no es una excepción al respecto.

Al igual que anteriormente se señalaba que muchas de las propuestas fiscales actuales tienen raíces en aportaciones de economistas teóricos, cuyas contribuciones conviene tener en cuenta, el diseño de un buen sistema impositivo también debe basarse, a nuestro juicio, en el criterio y la experiencia de los profesionales del asesoramiento fiscal.

6. BIBLIOGRAFÍA

BARTH, E.; CAPPELEN, A. W., Y OGNEDAL, T. (2013): "FAIR TAX EVASION", *NORDIC JOURNAL OF POLITICAL ECONOMY*, VOL. 38.

BIRD, R. M.; MARTÍNEZ-VÁZQUEZ, J., Y TORGLER, B. (2008): "TAX EFFORT IN DEVELOPING COUNTRIES AND HIGH INCOME COUNTRIES: THE IMPACT OF CORRUPTION, VOICE AND ACCOUNTABILITY", *ECONOMIC ANALYSIS & POLICY*, VOL. 38, Nº 1.

BLANCO, M. (2015): "LA DESIGUALDAD EN LA HISTORIA DE LAS IDEAS", EN MARÍN (2015).

BRYN, B.; MATTEWS, S., Y OWENS, J. (2011): "TAX REFORM TRENDS IN OECD COUNTRIES", *OECD TAXATION WORKING PAPERS*, Nº 1.

BUEHN, A.; DELL'AMO, R., Y SCHNEIDER, F. (2015): "EXPLORING THE DARK SIDE OF TAX POLICY: AN ANALYSIS OF THE INTERACTIONS BETWEEN FISCAL ILLUSION AND THE SHADOW ECONOMY", *CESIFO WORKING PAPERS*, Nº 5466.

CONDE-RUIZ, J. I.; DÍAZ, M.; MARÍN, C., Y RUBIO RAMÍREZ, J. (2015): "UNA REFORMA FISCAL PARA ESPAÑA", *FEDEA POLICY PAPERS*, 2015/02.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2010A): "TENDENCIAS RECIENTES DE LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS EN LA OCDE: ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL", WP-01-10, INSTITUTO UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL, UNIVERSIDAD DE ALCALÁ DE HENARES.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2010B): "UNA VISIÓN PANORÁMICA DE LA FISCALIDAD EN LOS PAÍSES DE LA OCDE Y EN ESPAÑA", *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, Nº 125/126.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2012): "TIEMPO DE REFORMAS FISCALES", *EXTOIKOS*, Nº 7.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2014A): "UNA VISIÓN PANORÁMICA DE LA FISCALIDAD EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL: TENDENCIAS RECIENTES", *EXTOIKOS*, Nº 15.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2014B): "LOS GASTOS FISCALES EN LA TEORÍA Y EN LA PRÁCTICA: LA MERMA RECAUDATORIA DE UN CONCEPTO ELUSIVO", WP-05/14,

INSTITUTO UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL, UNIVERSIDAD DE ALCALÁ DE HENARES.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2015c): "SISTEMAS FISCALES: TEORÍA Y PRÁCTICA", ETC, MÁLAGA

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2015A): "TENDENCIAS RECIENTES DE LA FISCALIDAD EN EL ÁMBITO DE LA OCDE", *EKONOMIAZ*.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2015): "EL TRATAMIENTO FISCAL DEL AHORRO FAMILIAR EN ESPAÑA: LA REFORMA DEL IRPF DE 2014", WP-05/15, INSTITUTO UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL, UNIVERSIDAD DE ALCALÁ DE HENARES.

ELORRIAGA, G. (2015): "IGUALDAD, GASTO PÚBLICO Y FISCALIDAD", EN MARÍN (2015).

EUROPEAN COMMISSION (2011): "TAX REFORMS IN EU MEMBER STATES 2011. TAX POLICY CHALLENGES FOR ECONOMIC GROWTH AND FISCAL SUSTAINABILITY", WORKING PAPER, Nº 28.

EUROPEAN COMMISSION (2012): "TAX REFORMS IN EU MEMBER STATES 2012", *EUROPEAN ECONOMY*, 6/2012.

EUROPEAN COMMISSION (2013A): "TAX REFORMS IN EU MEMBER STATES", WORKING PAPER, Nº 38.

EUROPEAN COMMISSION (2013B): "QUARTERLY REPORT ON THE EURO AREA", VOL. 12, Nº 4.

EUROPEAN COMMISSION (2013C): "TAX REFORMS IN EU MEMBER STATES 2013", *EUROPEAN ECONOMY*, 5/2013.

EUROPEAN COMMISSION (2014A): "TAX REFORMS IN EU MEMBER STATES 2014", *EUROPEAN ECONOMY*, 6/2014.

EUROPEAN COMMISSION (2014B): "2012 UPDATE REPORT TO THE STUDY TO QUANTIFY AND ANALYSE THE VAT GAP IN THE EU-27 MEMBER STATES", TAXUD/2013/DE/321.

EUROPEAN COMMISSION (2015): "STUDY TO QUANTIFY AND ANALYSE THE VAT GAP IN THE EU MEMBER STATES. 2015 REPORT", TAXUD/2013/DE/321, FWC No. TAXUD/2010/CC/104.

EUROSTAT (2014): "TAXATION TRENDS IN THE EUROPEAN UNION. DATA FOR THE EU MEMBER STATES, ICELAND AND NORWAY".

EY (2014): "TAX INSIGHTS FOR BUSINESS LEADERS", Nº 11.

FATICA, S. (2013): "CORPORATE TAXATION AND THE COMPOSITION OF CAPITAL", QUARTERLY REPORT ON THE EURO AREA, EUROPEAN COMMISSION, VOL. 12, Nº 4.

FERNÁNDEZ MÉNDEZ DE ANDÉS, F. (2015): "EL DEBATE SOBRE LA DESIGUALDAD (INTRODUCCIÓN)", EN MARÍN (2015).

FMI (2013): "TAXING TIMES", FISCAL MONITOR, OCTUBRE.

FMI (2014A): "FISCAL POLICY AND INCOME INEQUALITY", IMF POLICY PAPER, 23 DE ENERO.

FMI (2014B): "SPAIN. SELECTED ISSUES".

FMI (2015A): "NOW IS THE TIME. FISCAL POLICIES FOR SUSTAINABLE GROWTH", FISCAL MONITOR, ABRIL.

FMI (2015B): "SPAIN. 2015 ARTICLE IV CONSULTATION". IMF COUNTRY REPORT, Nº 15/232.

FMI (2015C): "SPAIN. SELECTED ISSUES", IMF COUNTRY REPORT, Nº 15/233.

GARNIER, G.; GBUZYNSKA, A.; GYÖRGY, E.; MATHÉ, M.; PRAMMER, D.; RUÀ, S. M., Y SKONIECZNA, A. (2013): "RECENT REFORMS OF TAX SYSTEMS IN THE EU: GOOD AND BAD NEWS", EUROPEAN COMMISSION, TAXATION PAPERS, WORKING PAPER Nº 39.

HARDING, M. (2013): "TAXATION OF DIVIDEND, INTEREST, AND CAPITAL GAIN INCOME", OECD TAXATION WORKING PAPER, Nº 13.

HARDING, M. (2014): "THE DIESEL DIFFERENTIAL. DIFFERENCES IN THE TAX TREATMENT OF GASOLINE AND DIESEL FOR ROAD USE", OECD TAXATION WORKING PAPERS, Nº 21.

HARFORD, T. (2013): "WAVE THE JAZZ BAND AND HOPE FOR THE BEST", *FINANCIAL TIMES*, 23 DE FEBRERO.

HERNÁNDEZ DE COS, P., Y LÓPEZ RODRÍGUEZ, D. (2014): "ESTRUCTURA IMPOSITIVA Y CAPACIDAD RECAUDATORIA EN ESPAÑA: UN ANÁLISIS COMPARADO CON LA UE", DOCUMENTOS OCASIONALES, Nº 146, BANCO DE ESPAÑA.

IRWIN, T. C. (2012): "ACCOUNTING DEVICE AND FISCAL ILLUSION", IMF STAFF DISCUSSION NOTE, SDN/12/02.

JOHNSON, P. (2014A): "BAD TAX LAWS ARE WORSE THAN THE POP STARS WHO SKIRT THEM", *FINANCIAL TIMES*, 16 DE MAYO.

JOHNSON, P. (2014B): "TAX WITHOUT DESIGN: RECENT DEVELOPMENTS IN UK TAX POLICY", INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, JULIO.

JORDAN, S., Y POMERLEAU, K. (2015): "A COMPARISON OF THE TAX BURDEN ON LABOR IN THE OECD", TAX FOUNDATION, FISCAL FACT, Nº 475.

KPMG (2013A): "CORPORATE AND INDIRECT TAX SURVEY 2012".

KMPG (2013B): "INDIVIDUAL INCOME TAX AND SOCIAL SECURITY RATE SURVEY 2012".

LEBLANC, P.; MATTEWS, S., Y MELLBYE, K. (2013): "THE TAX POLICY LANDSCAPE FIVE YEARS AFTER THE CRISIS", OECD TAXATION WORKING PAPER, Nº 17.

LISI, G. (2015): "TAX MORALE, TAX COMPLIANCE AND THE OPTIMAL TAX POLICY", *ECONOMIC ANALYSIS & POLICY*, 45.

LÓPEZ LABORDA, J.; MARÍN GONZÁLEZ, C., Y ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. (2015): "EVALUACIÓN DE LA REFORMA DEL IRPF 2015-2016: IMPACTO RECAUDATORIO Y REDISTRIBUTIVO", FEDEA POLICY PAPERS, 2015/05.

MARÍN, M. (DIR.) (2015): "DESIGUALDAD, OPORTUNIDADES Y SOCIEDAD DE BIENESTAR EN ESPAÑA", FAES.

MICKLETHWAIT, J., Y WOOLDRIDGE, A. (2014): "THE FOURTH REVOLUTION. THE GLOBAL RACE TO REINVENT THE STATE", THE PENGUIN PRESS, NUEVA YORK.

MIRRELES, J. (DIR.) (2010): "DIMENSIONS OF TAX DESIGN. THE MIRRELES REVIEW", INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, OXFORD UNIVERSITY PRESS, OXFORD.

NERRÉ, B. (2008): "TAX CULTURE: A BASIC CONCEPT FOR TAX POLITICS", *ECONOMIC ANALYSIS & POLICY*, VOL. 38, Nº 1.

OCDE (2008): "GROWING INEQUAL? INCOME DISTRIBUTION AND POVERTY IN OECD COUNTRIES", PARÍS.

OCDE (2011): "TAX REFORM TRENDS IN OECD COUNTRIES", CHALLENGES IN DESIGNING COMPETITIVE TAX SYSTEMS, PARÍS, JUNIO.

OCDE (2013): "ADDRESSING BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING".

OCDE (2014A): "REVENUE STATISTICS 1965-2013. STATISTIQUES DES RECETTES PUBLIQUES 1965/2013".

OCDE (2014B): "OECD ECONOMIC SURVEYS: SPAIN OECD 2014".

OCDE (2014C): "TAXING WAGES 2014".

OCDE (2015): "TAXATION OF SMEs IN OECD AND G20 COUNTRIES".

PESSINO, C., Y FENOCHIETTO, R. (2010): "DETERMINING COUNTRIES' TAX EFFORT", *HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA/REVISTA DE ECONOMÍA PÚBLICA*, 195-4/2010.

PIERRE, J. (2015): "COUNTING BETTER TO COUNT MORE", OECD OBSERVER, JULIO.

PIKETTY, T., Y SAEZ, E. (2013): "A THEORY OF OPTIMAL INHERITANCE TAXATION", *ECONOMETRICA*, VOL. 81, Nº 5.

POMERLEAU, K. (2015): "HOW SCANDINAVIAN COUNTRIES PAY FOR THEIR GOVERNMENT SPENDING", TAX FOUNDATION, JUNIO.

PWC (2014): "PAYING TAXES 2013. THE GLOBAL PICTURE".

RODRÍGUEZ, J. C. (2015). "POBREZA, DESIGUALDAD Y MOVILIDAD EN ESPAÑA: UNA PERSPECTIVA DIACRÓNICA Y COMPARADA", EN MARÍN (2015).

SANZ, J. F.; ARRAZOLA, M.; RUEDA, N.; Y ROMERO, D. (2015): "REPORTED GROSS INCOME AND MARGINAL TAX RATES: ESTIMATION OF THE BEHAVIOURAL REACTIONS OF SPANISH TAXPAYER", *APPLIED ECONOMICS*, 47:5.

TANZI, V. (2000): "GLOBALIZATION, TECHNOLOGICAL DEVELOPMENTS, AND THE WORK OF FISCAL TERMITES", IMF WP/00/181.

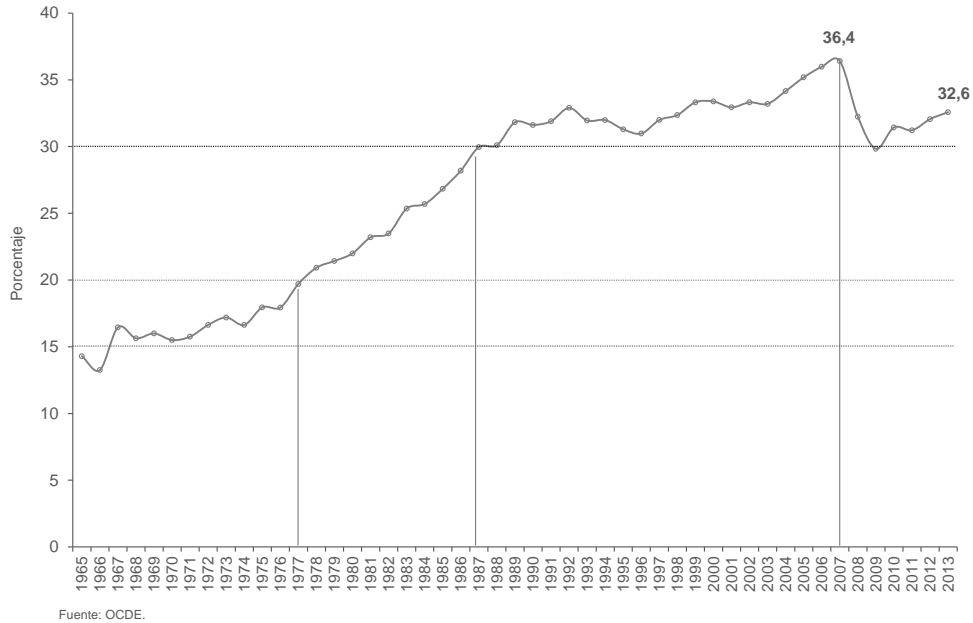
TANZI, V. (2010): "SISTEMAS FISCALES EN LA OCDE: EVOLUCIÓN RECIENTE, COMPETENCIA Y CONVERGENCIA", *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, nº 125/126.

TORRES, J. L. (2013). "REVENUE AND EXPENDITURE GAPS AND FISCAL CONSOLIDATION: A CROSS-COUNTRY ANALYSIS", IMF WORKING PAPER.

VALLE SÁNCHEZ, V. (2001): "UNA NOTA SOBRE LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN EN PERSPECTIVA HISTÓRICA", *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, nº 87.

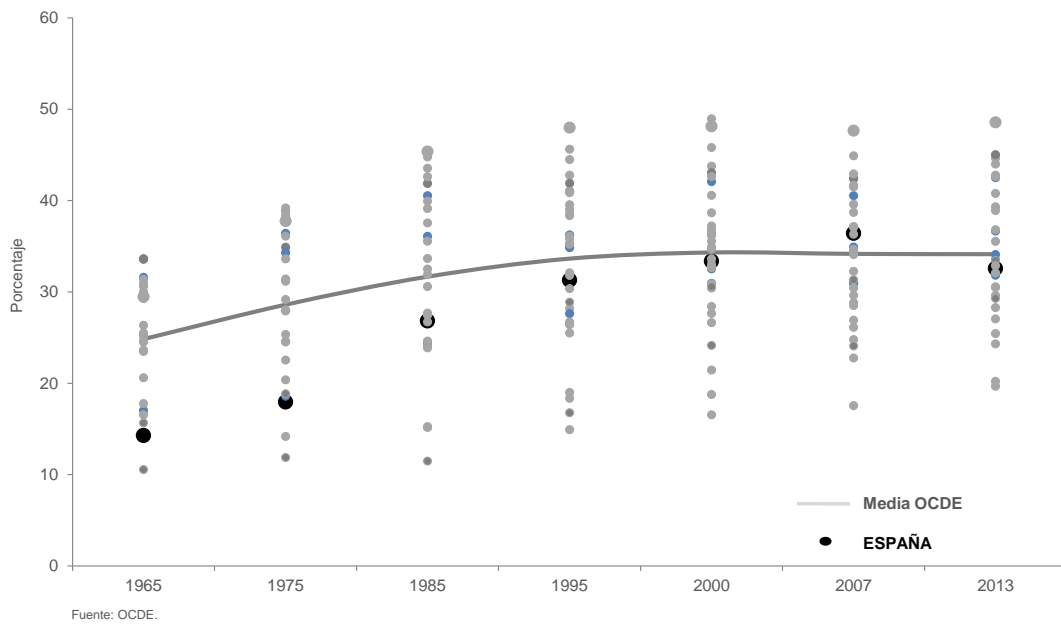
7. APÉNDICE: CUADROS, ESQUEMAS Y GRÁFICOS

Evolución de la presión fiscal en España. 1965-2013



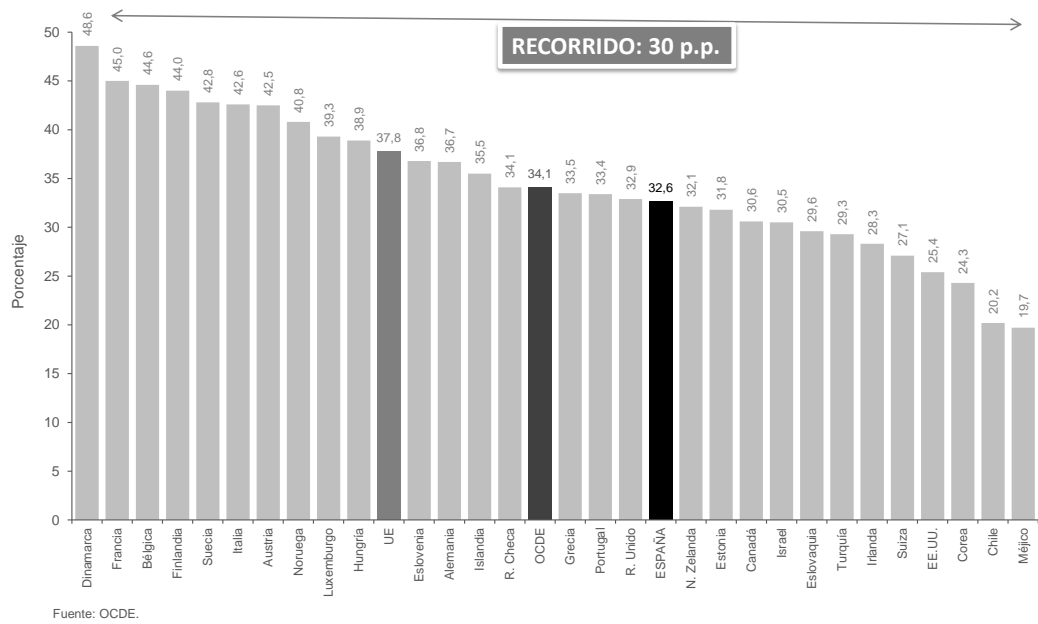
(1)

Evolución de la presión fiscal en los países de la OCDE. 1965-2013



(2)

Presión fiscal en los países de la OCDE. 2013



(3)

Ratio de presión fiscal



(4)

Ratio de presión fiscal

(Impuestos + Cotizaciones sociales)/PIB

DETERMINANTES

NORMATIVA

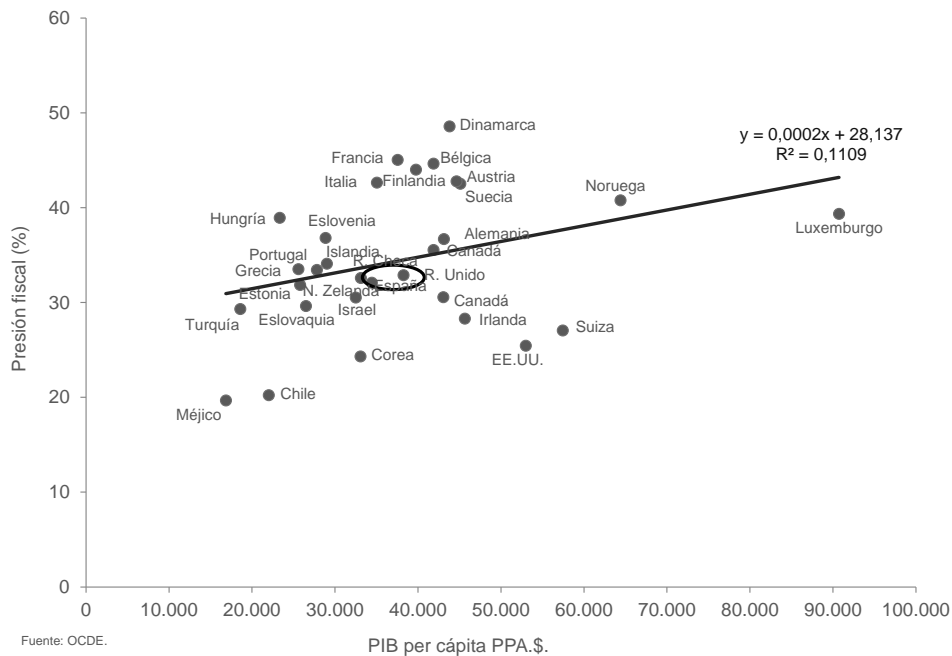
REACCIÓN AGENTES
ECONÓMICOS

EFICACIA
RECAUDATORIA

CICLO
ECONÓMICO

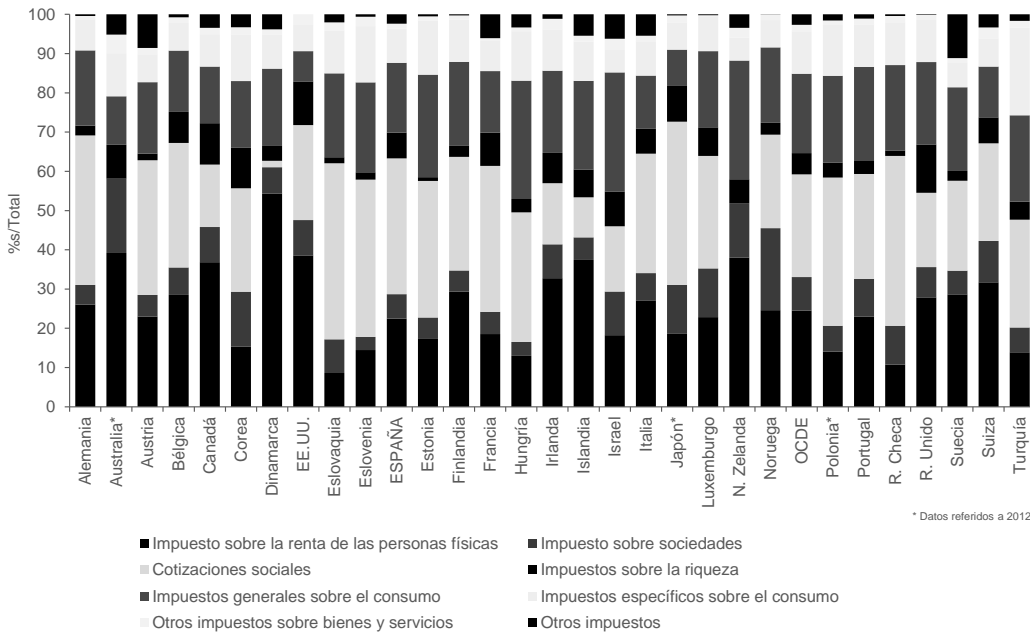
(5)

Relación entre presión fiscal y PIB per cápita en PPA. Países OCDE. 2013



(6)

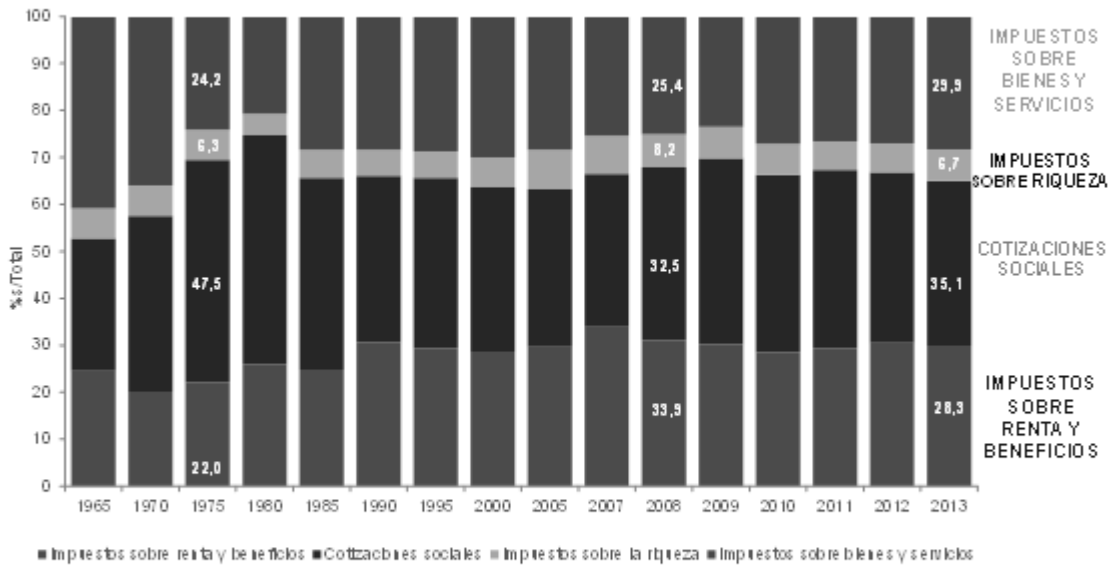
Estructura impositiva en los países de la OCDE. 2013 (Porcentaje sobre total impuestos)



* Datos referidos a 2012

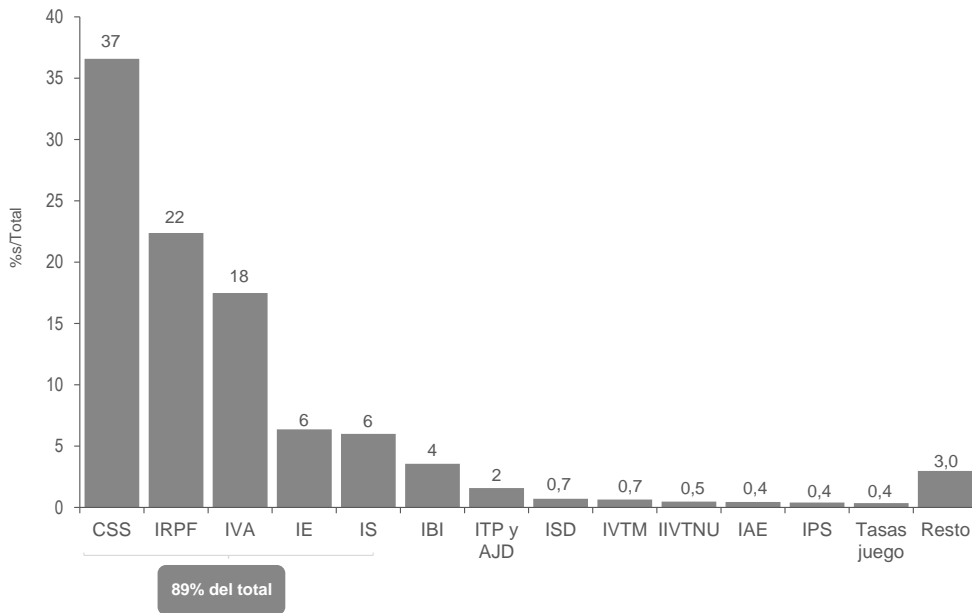
(7)

Evolución de la estructura impositiva en España. 1965-2013



(8)

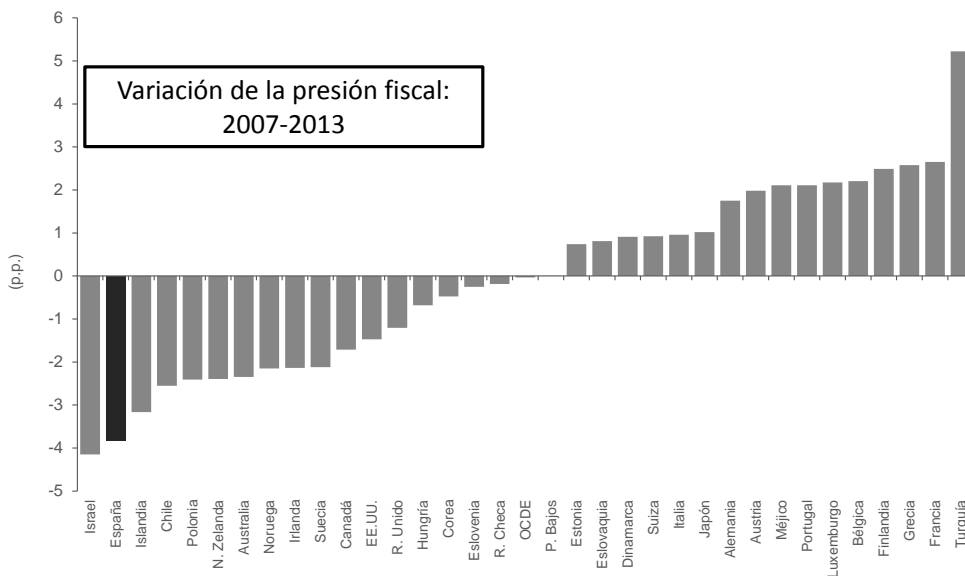
Principales categorías de ingresos fiscales. España. 2013



Fuente: INE.

(10)

El impacto de la crisis económica y financiera en la presión fiscal



Fuente: OCDE.

(11)

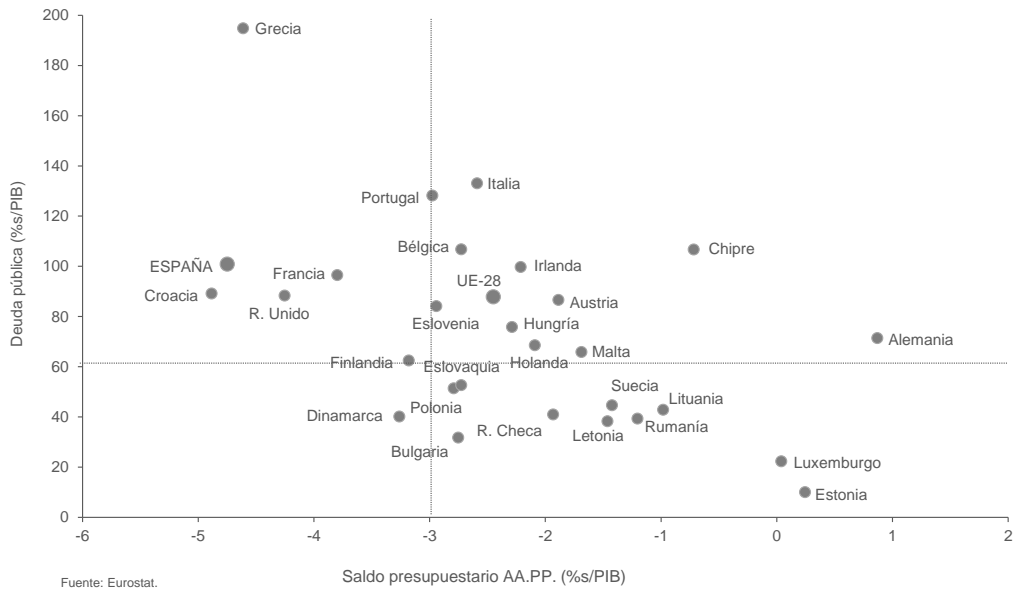
Medidas fiscales en países de la OCDE, 2010-2013

Impuesto	IRPF		IS		IVA		Cotizaciones sociales		Accisas		Impuestos sobre la riqueza	
	Tipo	Base	Tipo	Base	Tipo	Base	Tipo	Base	Tipo	Base	Tipo	Base
Alemania		↓					↓		↑			
Australia		↑		↓				↓				
Austria		↑		↑		↑		↑				↑
Bélgica	↑	↑					↑					↑
Canadá	↑	↑	↓						↑			
Corea	↑	↑	↑									
Dinamarca	↑	↑		↑		↑			↓	↑		
Eslovaquia	↑	↑			↑			↑		↑		
Eslovenia	↑		↓									
España	↑	↑		↑	↑	↑			↑			↑
EE.UU.	↑	↑					↑					
Finlandia	↑	↑	↓		↑				↑			
Francia	↑	↑	↑		↑	↑	↑		↑			
Grecia	↑	↑	↑		↑	↑	↑					↑
Irlanda	↑	↑	↑						↑			
Irlanda	↑	↑	↓		↑	↓		↑				↑
Israel	↑	↑	↓		↑		↑		↑			
Italia	↑		↓	↓	↑				↑			↑
Japón			↓									
Noruega					↑				↑			↑
N. Zelanda	↓		↓		↑				↑			
P. Bajos	↑	↓	↓		↑				↑			↓
Portugal	↑	↑	↑		↑	↑			↑			↑
R. Checa	↑	↑	↑		↑		↓		↑			
R. Unido	↓	↑	↓	↓	↑		↑		↑			↑
Suecia		↓	↓						↑			
Suiza		↓			↑							

Fuente: FMI.

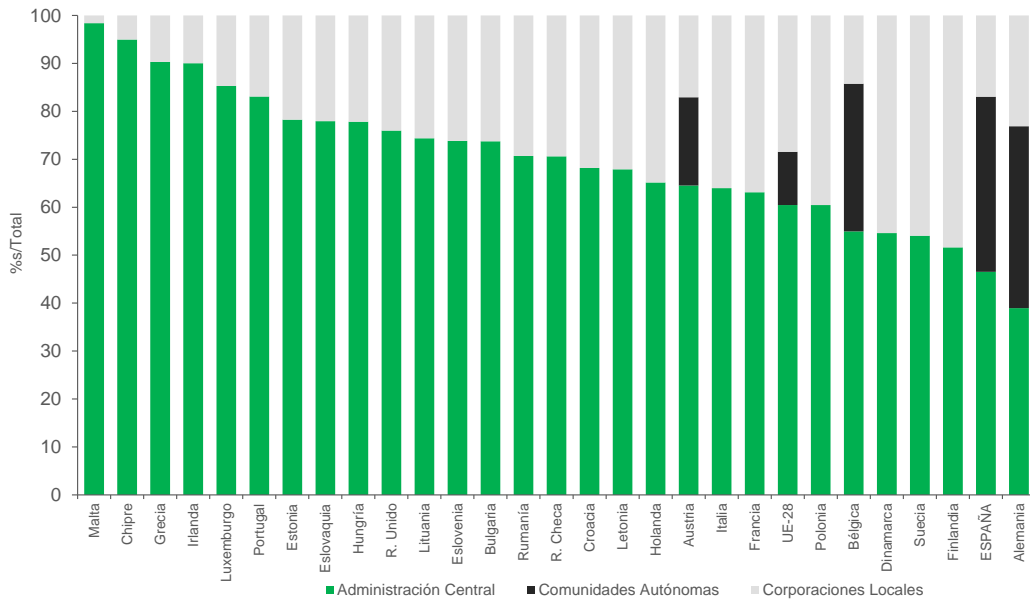
(12)

Unión Europea. Saldo presupuestario y Deuda AA.PP. 2015 (previsión)



(13)

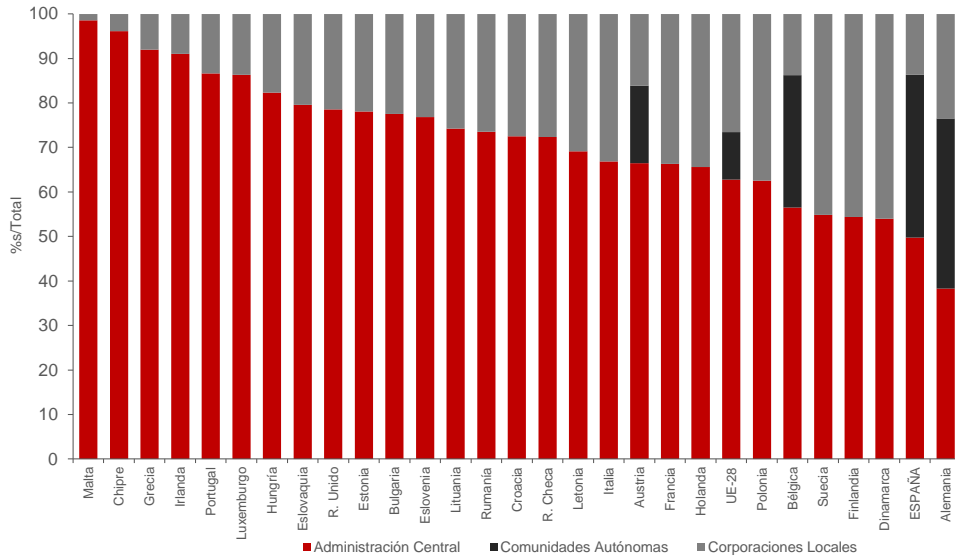
Distribución de los ingresos públicos por subsectores de AA.PP. UE-28. 2014



Fuente: Eurostat.

(14)

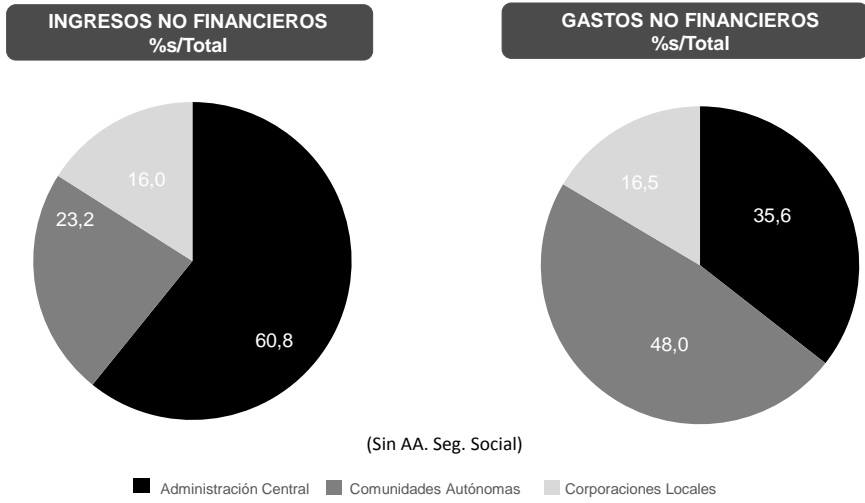
Distribución de los gastos públicos por subsectores de AA.PP. UE-28. 2014



Fuente: Eurostat.

(15)

Distribución de los ingresos y gastos públicos por subsectores de AA.PP. españolas. 2014



Fuente: IGAE.

(16)

Principios impositivos

EL "CATECISMO" DE F. NEUMARK

PRESUPUESTARIOS FISCALES

1. SUFICIENCIA
2. CAPACIDAD DE ADAPTACIÓN

POLÍTICO-SOCIALES

3. GENERALIDAD
4. IGUALDAD
5. CAPACIDAD DE PAGO PERSONAL (PROPORCIONALIDAD)
6. REDISTRIBUCIÓN

POLÍTICO-ECONÓMICOS

7. NO DIRIGISMO FISCAL
8. RESPETO A LA LIBERTAD ECONÓMICA
9. NEUTRALIDAD RESPECTO A LA COMPETENCIA
10. FLEXIBILIDAD ACTIVA
11. FLEXIBILIDAD PASIVA
12. ESTIMULAR EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

JURÍDICO-TRIBUTARIOS Y TÉCNICO-TRIBUTARIOS

13. CONGRUENCIA Y SISTEMATIZACIÓN
14. TRANSPARENCIA FISCAL
15. FACTIBILIDAD
16. CONTINUIDAD DE LAS NORMAS FISCALES
17. ECONOMICIDAD
18. COMODIDAD

(17)

Principios impositivos: “Consenso de mínimos” (inicio años 2000)

1. INTEGRACIÓN EN EL CONJUNTO DE LA ACCIÓN PRESUPUESTARIA
2. INTERPRETACIÓN EN PROCESOS DE REFORMAS GRADUALES
3. SUFICIENCIA BASADA EN UNA MULTIPLICIDAD IMPOSITIVA
4. ÉNFASIS EN LA EFICIENCIA Y LA NEUTRALIDAD
5. GENERALIDAD COMO PILAR DE LA EQUIDAD
6. HEGEMONÍA DEL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD DE PAGO, PERO REVITALIZACIÓN DEL PRINCIPIO DEL BENEFICIO
7. RELEVANCIA DE LA EQUIDAD HORIZONTAL
8. ACEPTACIÓN DE UNA PROGRESIVIDAD MODERADA, BASADA MÁS EN MÍNIMOS EXENTOS QUE EN ELEVADOS TIPOS IMPOSITIVOS MARGINALES
9. CESIÓN DE LA FUNCIÓN REDISTRIBUTIVA A LA VERTIENTE DEL GASTO SOCIAL
10. MANTENIMIENTO DE LA FLEXIBILIDAD IMPOSITIVA
11. INTENSIFICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SIMPLIFICACIÓN
12. GESTIÓN IMPOSITIVA EFICIENTE
13. SISTEMATIZACIÓN COHERENTE EN EL REPARTO DE FUENTES ENTRE DIFERENTES NIVELES DE GOBIERNO
14. MAYORES COORDINACIÓN Y COOPERACIÓN FISCALES INTERNACIONALES
15. MANTENIMIENTO DEL RESTO DE PRINCIPIOS TÉCNICO-TRIBUTARIOS

Fuente: Valle, V. (2011)

(18)

Informe Mirrlees : el enfoque económico del diseño impositivo



(19)

Principios de la imposición: requerimientos básicos

EL DISEÑO DE UN SISTEMA TRIBUTARIO IDEAL A TRAVÉS DE LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN ⇒ REQUERIMIENTOS EN VARIOS PLANOS:

1. JUSTICIA ⇒ EQUIDAD
 2. ECONOMÍA ⇒ EFICIENCIA
 3. SOSTENIBILIDAD DE LAS FINANZAS PÚBLICAS ⇒ SUFICIENCIA
 4. APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS ⇒ EFICACIA
 - CONGRUENCIA Y SISTEMATIZACIÓN
 - TRANSPARENCIA
 - FACTIBILIDAD
 - CONTINUIDAD
 - ECONOMICIDAD
 - INTERNACIONALIZACIÓN
 - COMPETITIVIDAD
- CALIDAD DE LA IMPOSICIÓN**

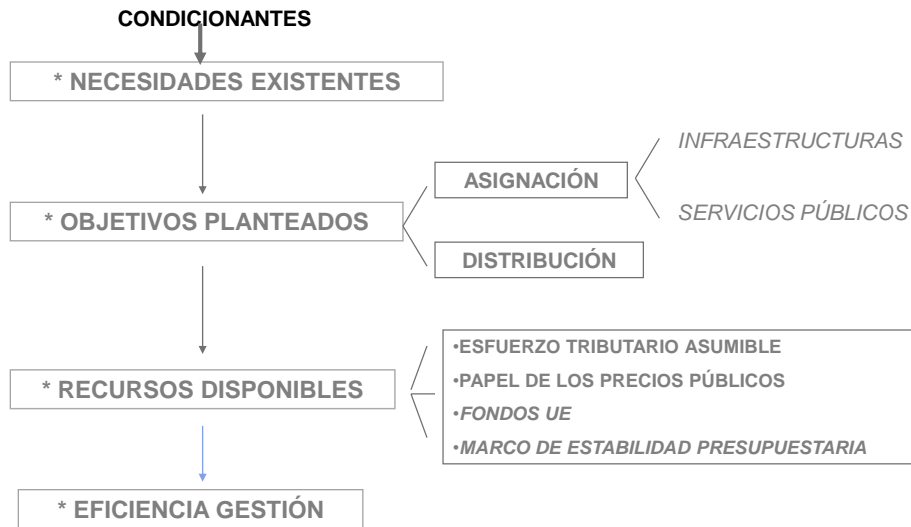
(20)

Principales “vectores” de las tendencias recientes de reforma fiscal en los países de la OCDE

1. PERCEPCIÓN DE LA NECESIDAD DE CREAR UN MARCO FISCAL FAVORABLE A:
 - INVERSIÓN
 - ASUNCIÓN DE RIESGO
 - INNOVACIÓN
 - EMPRENDIMIENTO
 - OFERTA DE TRABAJO
- ➔ SISTEMA FISCAL “AMIGABLE PARA EL CRECIMIENTO ECONÓMICO” (“GROWTH-FRIENDLY”)
2. GLOBALIZACIÓN
3. COMPETENCIA FISCAL
4. MANTENIMIENTO DE LA CONFIANZA EN EL SISTEMA FISCAL:
 - EQUIDAD
 - SIMPLICIDAD
 - TRANSPARENCIA
5. SITUACIÓN DE LAS FINANZAS PÚBLICAS
6. ELIMINACIÓN DE SESGOS HACIA EL ENDEUDAMIENTO
7. TRATAMIENTO DE LA VIVIENDA
8. REVISIÓN DE LOS GASTOS FISCALES
9. CORRECCIÓN DE PROBLEMAS MEDIOAMBIENTALES
10. DIMENSIÓN INTERNACIONAL: COOPERACIÓN E IGUALACIÓN DE REGLAS DE JUEGO
11. MEJORA DE LA GOBERNANZA FISCAL:
 - REDUCCIÓN DEL DESFASE DE CUMPLIMIENTO
 - DISMINUCIÓN DE COSTES ADMINISTRATIVOS Y DE CUMPLIMIENTO
 - LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL (PARAISOS FISCALES, PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y COMPETENCIA INJUSTA)
12. CONTRIBUCIÓN A LA DISMINUCIÓN DE LA DESIGUALDAD

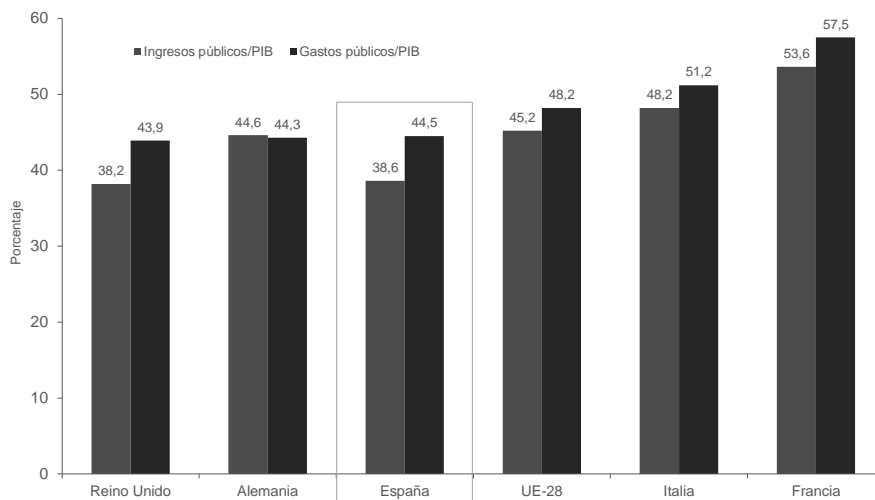
(21)

¿Es adecuado el tamaño alcanzado por el Sector Público en España?



(22)

Ingresos y gastos públicos no financieros. 2014. Porcentaje sobre PIB

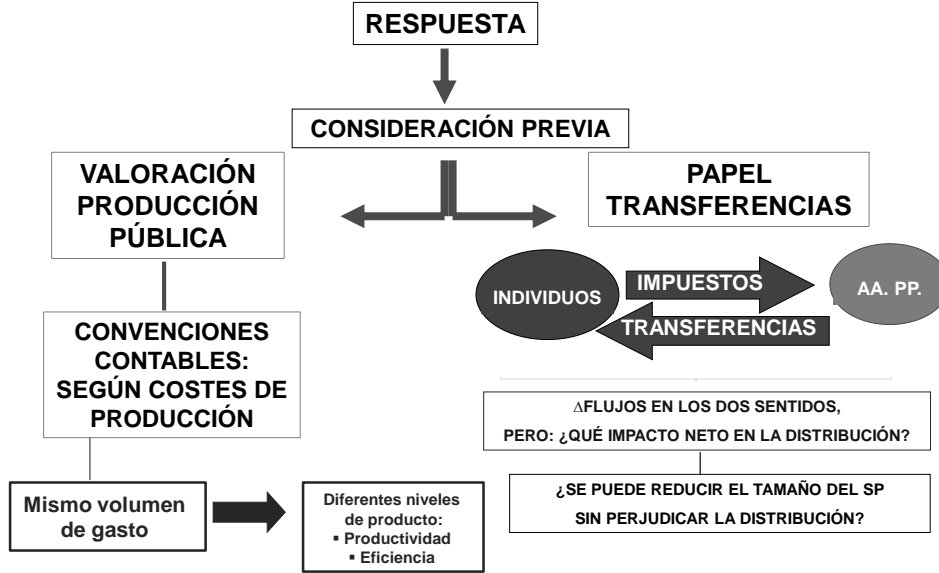


Fuente: Eurostat.

NIVEL GP = ALEMANIA
NIVEL IP < ALEMANIA

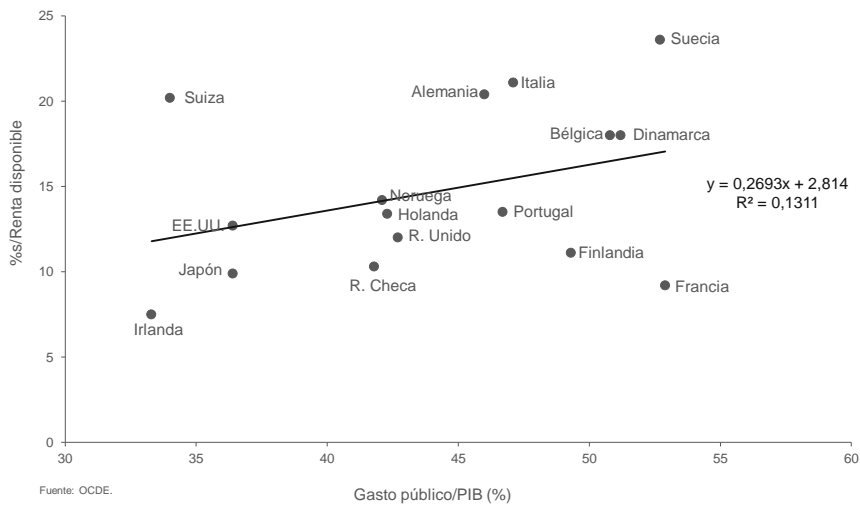
(23)

¿ Es adecuado el tamaño alcanzado por el Sector Público en España ?



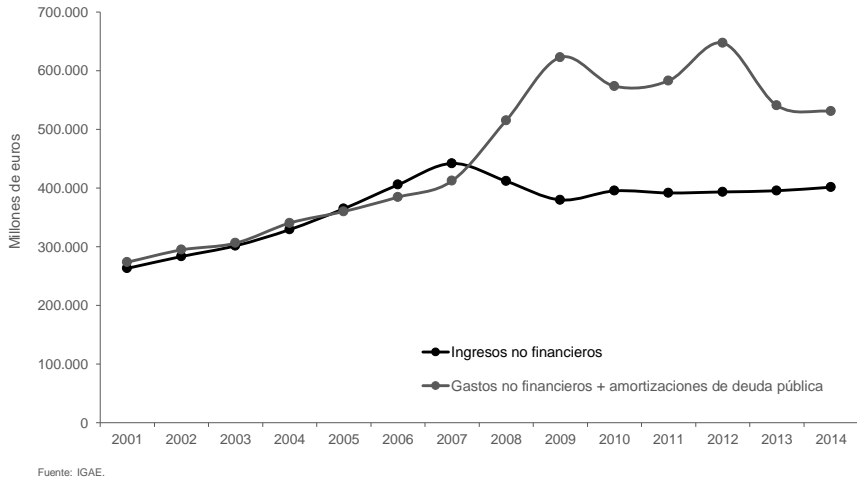
(24)

Solapamiento de impuestos y transferencias en los países de la OCDE. Mediados años 2000



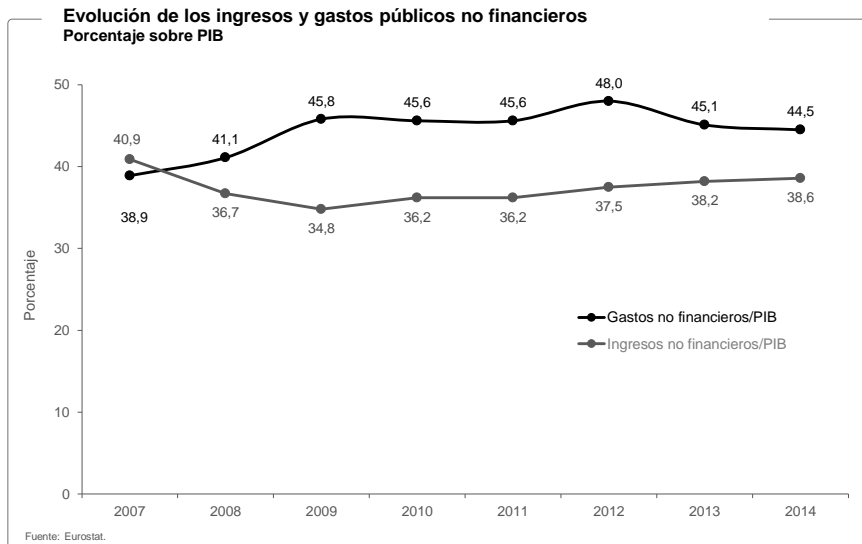
(25)

Evolución de los ingresos y de los gastos no financieros más amortizaciones de deuda pública



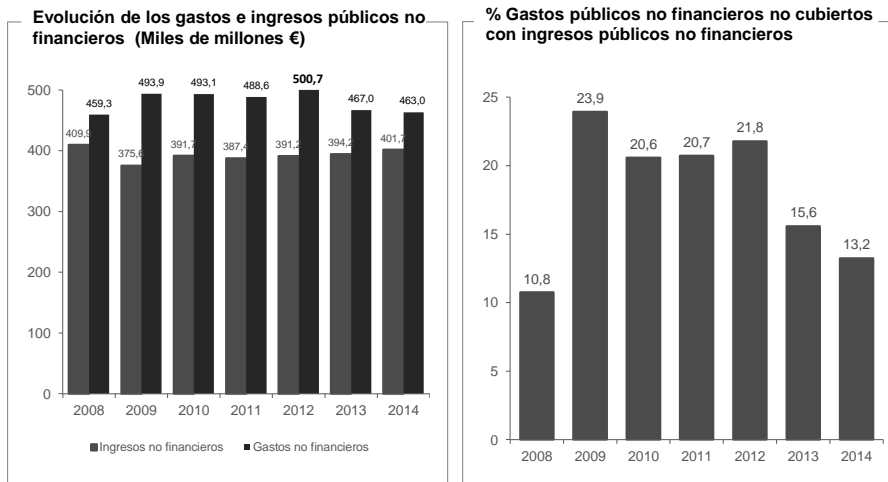
(26)

Situación de las finanzas públicas en España



(27)

Situación de las finanzas públicas en España



Fuente: Eurostat.

(28)

Ratio de presión fiscal. Determinantes

NORMATIVA	<ul style="list-style-type: none"> - Bases imponibles potenciales - Tipos de gravamen - Beneficios fiscales
REACCIÓN AGENTES ECONÓMICOS	<ul style="list-style-type: none"> - Bases reales gravables
EFICACIA RECAUDATORIA	<ul style="list-style-type: none"> - Niveles de fraude fiscal - Mecanismos de control, inspección y sanción
CICLO ECONÓMICO	<ul style="list-style-type: none"> - Influencia ciclo económico - Elasticidad de la recaudación/PIB

(29)

Sistema fiscal español: delimitación de hechos impositivos

Categorías de impuestos	Figuras impositivas	Hecho imponible
Impuestos sobre la producción y las importaciones	IVA	- Entregas de bienes y prestaciones de servicios - Adquisiciones intracomunitarias - Importaciones
	ITP y AJD	Transmisiones patrimoniales onerosas Operaciones societarias Actos jurídicos documentados
	RA	Comercio exterior
	IIEE Fabricación	Producción de bienes y servicios específicos
	IEMDT	Matriculación de vehículos y otros medios de transporte
	IVMDH	Ventas minoristas de determinados hidrocarburos
	IPS	Operaciones de seguros y capitalización
	TJ	Realización de juegos de azar
	ICIO	Realización de construcciones, instalaciones y obras
	IAE	Ejercicio de una actividad económica
Impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio	IRPF	Renta de las personas físicas
	IRNR	Renta de los no residentes
	IS	Beneficio de las personas jurídicas
	IP	Valor del patrimonio neto de las personas físicas
	IBI	Propiedad de bienes inmuebles
	IVTM	Titularidad de vehículos de tracción mecánica
Impuestos sobre el capital	ISD	Adquisiciones gratuitas de riquezas por las personas físicas
	IIVTNU	Realización de plusvalías de terrenos urbanos
Cotizaciones sociales	CC.SS.	Retribuciones salariales
Diversas categorías	IMPUESTOS AUTONÓMICOS	Heterogeneidad

¿HAY "TAX HANDLES" DISPONIBLES?

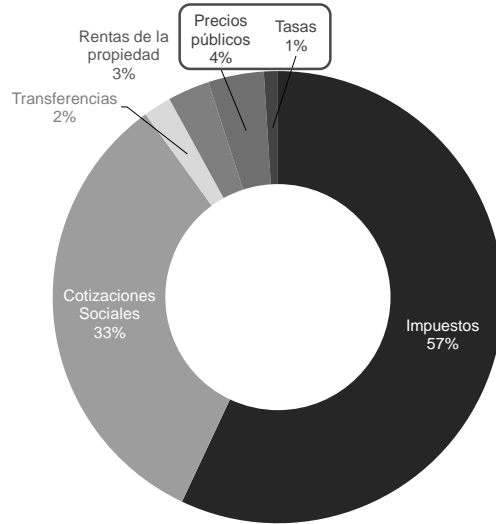
(30)

Principales opciones fiscales

ÁMBITO/CATEGORÍA	FIGURAS IMPOSITIVAS/REFORMAS
RENTA	- IRPF: - EXTENSIVO - DUAL - LINEAL - NEGATIVO - TIPO MÁXIMO ÓPTIMO - INDICIACIÓN DE TIPOS A LA DESIGUALDAD - SUPRESIÓN DEL IRPF
BENEFICIOS	- IS: - ACE - CBIT - CASH-FLOW - IS: DECLARACIÓN UNITARIA "MUNDIAL" PARA MULTINACIONALES
CONSUMO	- IMPUESTO SOBRE EL GASTO PERSONAL - IVA: TRATAMIENTO UNIFORME DEL CONSUMO - VARIANTES DEL IVA: CVAT, VIVAT
EMPLEO	- "DEVALUACIÓN FISCAL": ↓ CSS vs. ↑ IVA
RIQUEZA	- TIPO IMPOSITIVO "ÓPTIMO" EN ISD - ↑ FISCALIDAD s/ PROPIEDAD INMOBILIARIA - IMPUESTO GLOBAL PROGRESIVO SOBRE EL PATRIMONIO - LEVA SOBRE EL CAPITAL
MEDIO AMBIENTE	- IMPUESTOS "VERDES" - AJUSTE DE LA CARGA TRIBUTARIA AL IMPACTO CONTAMINADOR
TURISMO	- IMPUESTO s/ESTANCIAS TURÍSTICAS
SISTEMA FINANCIERO	- IMPUESTO SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS - IMPUESTOS SOBRE: DEPÓSITOS/DEUDA/BALANCES BANCARIOS - IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES FINANCIERAS
NUEVAS TECNOLOGÍAS	- GRAVAMEN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO - IMPUESTO SOBRE MENSAJES DE TELEFONÍA MÓVIL - IMPUESTO SOBRE CORREOS ELECTRÓNICOS
SALUD	- "FAT TAX" - ↑ TRIBUTACIÓN s/BEBIDAS ALCOHÓLICAS

(31)

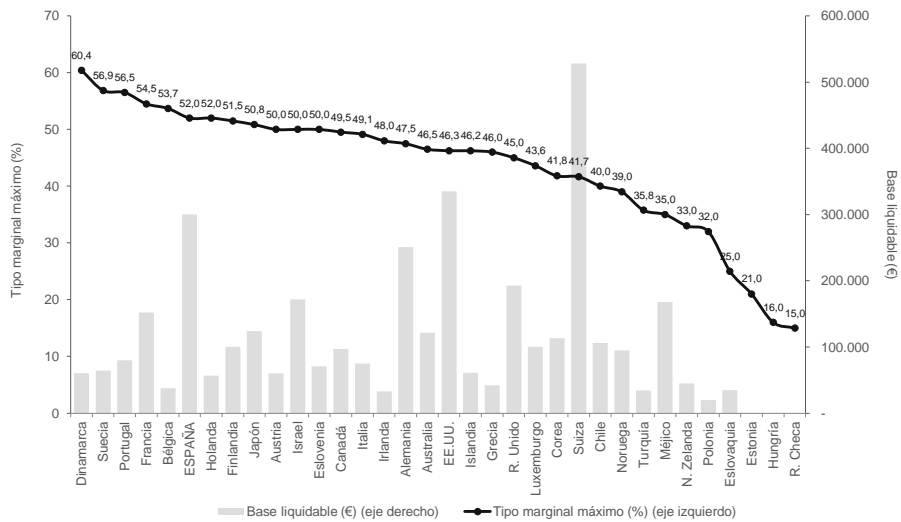
ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS NO FINANCIEROS DE LAS AA.PP. ESPAÑA. 2013



Fuente: INE.

(32)

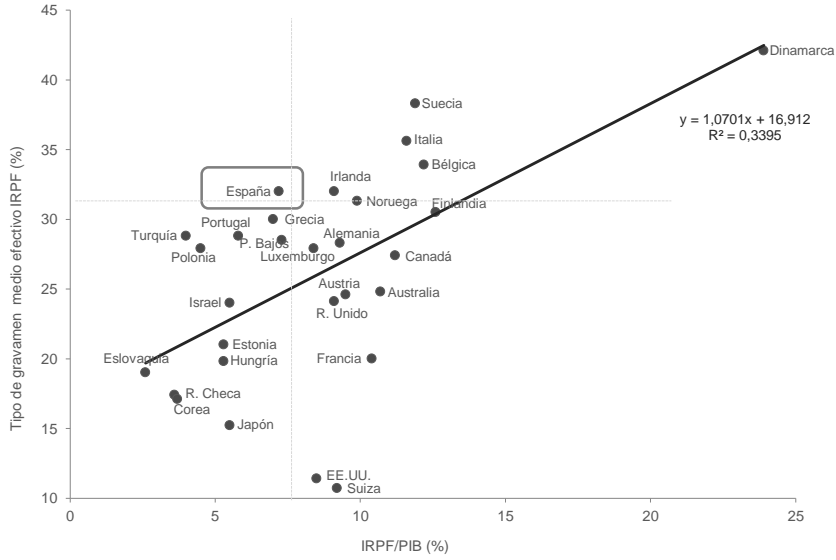
IRPF. Tipos marginales máximos y base liquidable a partir de la que se aplica. 2014



Fuente: OCDE.

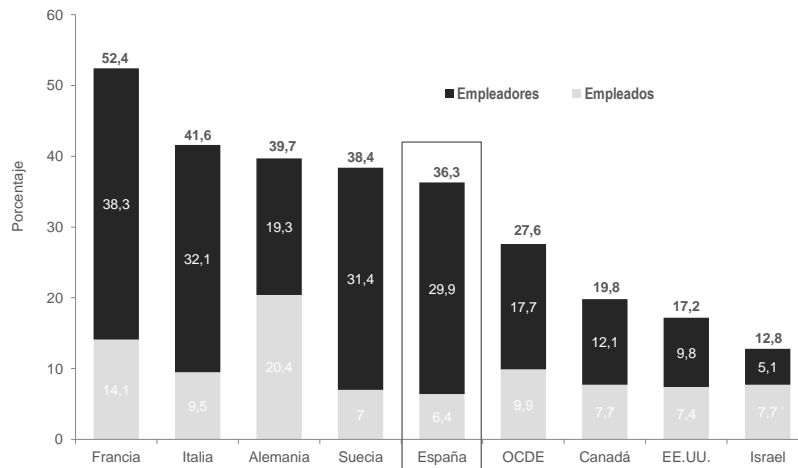
(33)

Ratio IRPF/PIB y tipo de gravamen medio efectivo IRPF para una base liquidable de 100.000 \$ en los países de la OCDE. 2012 (Porcentajes)



(34)

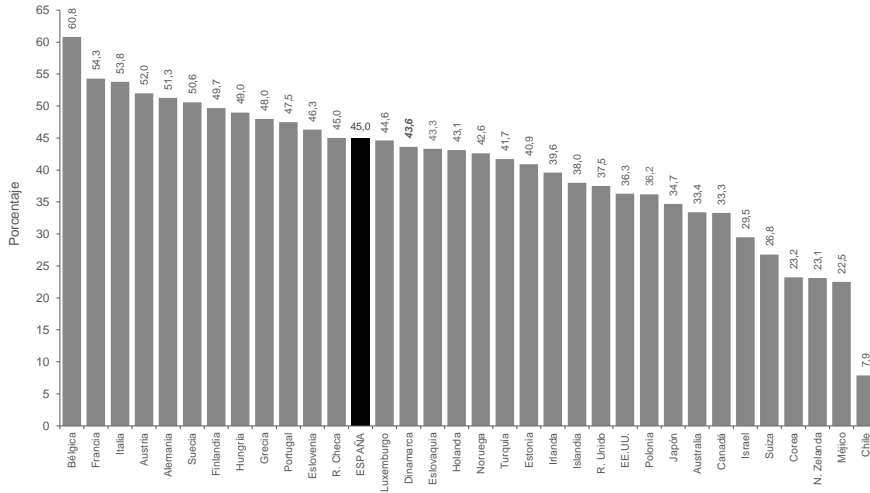
Tipos de cotización por cotizaciones sociales 2014 (% s/salario bruto)



Fuente: OCDE.

(35)

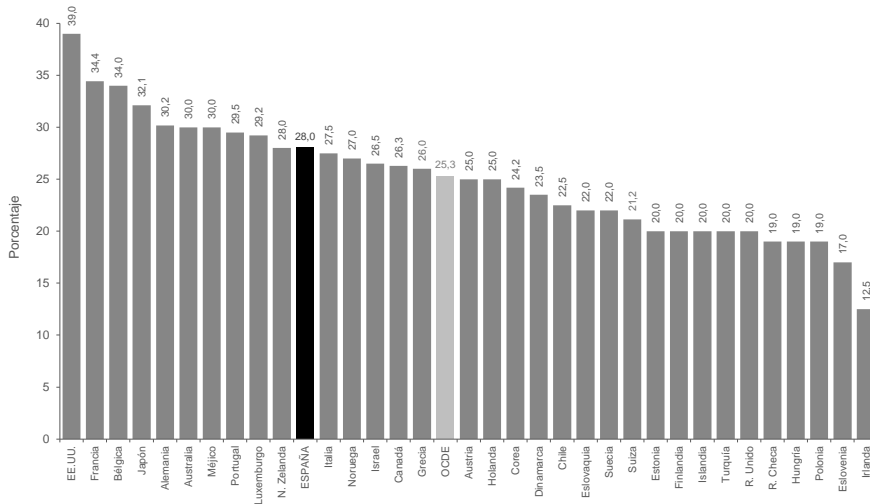
IRPF y Cotizaciones Sociales. Porcentaje del coste laboral empresarial (167% salario medio). 2014



Fuente: OCDE.

(36)

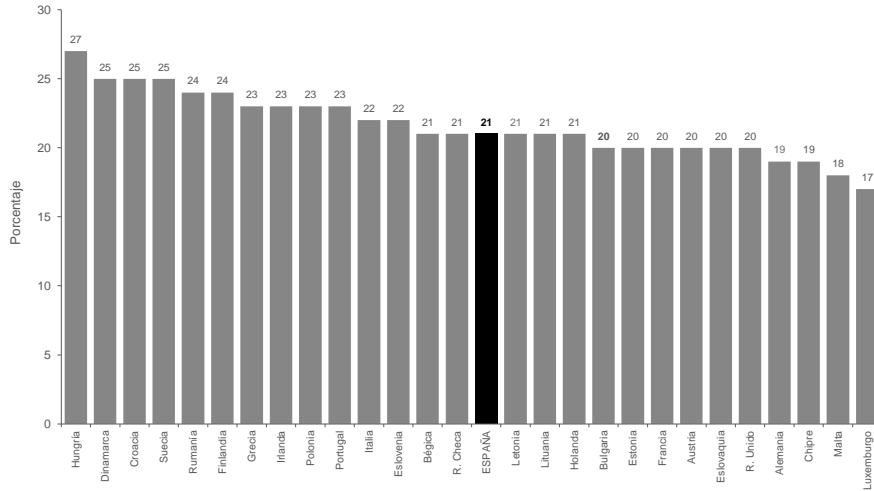
Impuesto sobre Sociedades. Tipos impositivos nominales. OCDE. 2015



Fuente: OCDE.

(37)

IVA. Tipos generales de gravamen. 2015



Fuente: Comisión Europea.

(38)

Medidas impositivas a raíz de la crisis. 2011-2014

IRPF					IS	
Tarifa base liquidable general					IVA	
Base liquidable (€)	Tipo de gravamen 2011 (%)	Gravamen complementario (%)	Tipo de gravamen 2012-14 (%)	Tipo de gravamen Andalucía 2014 (%)	- Δ tipos de gravamen general (18 al 21%) y reducido (8 al 10%)	
Hasta 17.707	24	0,75	24,75	24,75	- Reclasificación de bienes y servicios sujetos a tipo de gravamen general	
17.707-33.007	28	2	30	30		
33.000-53.400	37	3	40	40		
53.407-60.000	43	4	47	47		
60.000-120.000	43	4	47	49		
120.000-175.000	44	5	49	53		
175.000-300.000	45	6	51	55		
300.000 en adelante	45	7	52	56		

Tarifa base liquidable del ahorro					IBI	
Base liquidable (€)	Tipo de gravamen 2011 (%)	Gravamen complementario (%)	Tipo de gravamen 2012-14 (%)	Tipo de gravamen Andalucía 2014 (%)	- Δ tipos de gravamen	
Hasta 6.000	19	2	21	21	- Aplicación coeficientes actualización VC	
6.000-24.000	21	4	25	25		
24.000 en adelante	21	6	27	27		

IP		Cotizaciones Sociales	
- Reactivación aplicación Impuesto		- Δ Bases de cotización	
		- Bonificación jóvenes desempleados	

Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

→ Δ RATIO PF AJUSTADA CÍCLICAMENTE: 5,3 p.p. PIB

(39)

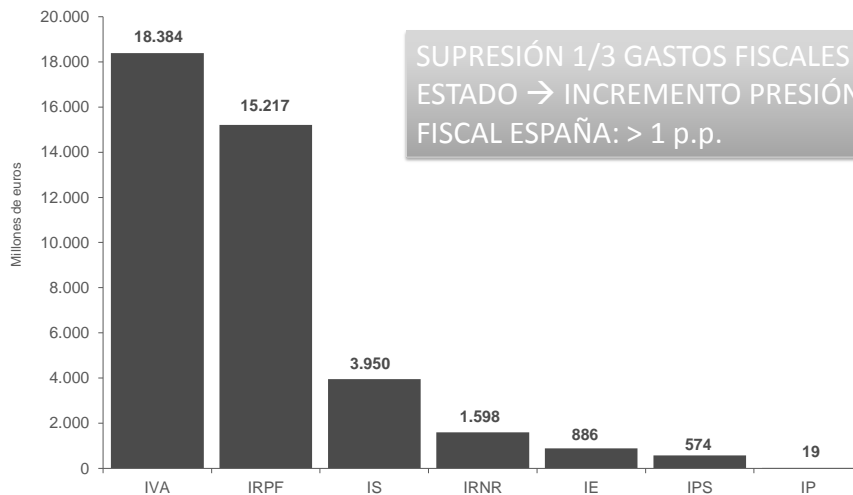
Evolución de los gastos fiscales del Estado respecto a los ingresos presupuestados



Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

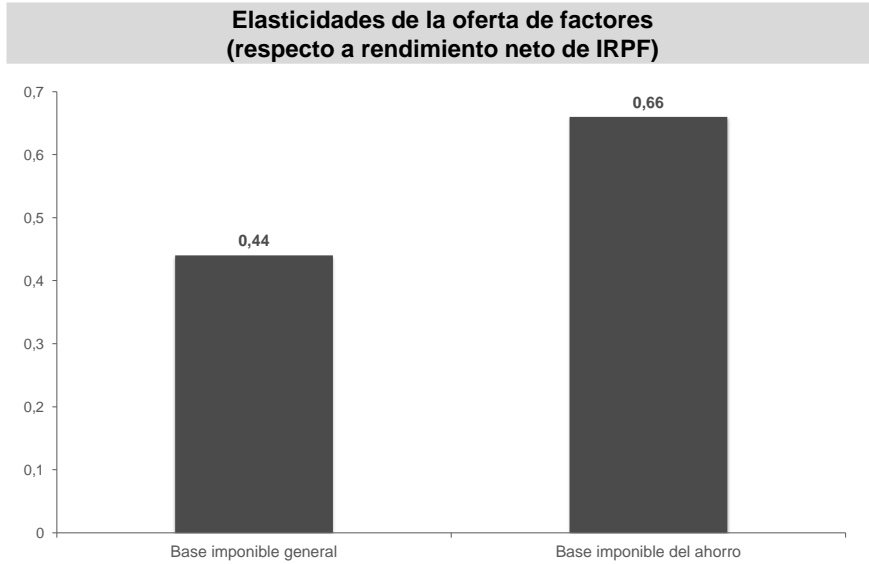
(40)

Distribución de los beneficios fiscales por impuestos. 2015



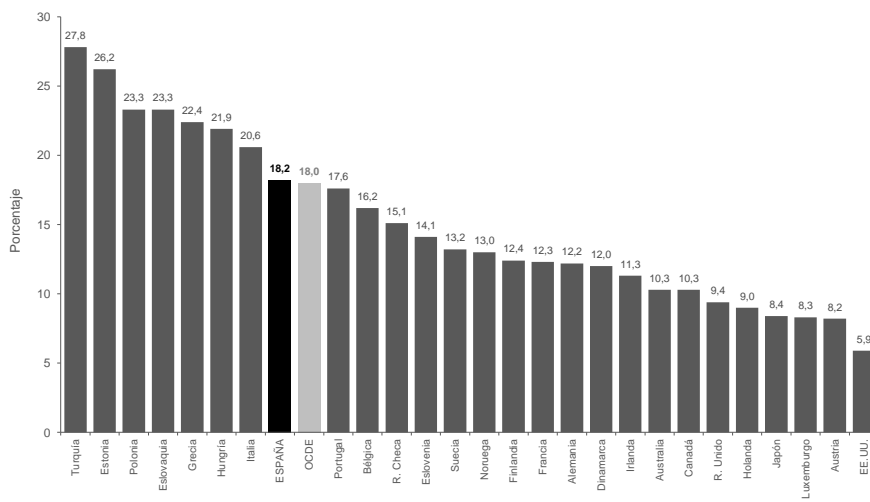
Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

(41)



(42)

**Estimación del peso de la economía sumergida en los países de la OCDE. 2015.
Porcentaje sobre PIB oficial**



(43)

Economía sumergida y recaudación. 2014

PIB precios de mercado: 1.042.000 millones €

Economía sumergida: 20% PIB ⇒ 208.400 millones €

¿Presión Fiscal aplicable?: 15%-34% PIB

Pérdida de recaudación estimada con 20%: 41.680 millones € (4% PIB)

Fuente: INE y elaboración propia.

(44)

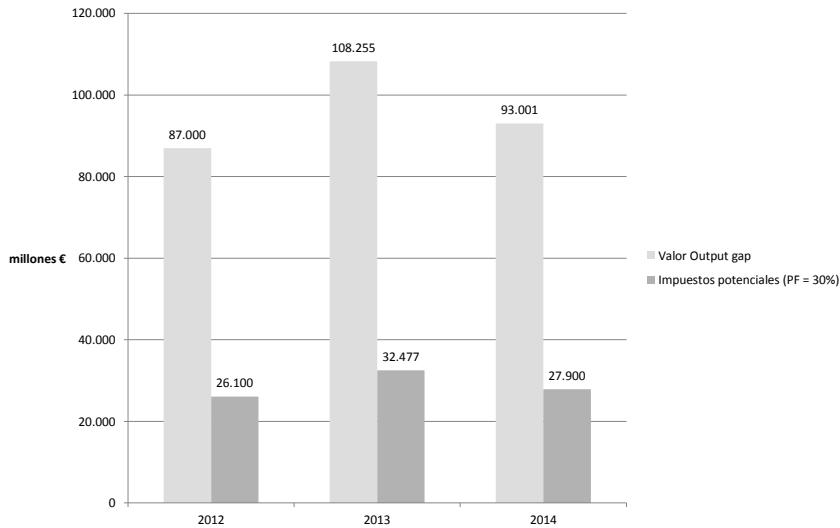
Saldo presupuestario y ciclo económico en España. %s/PIB

	2012	2013	2014
Ingresos	37,2	37,5	37,9
Ingresos impositivos	21,1	21,5	21,9
Cotizaciones sociales	12,4	12,2	12,3
Gastos	47,8	44,3	43,6
Capacidad/Necesidad de Financiación	-10,6	-6,8	-5,8
Output gap	-7,7	-9,5	-8,2
Saldo cíclico	-3,7	-4,6	-4,5
Saldo estructural	-6,9	-2,2	-1,3

Fuente: Programas de Estabilidad Reino de España (varios años).

(45)

Output gap e ingresos fiscales



(46)

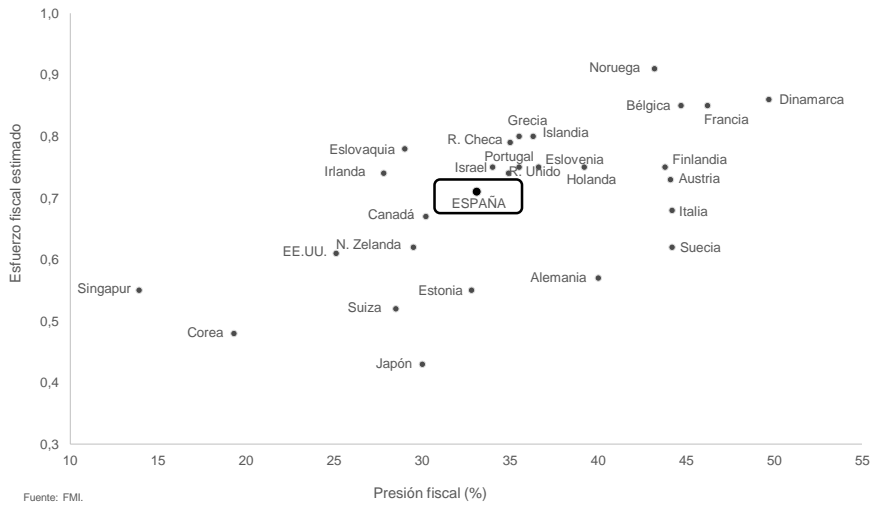
Saldo presupuestario estructural e ingresos fiscales. %s/PIB. 2014

38,6	+Ingresos públicos
34,1	• Ingresos fiscales
44,5	- Gastos públicos
-5,9	= Saldo presupuestario observado
	+/- Ajustes por ciclo:
-0,1	+ Ingresos
-3,6	- Gastos
-2,2	= Saldo presupuestario estructural

Fuente: INE y Comisión Europea.

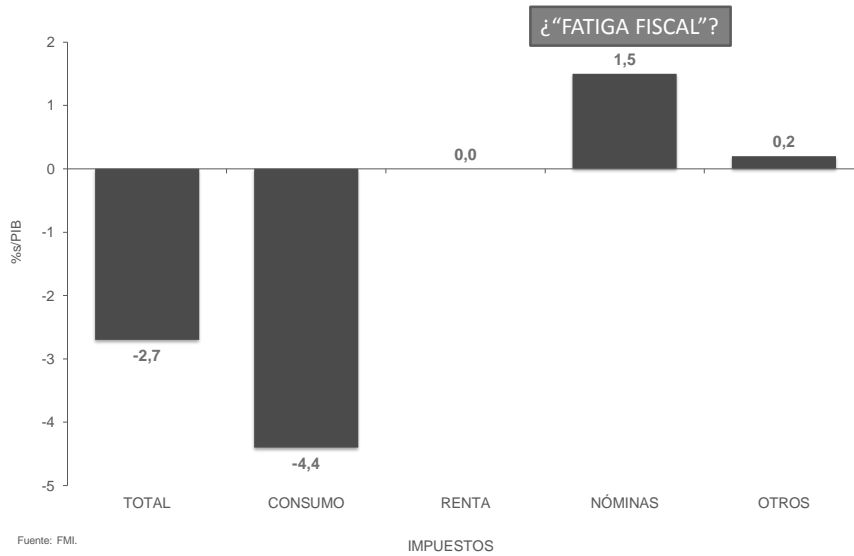
(47)

Esfuerzo fiscal estimado. 2012



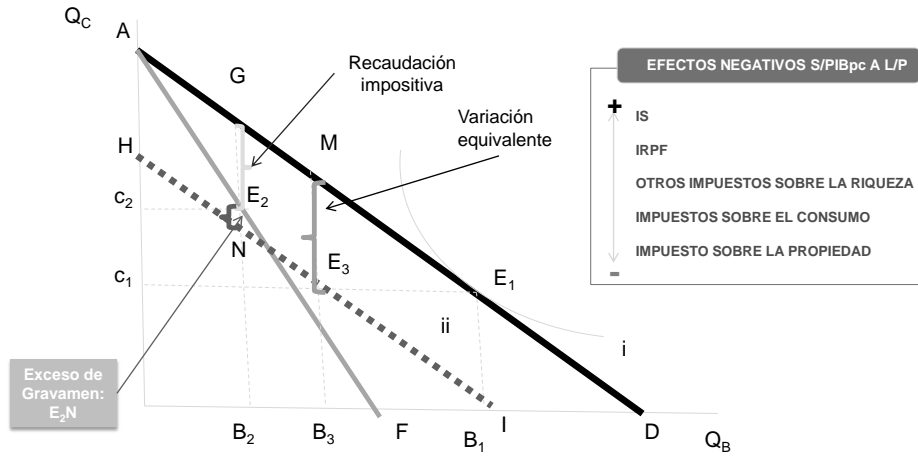
(48)

Gaps de ingresos fiscales en España. Estimaciones del FMI



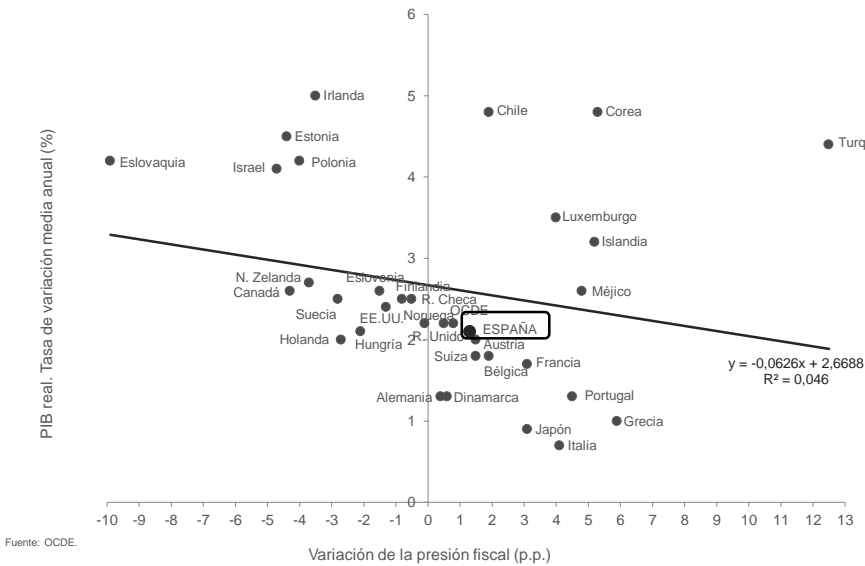
(49)

El ideal teórico de los impuestos neutrales como término de comparación



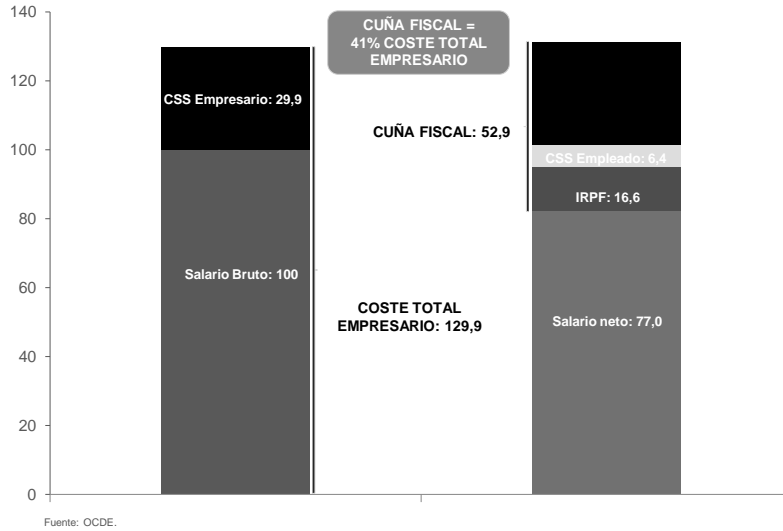
(50)

Variación de la presión fiscal y crecimiento económico en los países de la OCDE. 1995-2013



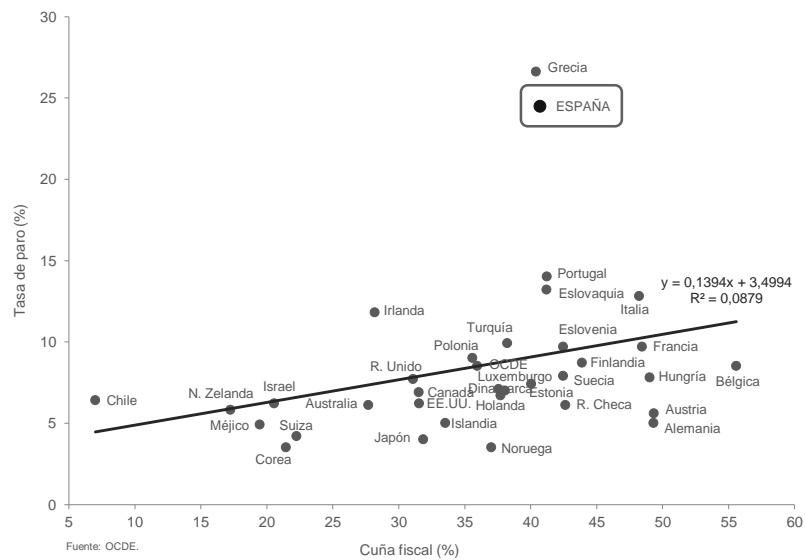
(51)

Cuña fiscal del trabajo en España. 2014 (salario medio)



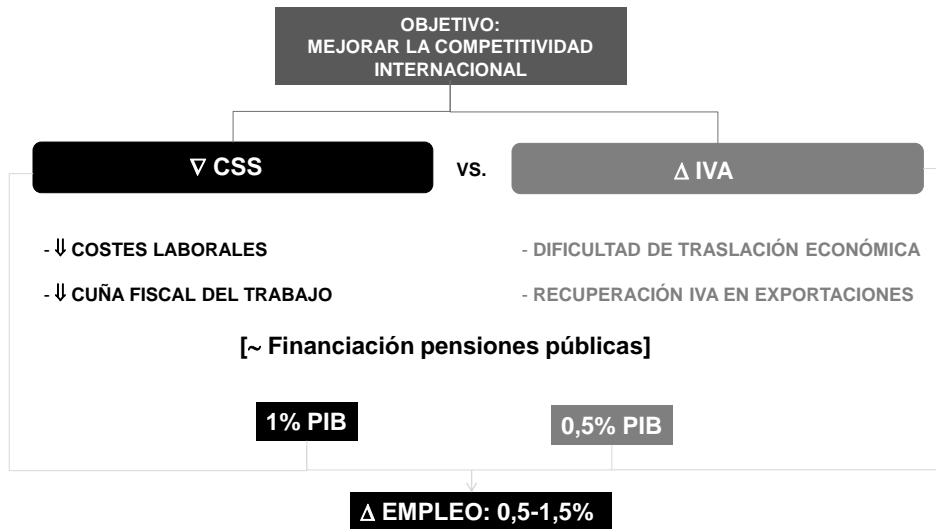
(52)

Relación entre la cuña fiscal del trabajo y la tasa de paro en los países de la OCDE. 2014



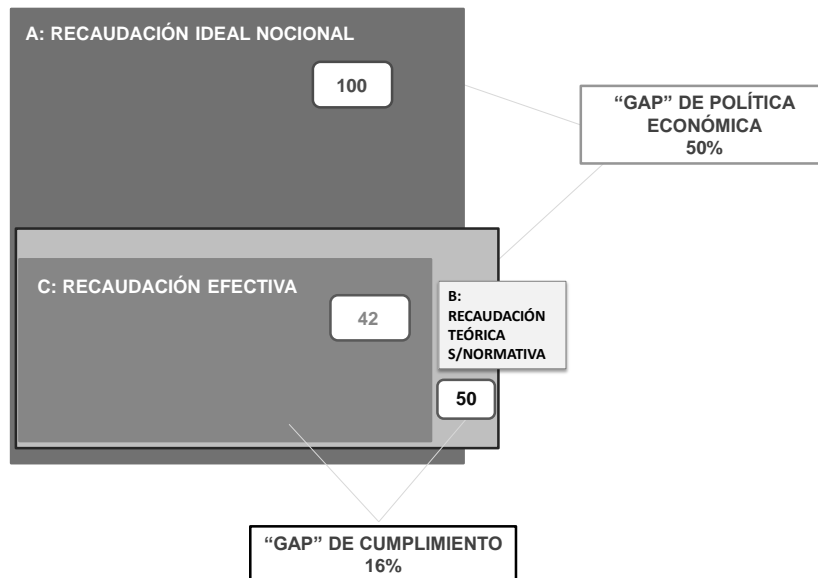
(53)

“Devaluación fiscal”



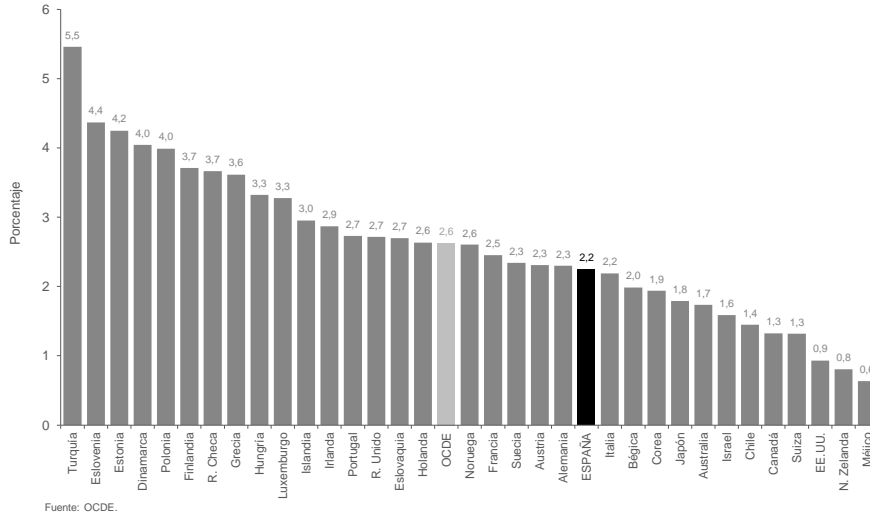
(54)

Los “gaps” del IVA en España



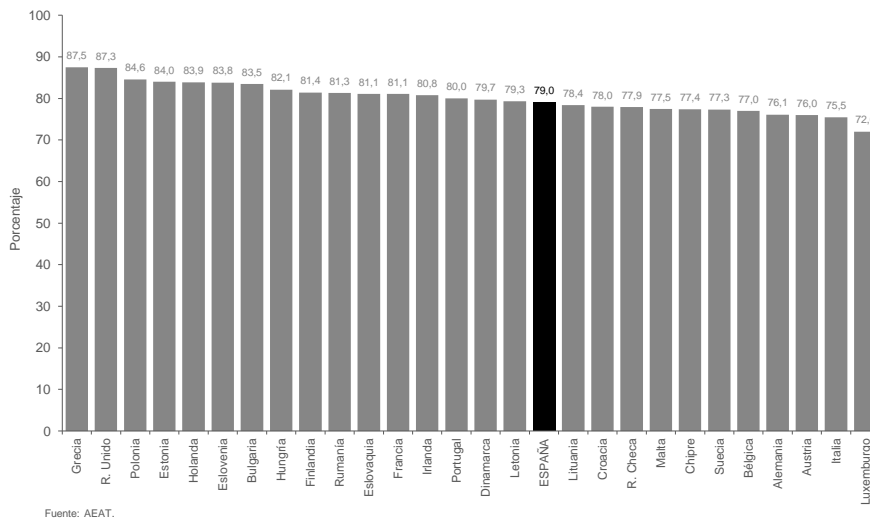
(55)

Impuestos especiales en los países de la OCDE. 2013. Porcentaje sobre PIB



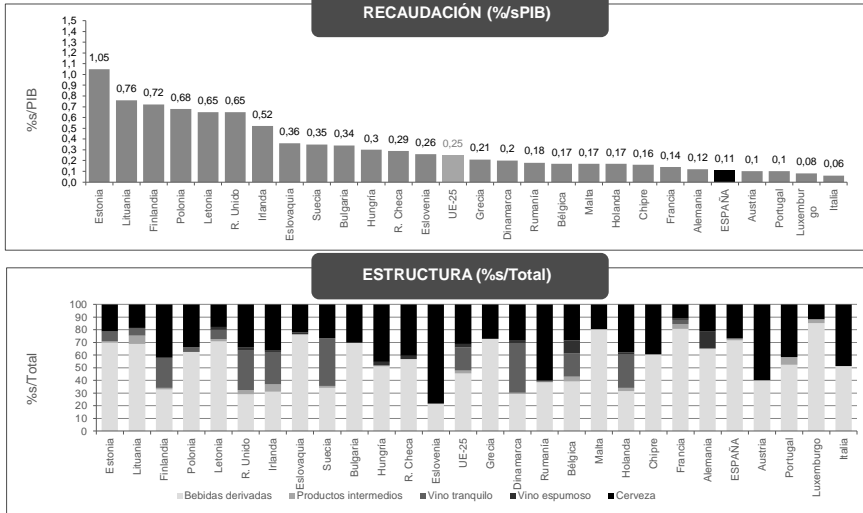
(56)

Carga fiscal de los cigarrillos sobre precio venta al público. 2013



(57)

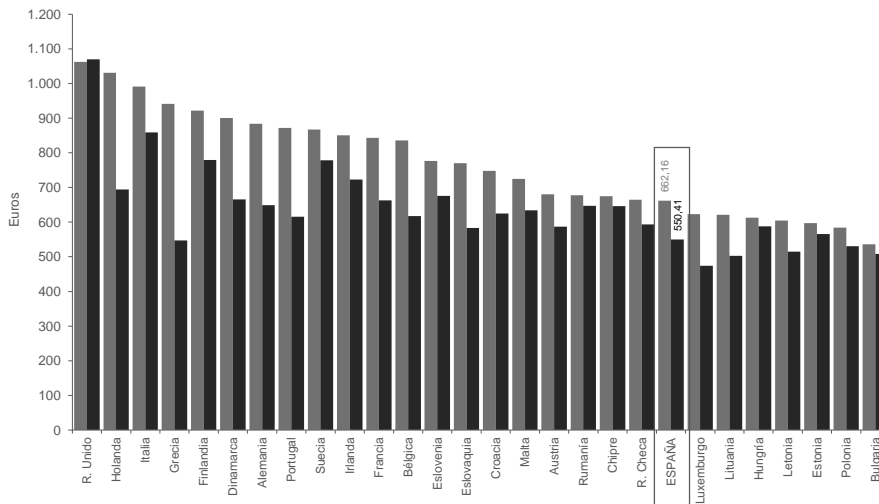
Impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas. Unión Europea. 2012



Fuente: AEAT.

(58)

Gasolina vs. Gasoil. Importe impuestos indirectos por 1.000 litros. UE. 2015



Fuente: Comisión Europea.

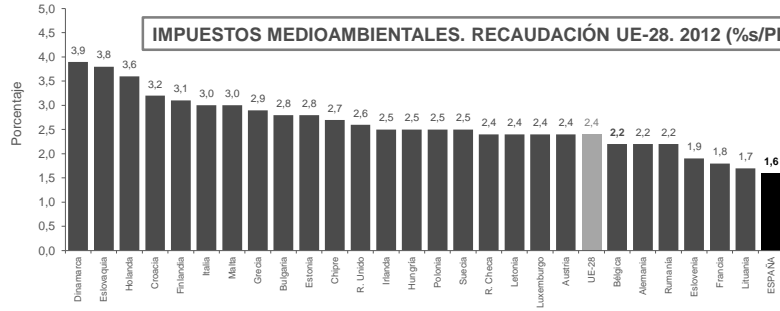
(59)

Impuestos medioambientales

- IMPUESTOS "VERDES"

- VENTAJAS: ∇ CONTAMINACIÓN
 Δ RECAUDACIÓN
 ∇ OTROS IMPUESTOS DISTORSIONANTES } DOBLE DIVIDENDO

- IMPUESTOS SOBRE ENERGÍA: AJUSTE DE LA CARGA TRIBUTARIA AL IMPACTO CONTAMINANTE



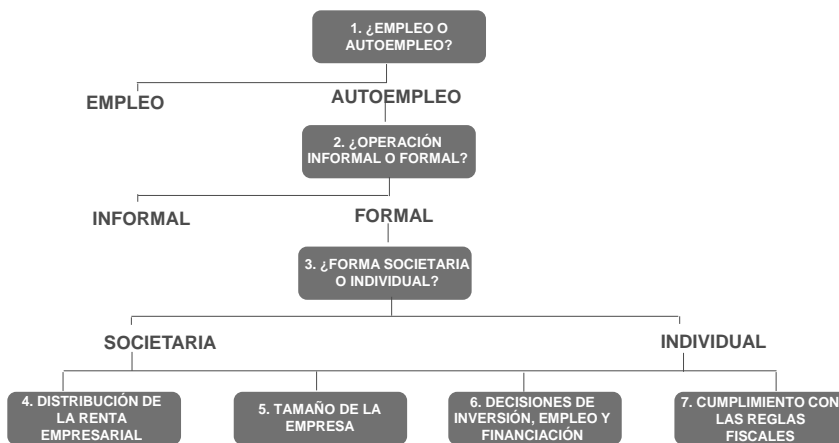
- IMPUESTOS RELACIONADOS CON EL TURISMO:

- IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS

..

(60)

Influencia de la imposición sobre las decisiones empresariales



Fuente: OCDE.

(61)

Tipos de gravamen marginales sobre diferentes formas de renta empresarial. 2014

NATURALEZA DE LA RENTA	IMPOSICIÓN EN UN SOLO NIVEL		IMPOSICIÓN EN DOBLE NIVEL		
	Trabajo o empresarial		Dividendos	Ganancias de capital	Trabajo
IS	Ninguno		Tipos básicos o de pymes Deducible en IS		
IRPF	Trabajo (salario medio)	Trabajo (tipo marginal máximo)	Dividendos, incl. integrac. (tipo máximo)	GC, incl. integrac. (tipo máximo, reducido 75%)	Trabajo (tipo máximo)
CSS	Autónomos (salario medio)	Autónomos (tipo marginal máximo)	Ninguno	Ninguno	Empleado
ALEMANIA	41	47	49	44	47
FRANCIA	58	54	52	40	55
ITALIA	54	48	46	42	48
R. UNIDO	39	47	44	37	47
ESPAÑA	50	52	45	40	52

Fuente: OCDE.

(62)

El sesgo del IS a favor del Endeudamiento vs. Recursos propios

Ingresos

- Gastos

- **Intereses de préstamos** → Deducibilidad: ahorro fiscal = $t_s \times$ Intereses

BAI

-IS

BDI:

✓ Reservas

✓ **Dividendos** → No deducibilidad

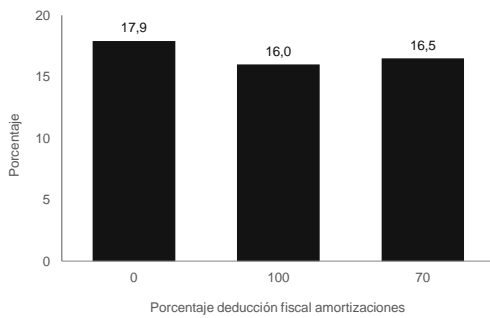
ELIMINACIÓN DEL SESGO:
ENFOQUE 'ACE' vs. ENFOQUE 'CBIT'

(63)

Coste del uso del capital (C)

$$C = \frac{(r + \delta)x(1 - a - c)}{(1 - t_s)x(1 - t_r)}$$

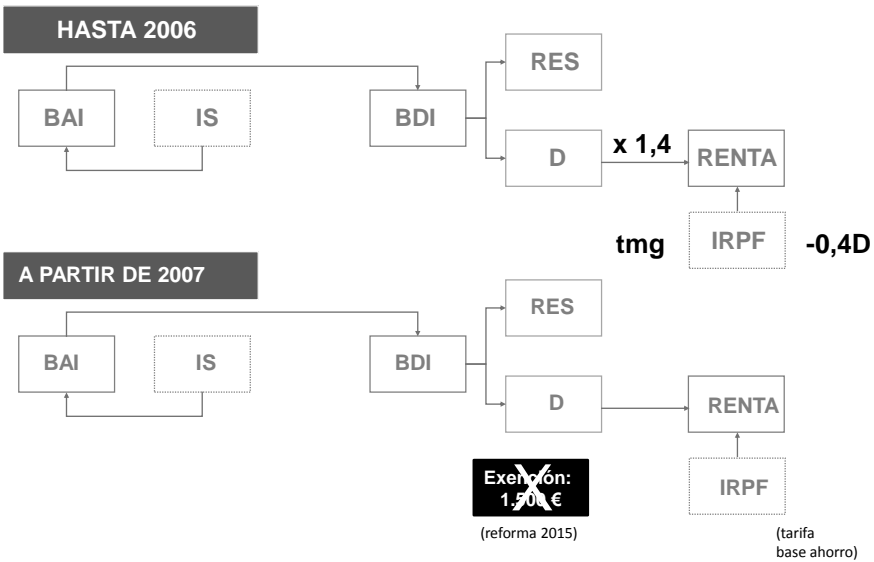
- r*: tipo de interés de mercado
- δ*: tasa de depreciación
- a*: gastos deducibles por amortizaciones
- c*: deducciones por inversión
- t_s*: tipo de gravamen del IS
- t_r*: tipo de gravamen del IRPF



- Supuestos:
- *r*: 10%
 - *t_s*: 30%
 - *t_r*: 21%
 - Todo el BDI se distribuye como dividendo
 - Método clásico de integración

(64)

Relación IS-IRPF



(65)

Tributación de instrumentos financieros: aspectos básicos

Producto	Aportación / Inversión	Rendimiento	Transmisión	Singularidades
Depósitos	---	RCM	---	--
Títulos de renta fija	---	RCM	RCM (VT-VA)	---
Fondos de inversión (de acumulación) (participaciones)	---	---	GP (VT-VA)	Diferimiento en caso de reinversión
Acciones	---	Dividendos: RCM	GP (VT-VA)	--
Seguro de vida de rentas	---	RCM	---	Adición de rentabilidad generada en el caso de rentas diferidas
		Vitalicias: % s/edad perceptor		
		Temporales: % s/duración renta		
Seguro de vida de capital diferido	---	RCM (capital - primas)	---	---
Plan de pensiones (y Plan de Previsión Asegurado)	Reducción BI (Límites)	RT	---	---
PIAS	Límites anual y global de aportaciones Duración mínima 5 años	RCM (% renta s/ edad del rentista)	--	Exención rendimiento hasta constitución en renta vitalicia
Plan de Ahorro a Largo Plazo	Límites anual de aportaciones Duración mínima 5 años	RCM	---	Exención rendimiento si no se efectúa disposición durante el plazo de 5 años
Vivienda en arrendamiento	--	RCI	--	Reducción de un 60% del rendimiento neto
Hipoteca inversa	--	--	--	Ingresos procedentes del préstamo, no sujetos a IRPF

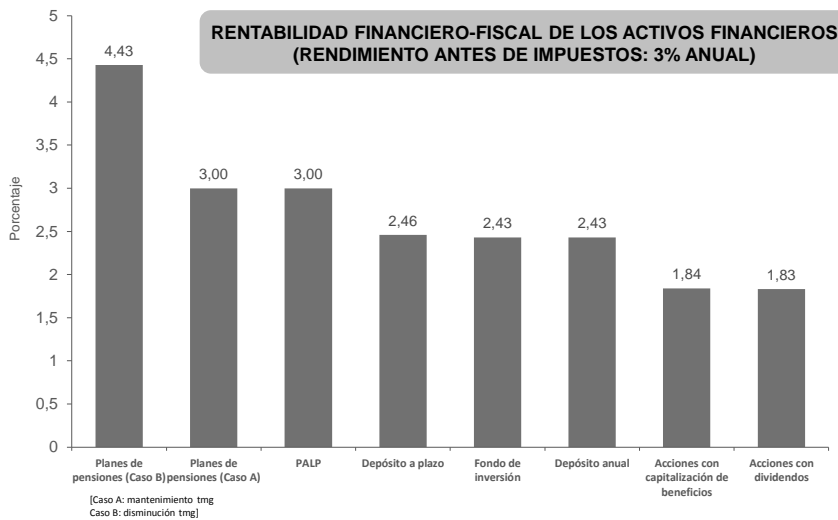
Leyenda:

BI: Base Imponible
RCM: Rendimiento del capital mobiliario
RT: Rendimiento del trabajo
GP: Ganancia patrimonial
VA: Valor de adquisición
VT: Valor de transmisión

Tributación rentas	Tarifa
RCM y GP	0 - 6.000 €: 19% (20% en 2015)
	6.000,01-50.000 €: 21% (22%)
	Más de 50.000: 23% (24%)
RT	General
RCI	General

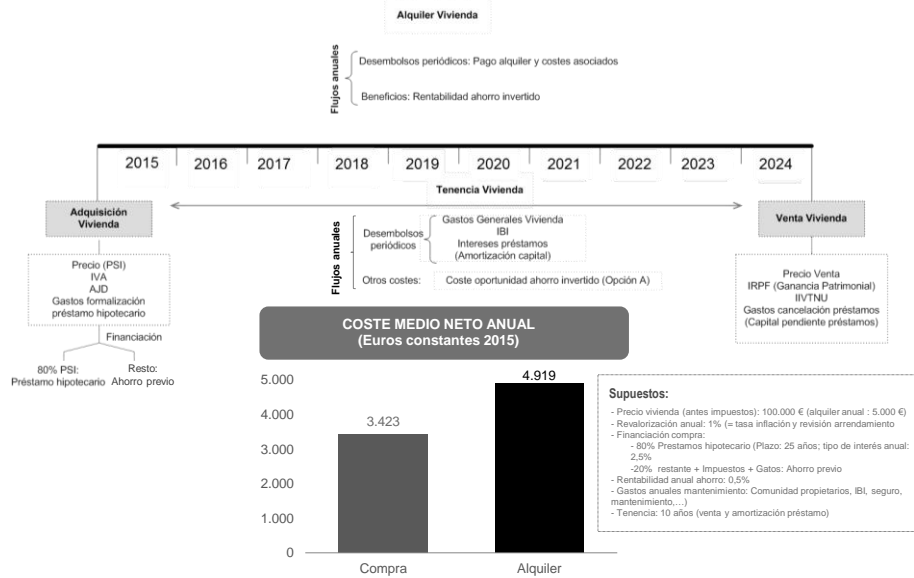
(66)

Rentabilidad comparada de diversos instrumentos de ahorro



(67)

Vivienda: Compra vs alquiler. Flujos económicos y financieros



(68)

La carga del IBI en términos de valor presente

SUPUESTOS

• VALOR MERCADO VIVIENDA:	120.000 € (año 1)
• VALOR CATASTRAL (V.C.):	60.000 € (año 1)
• TASA ACTUALIZACIÓN ANUAL V.C.:	2%
• TIPO DE GRAVAMEN IBI:	1%
• PERÍODO:	50 AÑOS
• TASA DE DESCUENTO:	3%



• V. P. CUOTAS IBI:	24.266 € (año 1)
• % s/ V. M.:	20,2%

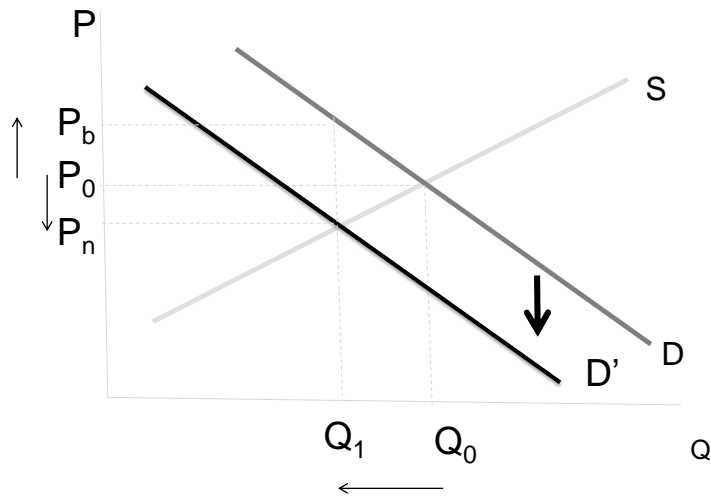
(69)

El impuesto sobre el patrimonio como un impuesto sobre la renta potencial

VALOR ACTIVO (€)	TASA DE RENTABILIDAD ANUAL (%)	RENDIMIENTO ANUAL (€)	TIPO DE GRAVAMEN (%)	IP (€)	IP (% rendimiento anual)
100.000	4	4.000	1	1.000	25
100.000	8	8.000	1	1.000	12,5
100.000	2	2.000	1	1.000	50

(70)

Impuesto unitario sobre un demandante de fondos



(71)

Criterios de justicia distributiva

1. CRITERIOS BASADOS EN LA DOTACIÓN DE RECURSOS (Hobbes, Locke)

- Derecho a mantener la remuneración que se obtiene en el mercado:
 - Sin matices
 - Con matices (renta del trabajo, mercado competitivo...)

2. CRITERIOS UTILITARISTAS (Bentham)

- Maximización del bienestar total

3. CRITERIOS IGUALITARIOS

- Igualación del bienestar (**Rousseau, Marx**)
- Maximización del bienestar de la persona peor situada (**Rawls**)

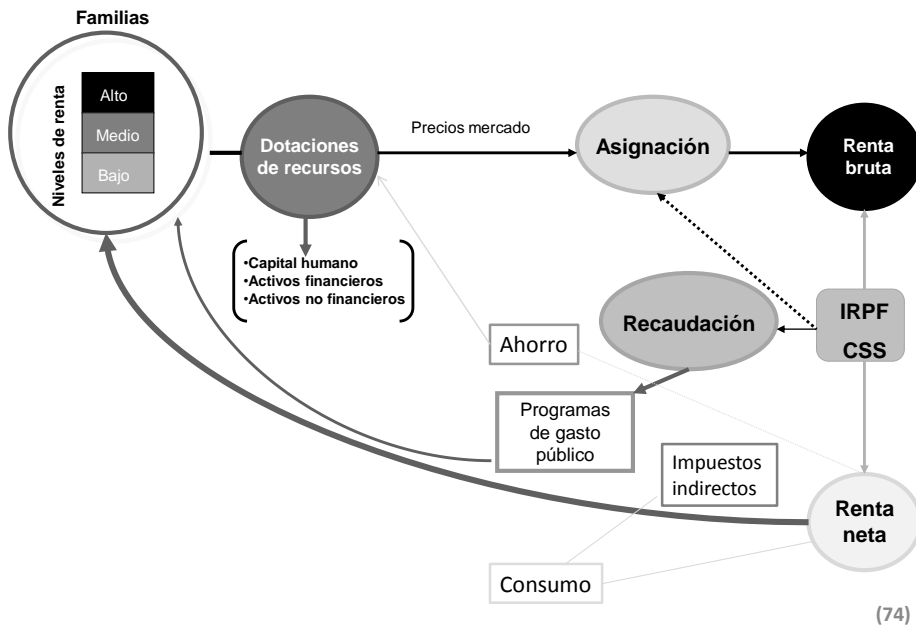
(72)

Interpretaciones de la equidad: aspectos controvertidos

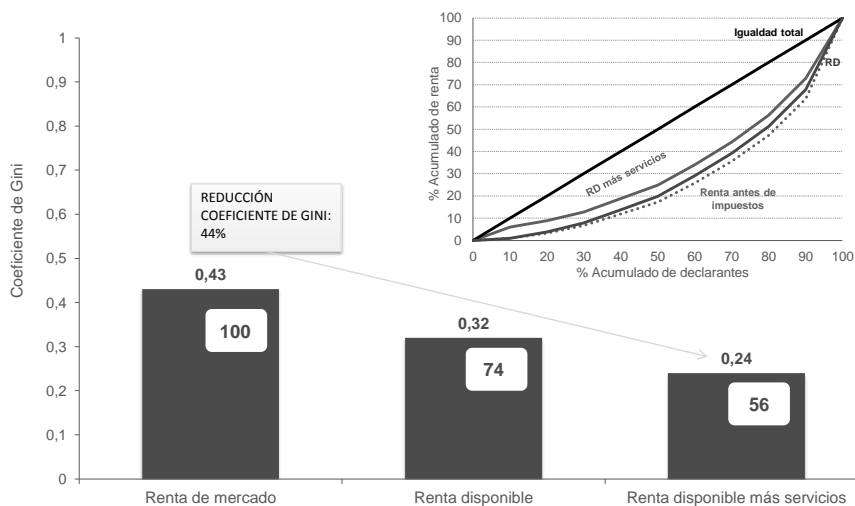
- Situación relativa vs. bienestar absoluto
- Criterios para el reparto de los ingresos públicos: principio del beneficio vs. principio de la capacidad económica
- El problema de la incidencia económica
- Equidad y horizonte temporal: base renta vs. base consumo
- La medición de la progresividad: base de referencia
- El cálculo de la capacidad económica: renta nominal vs. renta real
- La unidad fiscal de referencia: individuo vs. familia

(73)

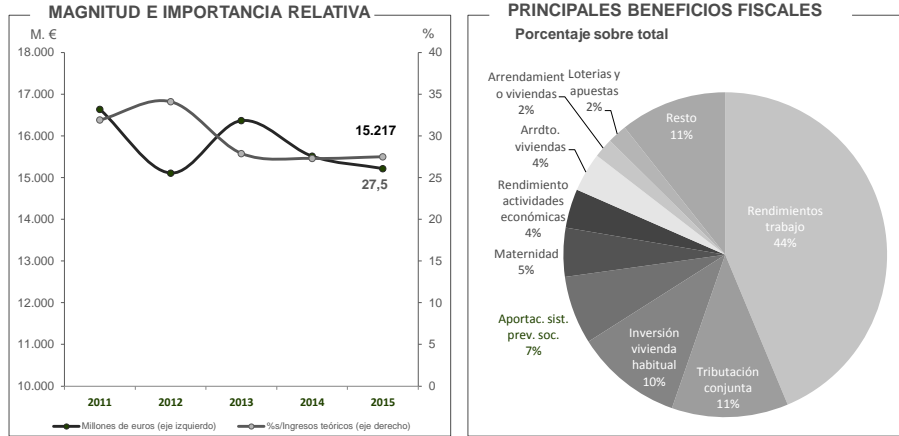
El impacto múltiple del sistema fiscal en la distribución de la renta



La corrección de la desigualdad por el sector público en España



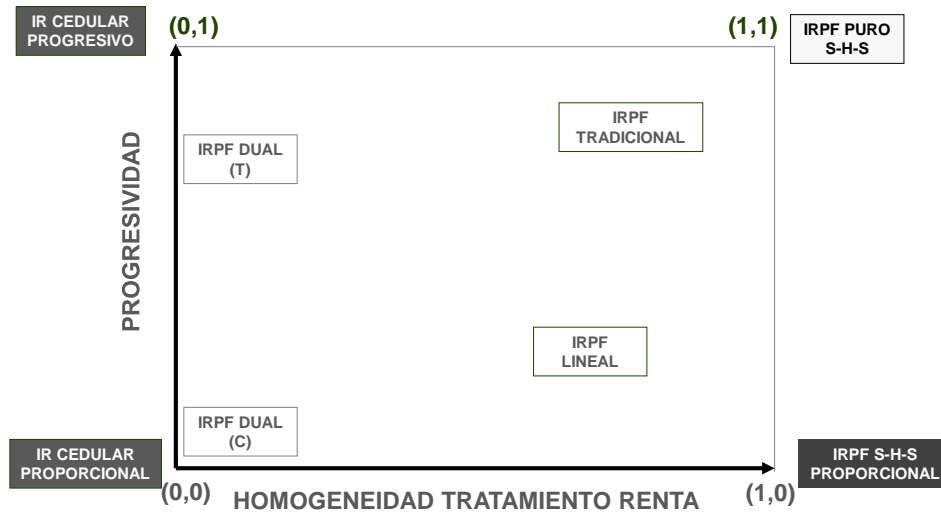
Gastos fiscales en el IRPF en España. Estado



Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

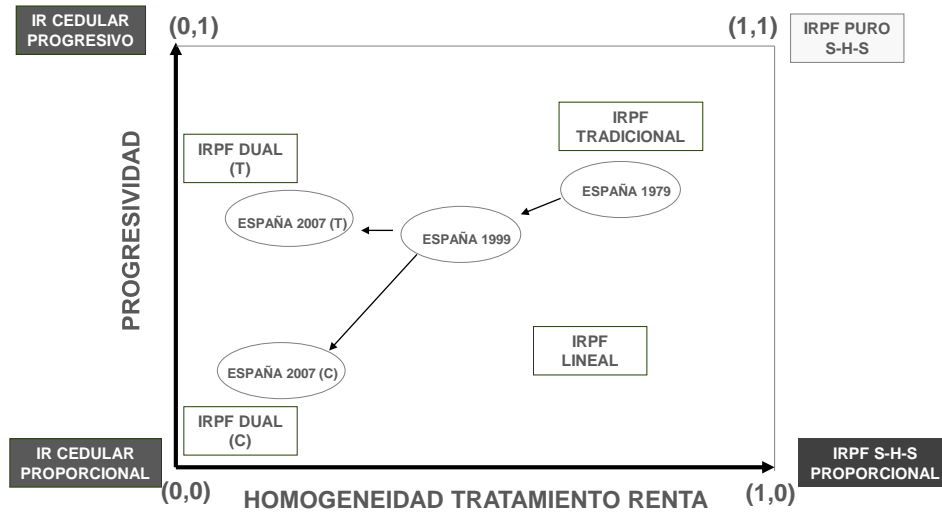
(76)

Los modelos de IRPF en el espacio Renta-Progresividad



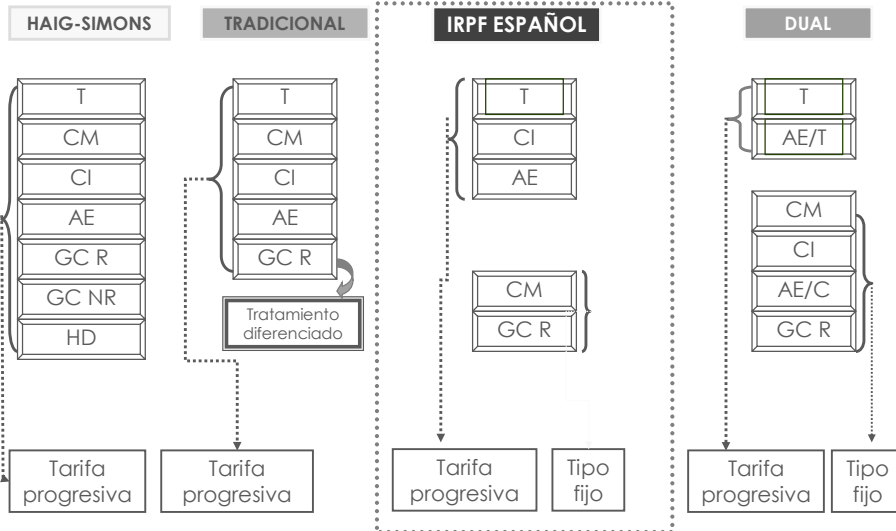
(77)

El modelo del IRPF español: intermedio entre el tradicional y el dual



(78)

Caracterización del modelo del IRPF español



(79)

RENTA DEL AHORRO VS. RENTA DEL TRABAJO: ARGUMENTOS

A favor:

- Presencia de impuestos sobre transferencia de riqueza entre generaciones
- Provisión de prestaciones sociales para trabajadores (caso de necesidad)
- Evitación doble imposición beneficios societarios
- Equilibrio mejor tratamiento inversiones en capital humano
- Elevada movilidad internacional del capital

./..

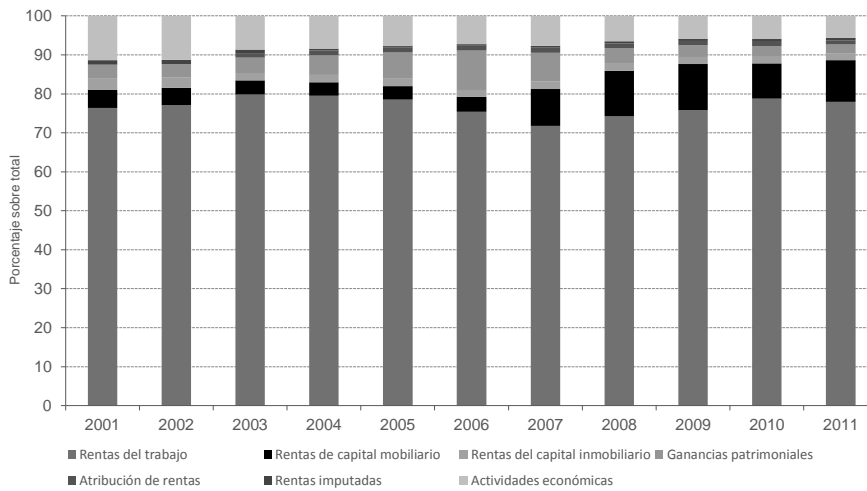
En contra:

- Incumplimiento del principio de equidad (horizontal y vertical)
- Incentivos elusión fiscal mediante desplazamiento rentas entre bases

./..

(80)

IRPF en España. Origen de la base imponible



Fuente: AEAT.

(81)

El tratamiento fiscal del ahorro en España. Rentabilidad neta

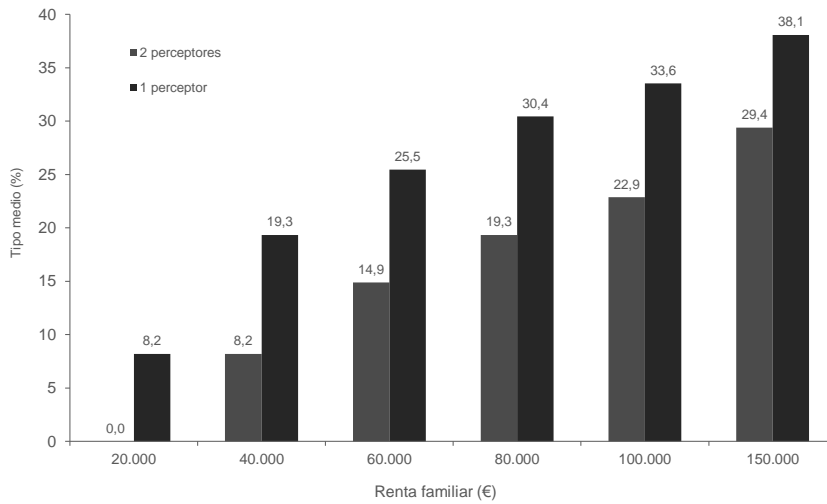
(cifras en euros)



Escenarios de inflación (tasa de inflación anual(%)):	Pérdida de valor del capital	Intereses brutos reales (I)	Intereses netos reales	Tipo de interés real después de impuesto (%)	Tipo impositivo efectivo (T/I) (%)
0	0	2.000	1.580	1,6	21
1	1.000	1.000	580	0,6	42
1,5	1.500	500	80	0,1	84
2	2.000	0	-420	-0,4	--
3	3.000	-1.000	-1.420	-1,4	--

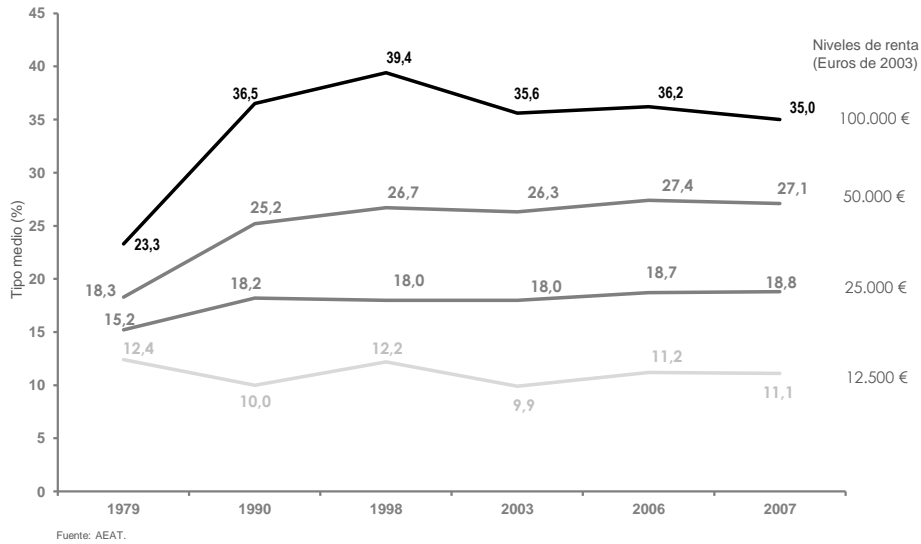
(82)

Tributación por IRPF de dos matrimonios con 1 y 2 perceptores de ingresos (50%-50%). 2015



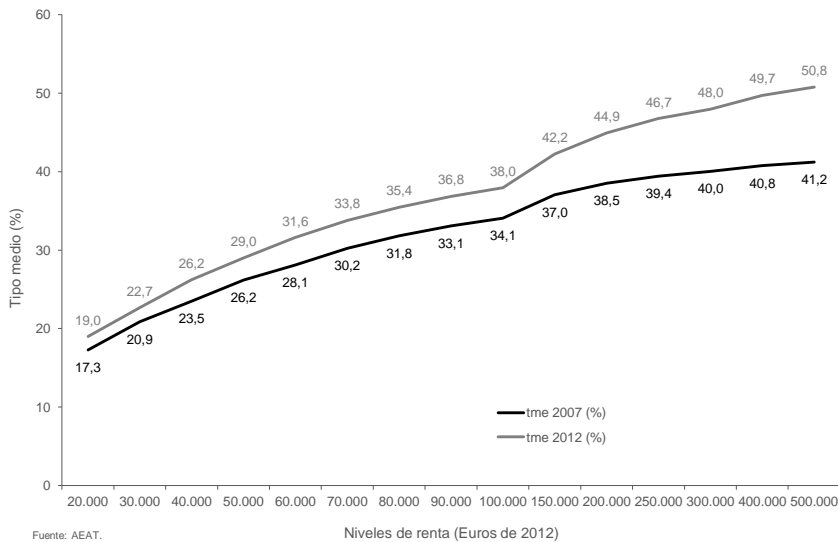
(83)

Evolución de los tipos medios del IRPF para niveles de renta con poder adquisitivo constante (referencia: euros 2003)



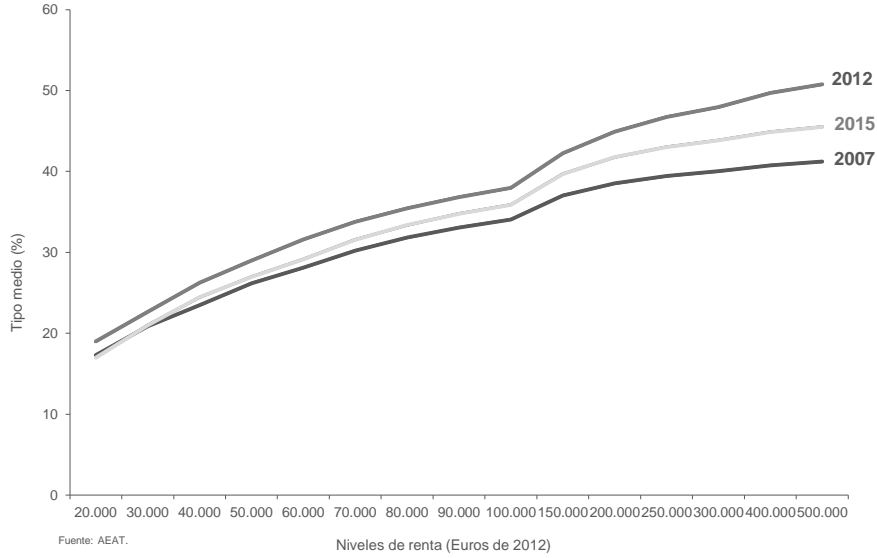
(84)

Tipos medios de gravamen según la tarifa general del IRPF para niveles de renta con poder adquisitivo constante en Andalucía: 2007 vs. 2012



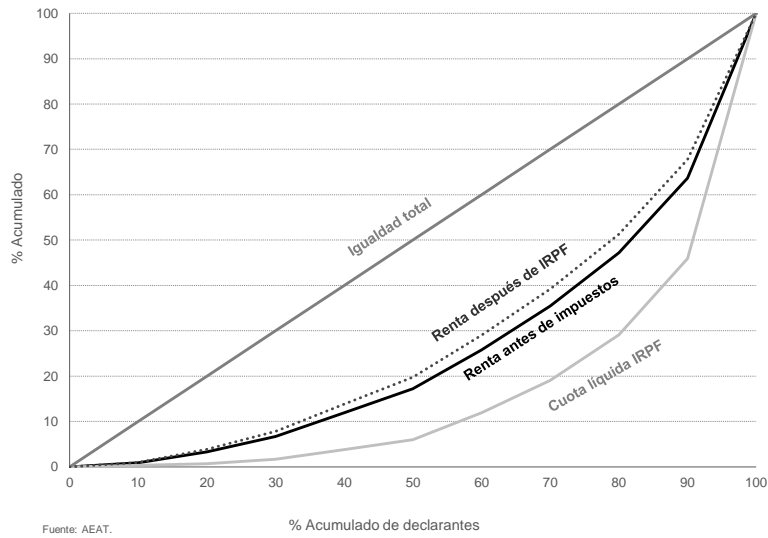
(85)

Tipos medios de gravamen según la tarifa general del IRPF para niveles de renta con poder adquisitivo constante en Andalucía: 2007 vs. 2012 vs. 2015



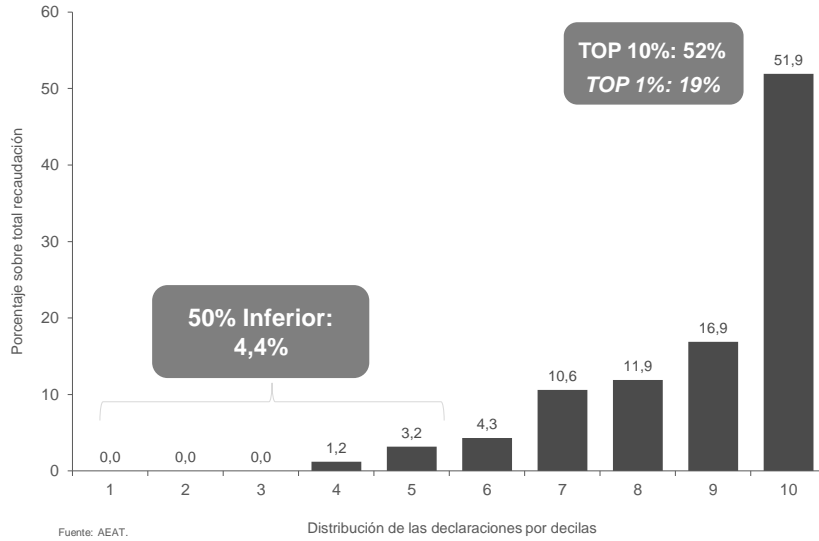
(86)

El efecto redistributivo del IRPF en España. 2011



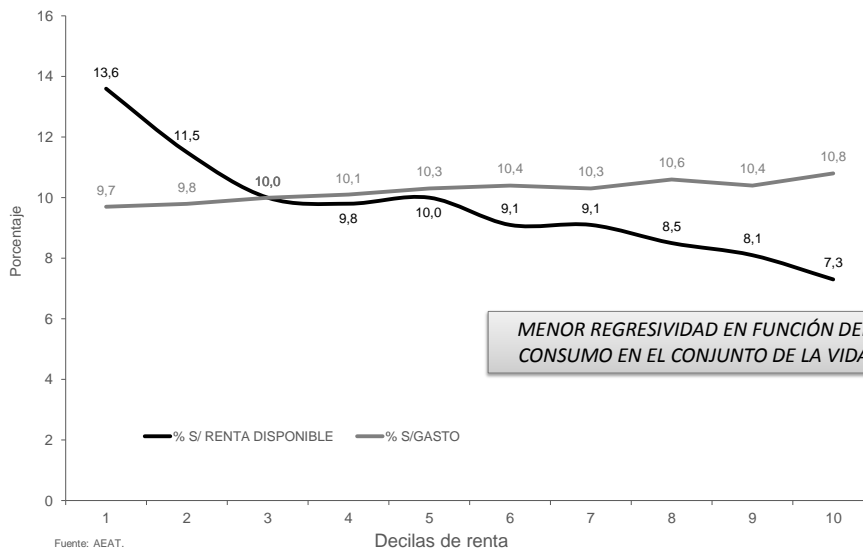
(87)

Distribución de la recaudación del IRPF por decilas. 2012



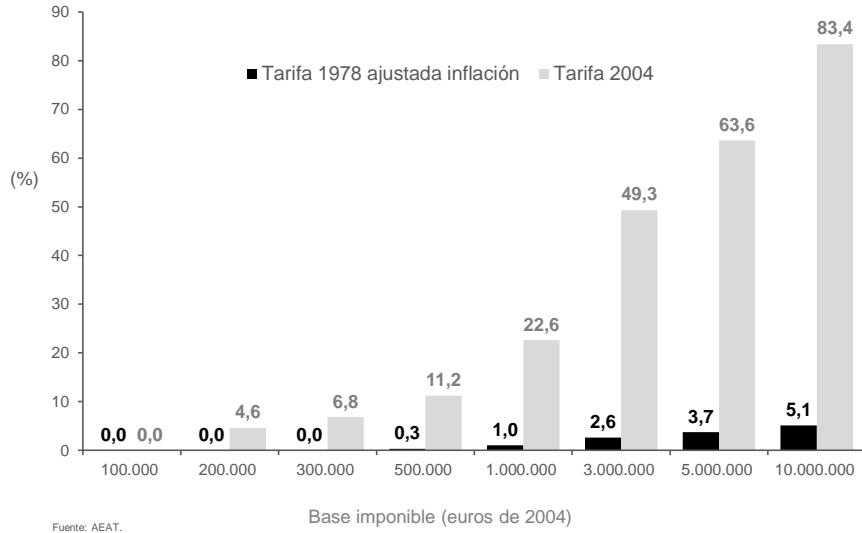
(88)

Distribución del IVA en España por decilas de renta: como porcentaje de la renta disponible y como porcentaje del gasto antes de impuesto. 2010



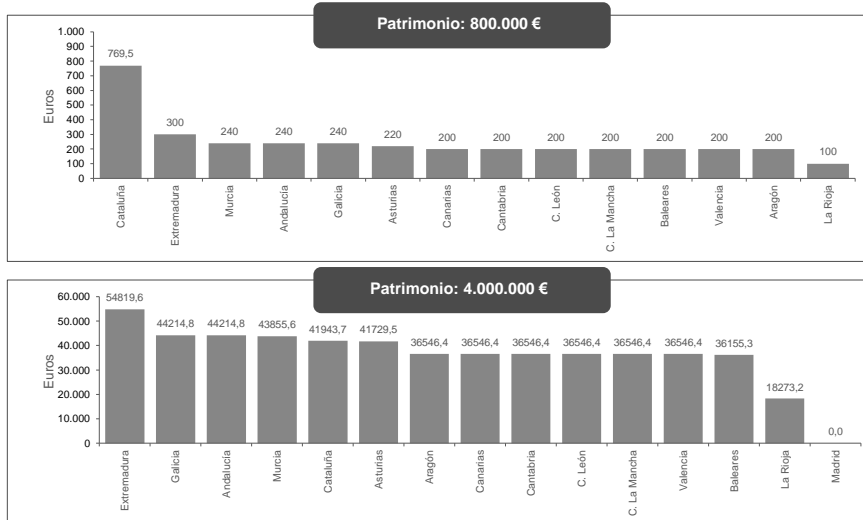
(89)

Tipos medios efectivos del impuesto sobre el patrimonio, sobre rendimientos generados (rendimiento: 1978:11,5%; 2004:2%)



(90)

Impuesto sobre el patrimonio neto. 2015. Carga tributaria por CC.AA.

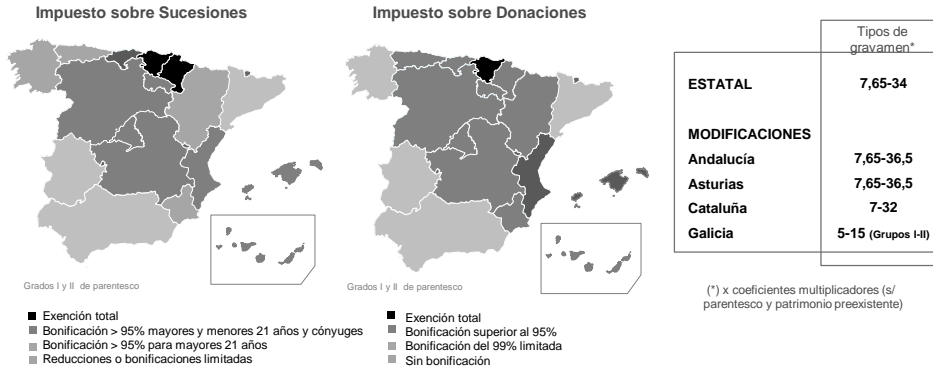


(91)

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

El mapa autonómico del ISD

Recorrido tipos de gravamen



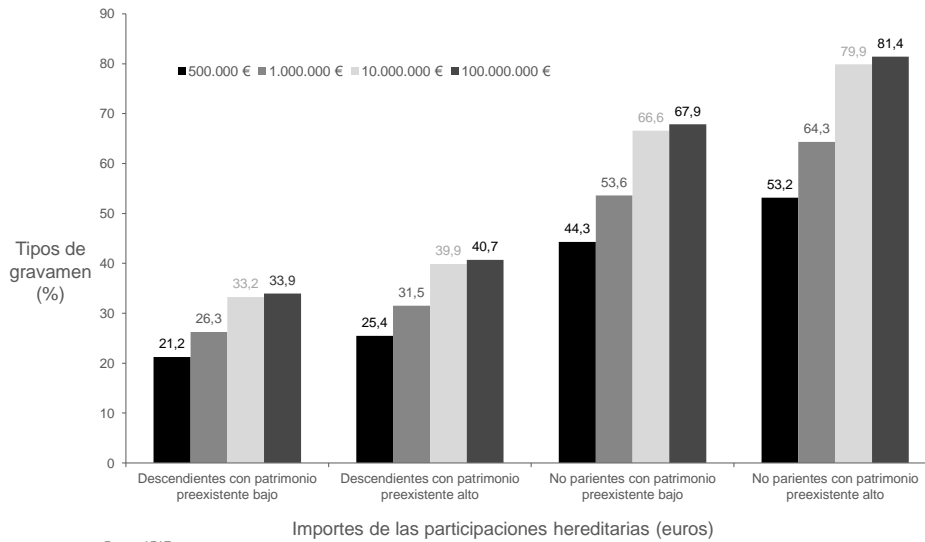
ISD:

- OBJETIVO REDISTRIBUTIVO VS. DESCENTRALIZACIÓN
- CONTROVERSIA SOBRE FUNDAMENTACIÓN

Fuente: REAF.

(92)

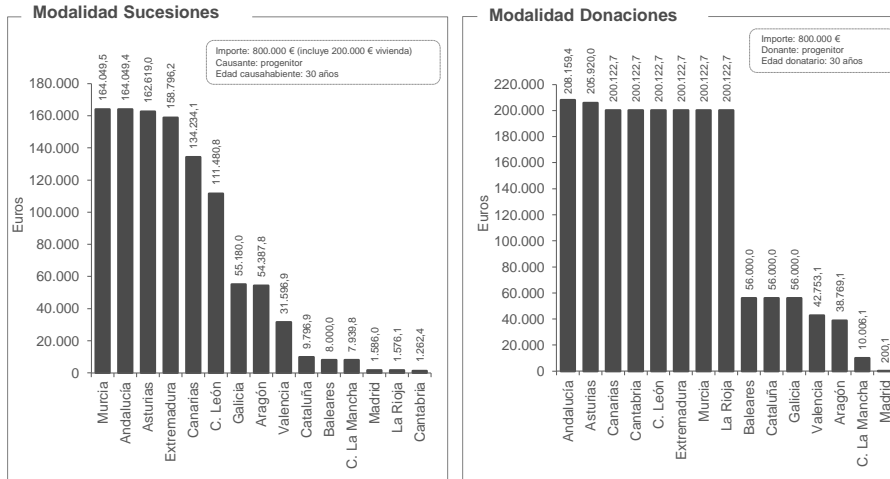
Tipos de gravamen del ISD en España en el caso de herencias (regulación estatal)



Fuente: AEAT.

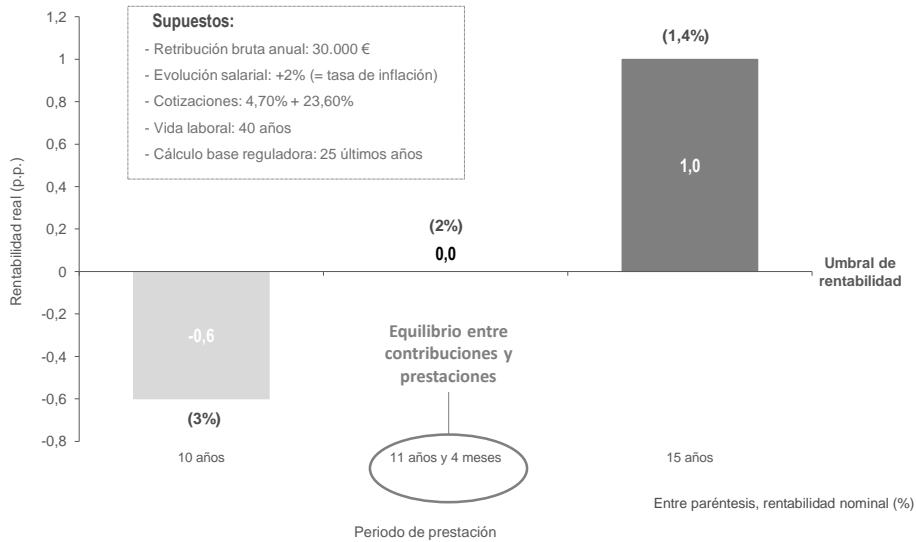
(93)

Impuesto Sucesiones y Donaciones. 2015. Carga tributaria por CC.AA.



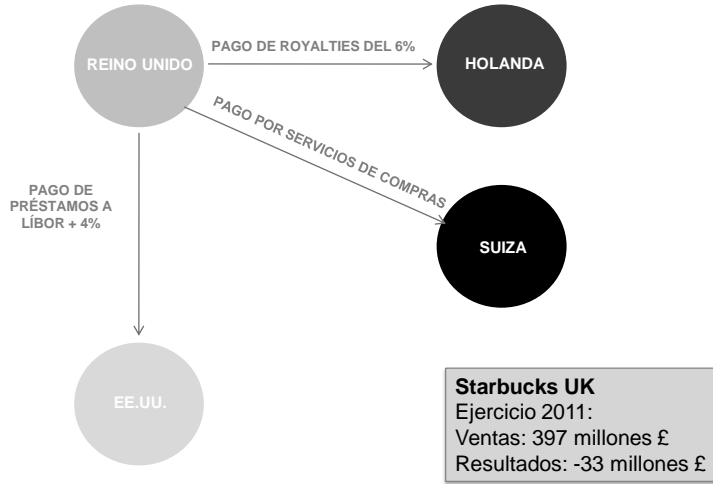
(94)

La rentabilidad implícita del sistema público de pensiones



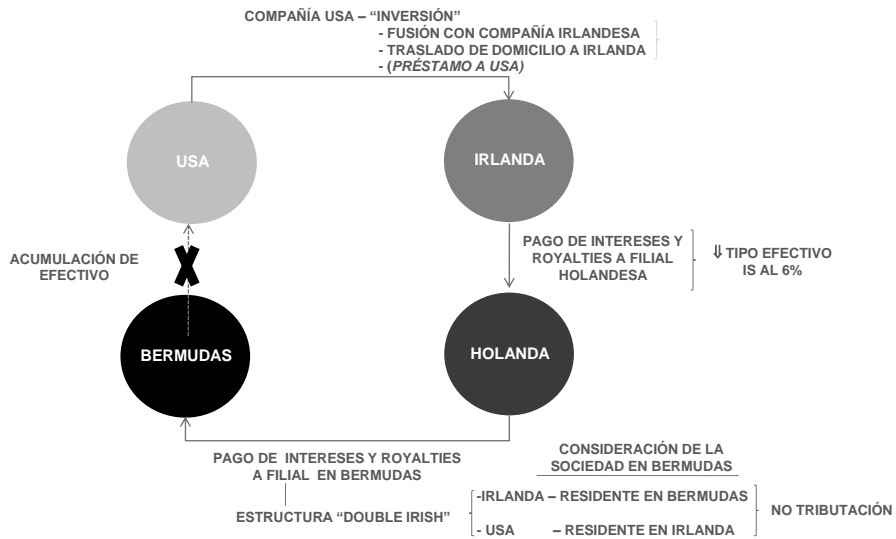
(95)

Planificación fiscal agresiva: “Starbucks War”



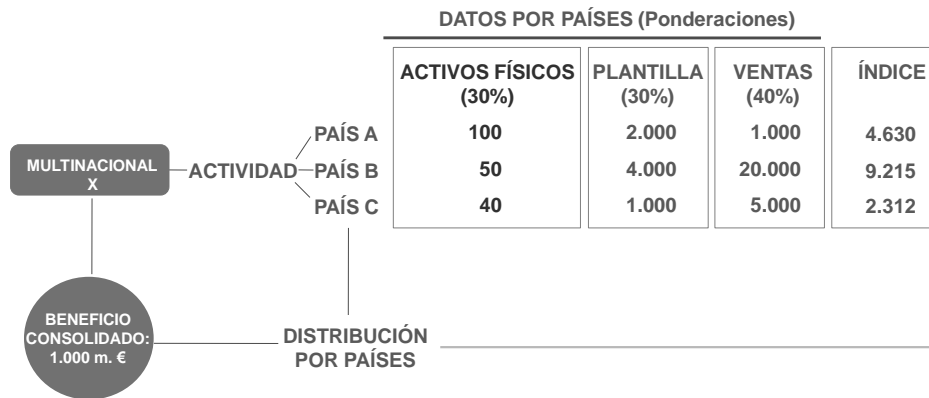
(96)

Elusión fiscal internacional: la “inversión” irlandesa



(97)

Propuesta de IS para multinacionales: declaración unitaria



(98)

Otros criterios impositivos

Congruencia y sistematización:

- Mosaico autonómico
- La aplicación del IVA en la UE

Continuidad:

- Sucesivas reformas y cambios tributarios

Transparencia:

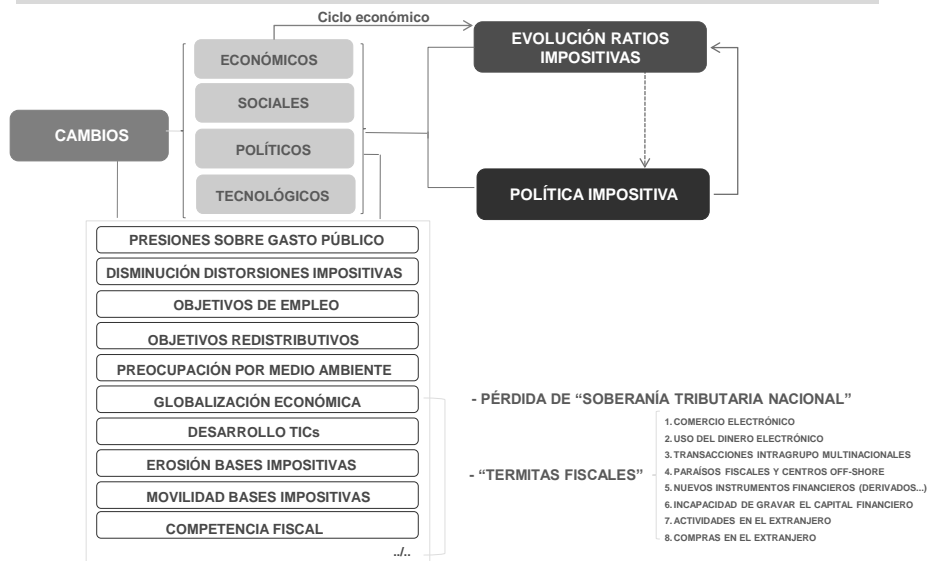
- Apreciación de la carga fiscal autonómica en impuestos compartidos o cedidos

Economicidad:

- Eficiencia administrativa
- Costes de cumplimiento

(99)

Configuración de los sistemas impositivos: factores condicionantes



(100)

Los retos de alcance general de la fiscalidad en España

1. PRINCIPIOS DE GENERALIDAD E IGUALDAD
2. COSTES DE CUMPLIMIENTO
3. INSUFICIENTE ESTABILIDAD NORMATIVA
4. COSTES DE EFICIENCIA
5. AUMENTO DE LA RECAUDACIÓN SIN DAÑAR EL CRECIMIENTO ECONÓMICO
6. DISMINUCIÓN Y CONTROL DEL DÉFICIT PÚBLICO Y REDUCCIÓN DEL SALDO DE LA DEUDA PÚBLICA
7. GLOBALIZACIÓN
8. CORRESPONSABILIDAD FISCAL
9. COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL INTERNACIONAL E INTERREGIONAL
10. CONFIANZA EN EL SISTEMA FISCAL

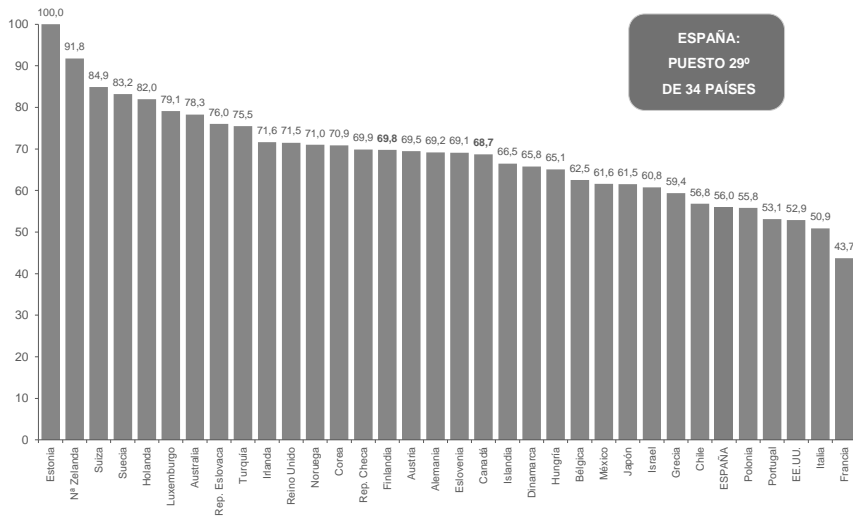
(101)

Los retos de carácter específico de la fiscalidad en España

- IRPF: ¿HACIA QUÉ MODELO?
- IS: DEFINICIÓN BASE COMÚN. CORRECCIÓN DE SESGOS
- IVA: PROBLEMAS GENERALES EN LA UE
- IE: ¿"DOBLE DIVIDENDO"?
- IP: SUPRESIÓN VS. ADAPTACIÓN A ESCENARIO ECONÓMICO
- ISD: PAPEL A DESEMPEÑAR
- IBI: ESTABILIDAD ANTE CICLO INMOBILIARIO
- CSS: REVISIÓN TIPOS Y CONDICIONES COTIZACIONES

(102)

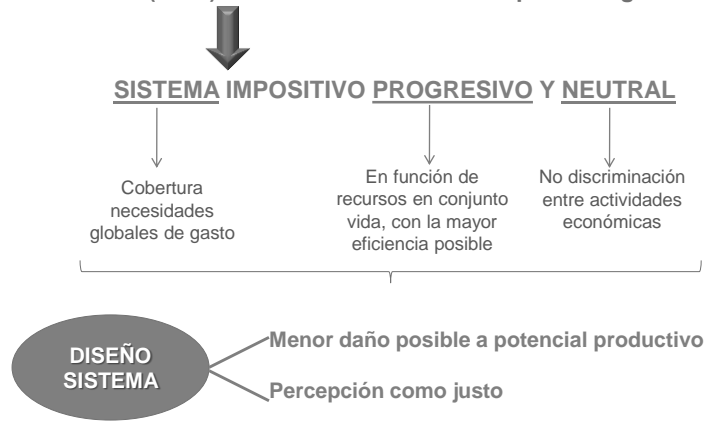
**Ranking del International Tax Competitiveness Index 2015
(Tax Foundation)**



(103)

Las ventajas del diseño de un buen sistema fiscal

INFORME MIRRLEES (2010): “Un buen sistema fiscal para el siglo XXI”



(104)

DOCUMENTOS DE TRABAJO

La serie Documentos de Trabajo que edita el Instituto Universitario de Análisis Económico y Social (IAES), incluye avances y resultados de los trabajos de investigación realizados como parte de los programas y proyectos del Instituto y por colaboradores del mismo.

Los Documentos de Trabajo se encuentran disponibles en internet

<http://ideas.repec.org/s/uae/wpaper.html>

ISSN: 2172-7856

ÚLTIMOS DOCUMENTOS PUBLICADOS

WP-06/15 ECONOMÍA EUROPEA: ¿HACIA EL ESTANCAMIENTO SECULAR?

Antón Costas y Xosé Carlos Arias

WP-07/15 LA INFLUENCIA DE LA ECONOMÍA EN LA POPULARIDAD Y EN LOS RESULTADOS ELECTORALES DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS ESPAÑOLES: UNA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA.

Tomás Mancha Navarro y María Teresa Gallo Rivera

WP-08/15 CREATION AND DIFFUSION OF KNOWLEDGE ACROSS CREATIVE INDUSTRIES IN METROPOLITAN AREAS: THE CASES OF MEXICO AND SPAIN.

Marcos Valdivia López

WP-09/15 EL PAPEL DE LA DESIGUALDAD DE INGRESOS EN EL PROCESO DE CRECIMIENTO EN EUROPA.

Sergio A. Berumen y Luis P. Pérez-Megino

WP-10/15 EL ESPEJO EN EL QUE GRECIA NO DEBE MIRARSE: ARGENTINA EN EL 2001-2002

Flavio E. Buchieri y Tomás Mancha Navarro

WP-11/15 EL PROTAGONISMO FINANCIERO DE LAS FAMILIAS

Antonio Torrero Mañas



Plaza de la Victoria, 2. 28802. Alcalá de Henares. Madrid - Telf. (34)918855225
Fax (34)918855211 Email: iaes@uah.es www.iaes.es

INSTITUTO UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL

DIRECTOR

Dr. D. Tomás Mancha Navarro

Catedrático de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá

DIRECTOR FUNDADOR

Dr. D. Juan R. Cuadrado Roura

Catedrático de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá

SUBDIRECTORA

Dra. Dña. Elena Mañas Alcón

Profesora Titular de Universidad, Universidad de Alcalá

AREAS DE INVESTIGACIÓN

ANÁLISIS TERRITORIAL Y URBANO

Dr. D. Rubén Garrido Yserte

Profesor Titular de Universidad

Universidad de Alcalá

ECONOMÍA LABORAL

Dr. D. Carlos Iglesias Fernández

Profesor Titular de Universidad

Universidad de Alcalá

ACTIVIDAD EMPRENDEDORA Y PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA

Dr. D. Antonio García Tabuena

Profesor Titular de Universidad

Universidad de Alcalá

SERVICIOS E INNOVACIÓN

Dr. D. Andrés Maroto Sánchez

Profesor Contratado Doctor

Universidad Autónoma de Madrid

RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

Dra. Dña. Elena Mañas Alcón

Profesora Titular de Universidad

Universidad de Alcalá