



INSTITUTO UNIVERSITARIO  
de Análisis Económico y Social



Universidad  
de Alcalá

---

## Tendencias de los sistemas impositivos en la OCDE: Especial referencia al caso español

*José M. Domínguez Martínez*

**SERIE** DOCUMENTOS DE TRABAJO  
01/2010

---

# 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

## 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 Contratado Doctor  
Universidad de Alcalá

### ESTUDIOS SECTORIALES, FINANCIEROS Y PYME

***Dr. D. Antonio García Tabuenca***

Profesor Titular de Universidad  
Universidad de Alcalá

### SERVICIOS E INNOVACIÓN

***Dr. D. Luis Rubalcaba Bermejo***

Profesor Titular de Universidad  
Universidad de Alcalá

## 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://www.iaes.es/iaes\\_sp/publicaciones.htm](http://www.iaes.es/iaes_sp/publicaciones.htm)

**ISSN:1139-6148**

## ÚLTIMOS DOCUMENTOS PUBLICADOS

**WP-06/09 LA INTERVENCIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EN LA EDUCACIÓN**

José M. Domínguez Martínez

**WP-07/09 URBAN INCOME AND CITY SIZE: ECOLOGICAL INFERENCE WITH ENTROPY ECONOMETRICS FOR THE SPANISH MUNICIPALITIES**

Esteban Fernández-Vázquez, Fernando Rubiera-Morollón y Elizabeth Aponte-Jaramillo

**WP-08/09 LA CRISIS FINANCIERA INTERNACIONAL. REPERCUSIÓN SOBRE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA**

Antonio Torrero Mañas

**WP-09/09 EL PROGRAMA ESPAÑOL DE ESTÍMULO FISCAL FRENTE A LA CRISIS: JUSTIFICACIÓN, CARACTERÍSTICAS Y COMPARACIÓN INTERNACIONAL**

Jorge Uxó, Jesús Paúl y Javier Salinas

**WP-10/09 LA INDUSTRIA ESPAÑOLA Y LAS REDES DE PRODUCCIÓN EUROPEAS**

Leticia Blázquez Gómez, Carmen Díaz Mora y Rosario Gandoy Juste

**WP-11/09 LOS COSTES DE LA POLÍTICA DE CAMBIO CLIMÁTICO: UNA APROXIMACIÓN TEÓRICA**

Cristina García Fernández

**WP-12/09 LA EVIDENCIA DEL CAMBIO CLIMÁTICO. LA NECESIDAD DE LAS POLÍTICAS ECONÓMICAS PREVENTIVAS**

Cristina García Fernández



**INSTITUTO UNIVERSITARIO  
de Análisis Económico y Social**



**Universidad  
de Alcalá**

Plaza de la Victoria, 2. 28802. Alcalá de Henares. Madrid - Telf. (34)918855225  
Fax (34)918855211 Email: [iaes@iaes.es](mailto:iaes@iaes.es). WEB: [www.iaes.es](http://www.iaes.es)

## TENDENCIAS DE LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS EN LA OCDE: ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL\*

### RESUMEN:

En este trabajo se ofrece una visión acerca de la evolución de los sistemas fiscales en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a lo largo del período 1965-2007, a través de un análisis de las tendencias observadas en las ratios impositivas totales, en las estructuras impositivas y en relación con los principales impuestos. Se examinan también diversas relaciones económicas centradas en la fiscalidad, así como una serie de cuestiones de gran relevancia en dicho campo. Por último, se hace una referencia al sistema impositivo español en el contexto de los países de la OCDE.

En el plano metodológico, se constatan diversas dificultades ligadas a la medición de las ratios fiscales, que pueden originar una falta de homogeneidad en las comparaciones internacionales. Asimismo, se pone de relieve que, a pesar de la relevancia compartida de las grandes categorías impositivas, no resulta fácil identificar pautas generales de manera concluyente en la evolución mostrada por las estructuras impositivas. Adicionalmente, son numerosos los interrogantes que se plantean en el horizonte de la fiscalidad de los próximos años.

Por otro lado, el sistema fiscal español ha registrado un conjunto de importantes transformaciones en el curso de las tres últimas décadas, que han llevado a duplicar su nivel de presión fiscal y a modificar sustancialmente la estructura de los ingresos, con un avance de los impuestos sobre la renta. No obstante, un amplio abanico de retos se cierne en la actualidad sobre el sistema impositivo español, unos de alcance general y otros, circunscritos a impuestos concretos.

**Palabras clave:** sistemas impositivos, indicadores económicos, tendencias, OCDE, España.

**Códigos JEL:** H20, H30, H70, H87.

### ABSTRACT

This work provides an overview about the evolution of the tax systems in the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) over the period 1965-2007, by analyzing the observed trends in tax ratios and tax structures and also in connection with the main taxes. Several economic relations with a potential role of taxation are surveyed. Some relevant tax issues are also studied. Finally, a special reference to the Spanish tax system in the context of the OECD countries is made.

From a methodological point of view, several difficulties linked to the tax ratios measurement are encountered, potentially causing a lack of homogeneity to the comparisons between countries. In the same way, it is concluded that, even for the common relevance of the main taxes, it is not easy to clearly identify universal patterns. Additionally, there is a lot a questions concerning the taxation in the coming years.

On the other hand, the Spanish tax system has undergone a set of significant changes in the last three decades. The tax ratio has doubled and the tax mix has also drastically changed with an increasing share of the income taxes. However, there are plenty of issues raised currently, both general and specific to the different taxes.

**Key words:** tax systems, economic indicators, trends, OECD, Spain.

**JEL Codes:** H20, H30, H70, H87.

### AUTORES:

JOSÉ M. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ. Catedrático de Hacienda Pública. Universidad de Málaga. ([jmdominguez@uma.es](mailto:jmdominguez@uma.es))

\* Trabajo realizado con ocasión del Comentario efectuado a la ponencia de Vito Tanzi *Tax Systems in the OECD: Recent Evolution, Competition and Convergence*, presentados en la Conferencia sobre "Tax Systems: Whence and Whither (Recent evolution, current problems and future challenges)", Funcas y Unicaja, Málaga, 9-11 de septiembre de 2009. Una versión resumida será objeto de próxima publicación en la revista *Papeles de Economía Española*.

## INDICE

1. Introducción.....	6
2. Evolución de los sistemas impositivos en los países de la OCDE .....	7
3. Cuestiones planteadas en relación con las principales figuras impositivas .....	34
4. Aspectos transversales de la imposición .....	41
5. Consideración especial del sistema impositivo español.....	46
6. Perspectivas futuras de la fiscalidad: interrogantes planteados .....	55
7. Referencias bibliográficas .....	57

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente documento tiene como objeto realizar un comentario a la ponencia de Vito Tanzi "Tax Systems in the OECD: Recent Evolution, Competition and Convergence" (Tanzi, 2009), presentada en la Conferencia sobre "Tax Systems: Whence and Whither (Recent evolution, current problems and future challenges)" (Funcas y Unicaja, Málaga, 9-11 de septiembre de 2009). Dicha ponencia ofrece una amplia, rigurosa e ilustrativa visión acerca de la evolución de los sistemas fiscales en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a lo largo del período 1965-2007, y en ella se analizan las tendencias observadas en las ratios impositivas totales, en las estructuras impositivas y en relación con los principales impuestos. Asimismo, el trabajo aborda una serie de cuestiones de gran relevancia en la actualidad en el campo de la fiscalidad.

La ponencia responde al estilo acreditado en la larga trayectoria investigadora del Dr. Tanzi, caracterizándose por una gran claridad expositiva, que logra hacer compatible con el rigor argumental, y la aportación de perspectivas novedosas, conclusiones operativas y cuestiones de interés para el análisis económico. Reconocido como una de las autoridades internacionales en materia de Hacienda Pública aplicada, en general, y de los sistemas fiscales, en particular, a lo largo de las últimas décadas, en la ponencia lleva a cabo un estudio basado en un enfoque metodológico, concretado en unos contenidos y finalizado en unas conclusiones con los que difícilmente puede discreparse. Este hecho deja un escaso o nulo margen para cualquier tipo de observaciones, estrechando considerablemente las posibilidades de aportar un verdadero valor añadido a través de eventuales comentarios.

El que aquí se lleva a cabo -partiendo de esa premisa- se orienta hacia las siguientes pretensiones: en primer lugar, complementar el análisis realizado con indicadores estadísticos adicionales y el examen de algunas relaciones económicas centradas en la fiscalidad; en segundo término, efectuar algunas consideraciones acerca de cuestiones abordadas en la ponencia en conexión con las figuras impositivas básicas y, seguidamente, respecto a otras de carácter transversal para el conjunto de la fiscalidad; posteriormente, hacer una referencia especial al sistema impositivo español en el contexto de los países de la OCDE; por último, dejar apuntadas algunas posibles cuestiones de interés para la reflexión y el debate. La estructura del trabajo responde a los referidos puntos.

## 2. EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS EN LOS PAÍSES DE LA OCDE

### a. Aspectos metodológicos:

Tradicionalmente, la OCDE, ya sea en la publicación periódica de las estadísticas de los ingresos públicos o en otras específicas (OCDE, 2001), ha venido incidiendo en las limitaciones inherentes a la utilización de las ratios impositivas. Efectivamente, los datos de presión fiscal deben interpretarse con cautela, ya que hay una serie de factores que condicionan su magnitud y su evolución: la utilización de gastos fiscales en lugar de gastos directos<sup>1</sup>, la tributación o no de las prestaciones sociales<sup>2</sup>, la influencia del ciclo económico sobre la base de los impuestos, la exactitud en la medición del producto interior bruto (PIB), la importancia del fraude fiscal y de la economía sumergida<sup>3</sup>... Teniendo en cuenta lo anterior, resulta difícil rechazar la calificación de la ratio habitual de presión fiscal como un "indicador aproximativo", que debe ser considerado como un "factor de escala" (van den Noord y Heady, 2001)<sup>4</sup>.

De interés particular es la cuestión de si cabe la posibilidad de que una disminución de las cargas fiscales individuales sea compatible con un aumento de la presión fiscal agregada, que ha sido objeto de gran controversia en España. Desde la OCDE (Heady, 2002) se ha señalado el impacto positivo de la fase alcista del ciclo económico sobre la presión fiscal, a pesar de la aplicación de recortes fiscales, como consecuencia

<sup>1</sup> Lo que disminuye de manera artificial las cifras de impuestos y de gastos. Al margen de que, como señalan Blejer y Cheasty (1989, p. 44), "es ... muy difícil, y en cierta medida engañoso, valorar el resultado de los incentivos fiscales cuando se consideran de manera aislada". En algunos países la importancia de los gastos fiscales es extraordinaria, llegando a representar el 13% del PIB en el Reino Unido, el 7% en Canadá y el 6% en EE.UU. (Minarik, 2008).

<sup>2</sup> En este contexto es interesante recordar el concepto de "gastos fiscales ocultos" (Dalsgaard, 2005): no gravamen de los servicios de guardería suministrados por los empleadores, de los beneficios educativos y de otra naturaleza, así como de la renta en concepto de alquiler imputada por la vivienda habitual.

<sup>3</sup> La existencia de grandes contrastes en el peso de la economía sumergida respecto al PIB (7,6% en EE.UU. y 9,5% en Japón, frente al 25,0% en Grecia, 19,5% en España o 15,4% en Suecia) (Schneider, 2009) podría llevar a una reconsideración no desdeñable de los niveles de presión fiscal efectiva, en la medida en que los denominadores de las ratios no son homogéneos.

<sup>4</sup> Prest (1978) llega a afirmar que, si no se resuelven adecuadamente los problemas existentes para la medición de los ingresos fiscales, las comparaciones internacionales de las ratios fiscales pueden estar completamente distorsionadas. A su vez, Messere (1983) sostiene que las ratios fiscales "no ofrecen una guía demasiado apropiada sobre el alcance de la actividad del sector público a causa de la posibilidad de déficit, la falta de datos internacionalmente comparables sobre las tasas y otros ingresos no fiscales, así como sobre el coste de las ayudas y de los gastos fiscales".

de la mayor rentabilidad de las empresas. De otro lado, la disminución de los tipos máximos de gravamen en el IRPF en numerosos países ha tenido una escasa incidencia en la ratio de su recaudación sobre el PIB debido al desplazamiento de los contribuyentes, a raíz del fuerte crecimiento económico, a escalones superiores de la tarifa, así como a la supresión de desgravaciones fiscales<sup>5</sup>. De manera simétrica, el impacto de la crisis económica ha llevado a una disminución de la presión fiscal agregada sin la mediación de recortes de las cargas fiscales individuales.

Otra cuestión a tener en cuenta es la aplicación de regulaciones o políticas públicas con efectos equivalentes a los de los impuestos (vgr., cesiones obligatorias a los ayuntamientos de una parte del suelo urbano por los propietarios, establecimiento de reservas de suelo para viviendas protegidas, recurso a la inflación...). Por otra parte, si el grado de correspondencia entre los pagos efectuados en concepto de cotizaciones sociales y las prestaciones recibidas es diferente entre países, las ratios de dichos ingresos no serían estrictamente comparables, al reflejar distintos niveles de verdadera imposición<sup>6</sup>.

#### b. Perspectiva teórica: condicionantes del nivel y la estructura de la imposición:

El estudio de la relación existente entre el desarrollo económico y los sistemas fiscales ha despertado históricamente un considerable interés entre los hacendistas, de manera que el análisis de los condicionantes del nivel y de la estructura de la imposición cuenta con una larga tradición en el campo de la Hacienda Pública teórica y aplicada (Fuentes Quintana, 1973). De las aportaciones iniciales más relevantes sobre la materia (Hinrichs, 1966; Bangs, 1968; Musgrave, 1969) puede destacarse el papel fundamental desempeñado por la disponibilidad de bases u objetos gravables ("tax handles"), que condiciona tanto el nivel como la estructura de los sistemas tributarios. Como ha expuesto Tanzi (1987), a medida que los países se desarrollan, las bases impositivas crecen en mayor proporción que la renta, y existen una serie de argumentos teóricos que sustentan una relación causal entre la renta per cápita y el nivel de presión fiscal. Ahora bien, como él mismo matiza, sería ingenuo aceptar una relación puramente determinista,

---

<sup>5</sup> Papp y Takáts (2008) han elaborado un modelo en el que las disminuciones de los tipos de gravamen pueden aumentar el grado de cumplimiento fiscal, por lo que la recaudación puede aumentar.

<sup>6</sup>En definitiva, de manera general, la importancia del fenómeno del "churning" (solapamiento de impuestos y transferencias en la mismas personas) puede condicionar considerablemente la apreciación de las magnitudes de las cargas fiscales efectivas. La OCDE (1998a) ha llamado la atención acerca de la alta correlación existente entre la dimensión del sector público y dicho solapamiento.



dada la relevancia de otros muchos factores históricos, políticos y sociales<sup>7</sup>.

Por su parte, Musgrave (1969) dejó sentado que las razones para los altos niveles de imposición deben buscarse en el lado del gasto<sup>8</sup>. Refrendando esta idea, Eurostat (2008a) constata que, en el ámbito de la Unión Europea (UE), a medio y largo plazo, es el desarrollo del gasto público el que dirige el nivel de la presión fiscal, particularmente en el área del euro, donde el déficit público está sujeto a límites estrictos<sup>9</sup>.

Kenny y Winer (2006) sintetizan la literatura teórica reciente sobre la estructura fiscal en un sistema político competitivo, la cual predice que el recurso a los ingresos impositivos aumenta a medida que la base impositiva aumenta, sus costes de administración disminuyen y se incrementan las necesidades de ingresos totales. Tanzi (1995) pone de relieve cómo, en un contexto de integración económica, la adaptación, la competencia, la coordinación y la armonización son elementos clave.

### c. Niveles de presión fiscal:

A pesar de que la OCDE engloba países considerados desarrollados, constituye un conjunto bastante heterogéneo atendiendo al indicador del PIB per cápita: los niveles de México y Turquía representan aproximadamente un 30% respecto al de Estados Unidos (OCDE, 2009a).

Señala Tanzi (2009, p. 3) que resultar difícil concebir hoy día cómo, en 1965, los gobiernos de algunos países podían funcionar con unas ratios impositivas tan reducidas, por debajo del 20%. Sin embargo, en la actualidad, México apenas supera ese nivel, y Turquía se encuentra en una situación similar. De hecho, el raquitismo del sector público es una de las razones de las enormes crisis sociales vividas en los últimos años en otros países.

Tradicionalmente, los análisis de corte transversal han mostrado un considerable grado de correlación positiva entre el nivel de desarrollo

---

<sup>7</sup>En Tanzi (1989) se distinguen los siguientes determinantes de los niveles impositivos: estadísticos, institucionales y sociales, y de la política impositiva. Bird (1978) advierte de las dificultades para la cuantificación de los "tax handles".

<sup>8</sup> La ratio fiscal viene determinada, según Goode (1984), por la demanda de gastos públicos, la capacidad y la voluntad de utilizar recursos no impositivos, y la capacidad imponible del país. A su vez, Tanzi (1987) señaló que el nivel deseado de gasto público es probable que desempeñe un papel apreciable en determinar la medida en la que los países hacen uso de su "capacidad gravable".

<sup>9</sup> La situación ha cambiado drásticamente, en la práctica, a raíz de la crisis económica actual. No obstante, ya Tanzi y Schuknecht (2000, p. 55) destacaron el fenómeno de "desacoplamiento" de los gastos respecto de los ingresos en la mayoría de los países industrializados en torno al año 1980.

económico y la presión fiscal (Dominguez, 1986)<sup>10</sup>. Teniendo en cuenta el carácter no determinista de la relación y el hecho de que haya países no pertenecientes a la OCDE con un nivel de renta superior al de algunos de los miembros de esta organización, no es de extrañar que nos encontremos fuera de la OCDE con ratios impositivos superiores a las de algunos países integrantes de ésta<sup>11</sup>.

Otro aspecto destacable es el papel crucial de los impuestos (incluidas las cotizaciones sociales) para la financiación del gasto público: en 2007, representaban, para el conjunto de la UE-27, un 91% de los ingresos públicos no financieros y un 89% de los gastos públicos no financieros (Eurostat, 2008b).

Como subraya Bibbee (2008, p. 5), los sistemas fiscales de la OCDE están cambiando continuamente, por lo cual es difícil extraer conclusiones inequívocas a partir de una foto fija. La mayoría de los analistas consideran que la tendencia de largo plazo al incremento de la presión fiscal podría haber llegado a su fin, después de haber tocado techo alrededor del año 2000 (OCDE, 2004; Owens, 2006; Carone et al., 2007)<sup>12</sup>. También Eurostat (2008a) concluye que, en la última década, se ha detenido en gran medida la tendencia alcista de la imposición en los países de la UE, si bien sólo se ha invertido en algunos países.

El gráfico 1 muestra los niveles de presión fiscal por países en los años 1965 y 2007, en tanto que los gráficos 2 y 3 representan las variaciones de dicha ratio en términos absolutos y relativos. Una representación conjunta de los niveles de presión fiscal por países cada diez años permite apreciar los notorios cambios entre 1965 y 1985, y la relativa estabilización desde este último año (gráfico 4).

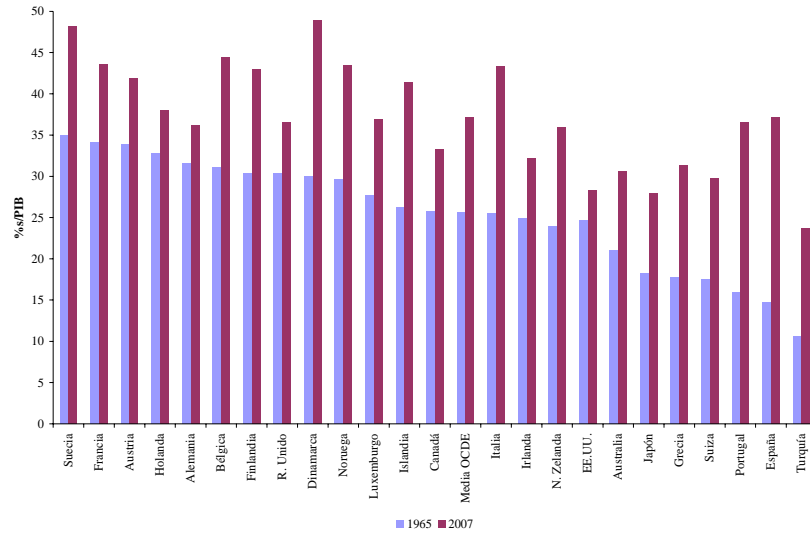
---

<sup>10</sup> No obstante, con datos del ejercicio 2007, la relación estadística entre el PIB per cápita (en paridades de poder de compra) y la presión fiscal en países desarrollados y no desarrollados presenta un coeficiente de determinación de 0,18.

<sup>11</sup> Por ejemplo, entre los pertenecientes a la UE, Eslovenia, Bulgaria, Estonia, Lituania y Letonia. Fuera de la UE, entre otros, Argentina, Croacia y Marruecos.

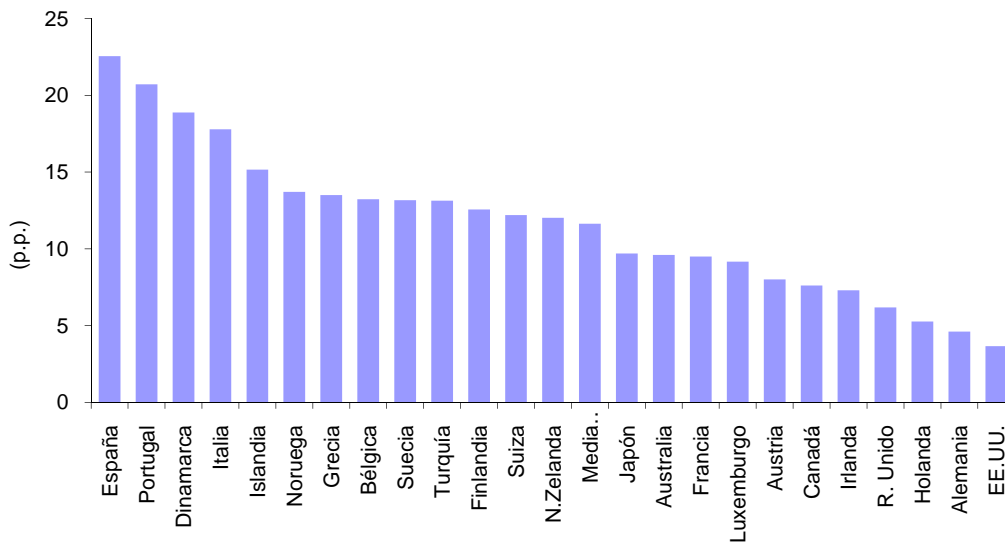
<sup>12</sup> Tanzi (2009, p. 7) identifica 1998 como el año en el que, en promedio, se alcanzaron los mayores niveles de presión fiscal en los países de la OCDE.

GRÁFICO 1.  
Presión fiscal en los países de la OCDE. 1965 Y 2007.



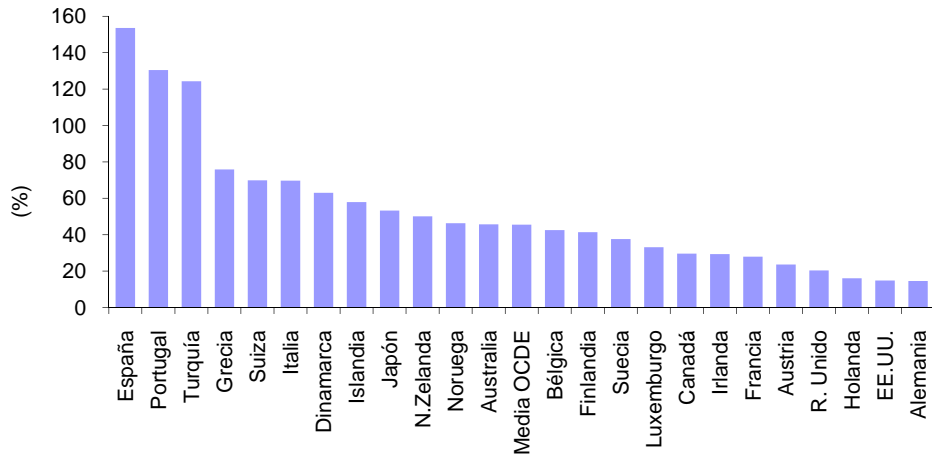
Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 2.  
Evolución de la presión fiscal en los países de la OCDE entre 1965 y 2007: variación absoluta (p.p.)



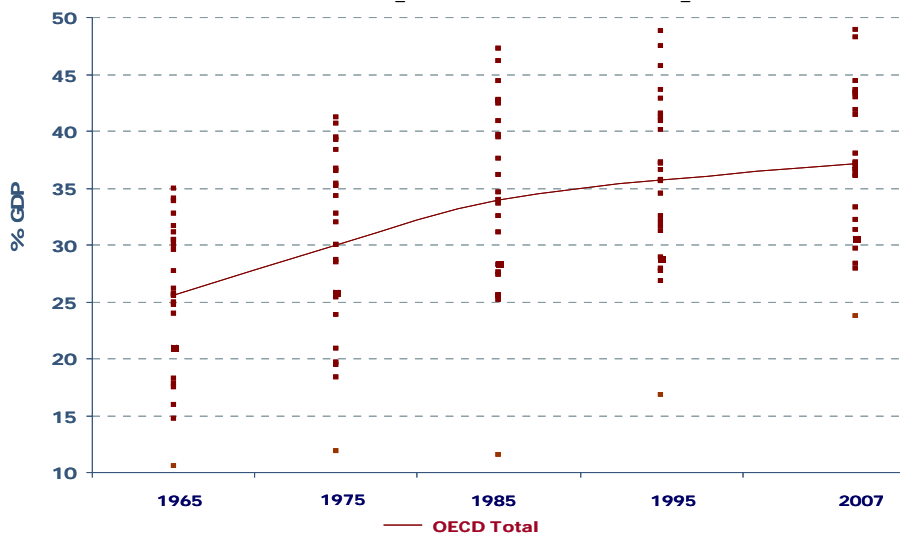
Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 3.  
Evolución de la presión fiscal en los países de la OCDE entre 1965 y 2007: variación relativa (%)



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 4.  
Evolución de la presión fiscal en los países de la OCDE



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

El análisis de los indicadores habituales de dispersión muestra una tendencia a la elevación del valor mínimo de las ratios impositivas y a una ligera disminución del valor máximo<sup>13</sup>. El recorrido ha disminuido desde 1985 en más de 10 puntos porcentuales (p.p.), pero aun así sigue estando por encima de los 25 p.p.<sup>14</sup>. Por último, el coeficiente de variación disminuye desde mediados de los años setenta (cuadro 1).

CUADRO 1.  
Presión fiscal en los países de la OCDE. Indicadores de convergencia (1965-2007)

Año	Valor mínimo	Valor máximo	Recorrido	Coficiente de variación
1965	10,6	35,0	24,4	26,4
1970	9,3	38,4	29,1	27,7
1975	11,9	41,2	29,3	26,8
1980	13,3	46,4	33,0	26,0
1985	11,5	47,3	35,8	25,7
1990	14,9	52,2	37,3	23,1
1995	16,8	48,8	32,0	20,9
2000	24,2	51,8	27,6	17,9
2005	24,3	50,7	26,5	18,3
2007	23,7	48,9	25,2	16,9

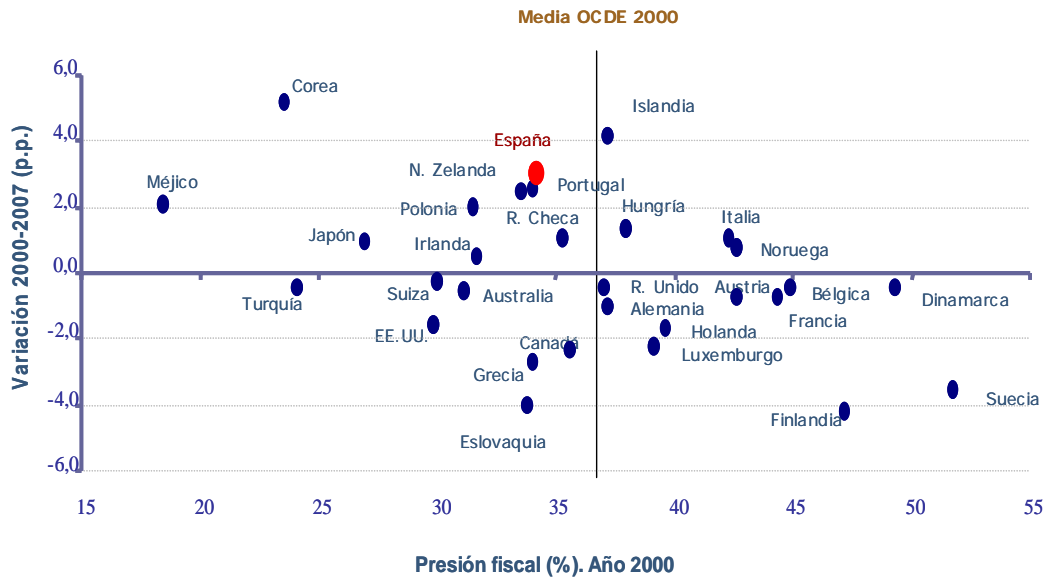
Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

El gráfico 5 representa la relación existente entre el nivel de la presión fiscal en el año 2000 y la variación de la misma entre los años 2000 y 2007, tomando como referencia la media de la OCDE en el año inicial: de los países que en 2000 superaban dicha media, 4 aumentan la presión fiscal y 10 la disminuyen; de los que estaban por debajo de la media, 9 la aumentan y 7 la disminuyen. A su vez, el gráfico 6 sitúa los países en función de sus diferencias con la media de la presión fiscal en el año 1965 y la media de la variación de ésta en el período 1965-2007.

<sup>13</sup> Para el cálculo de los indicadores utilizados, se mantiene inalterada la composición del conjunto de países analizados.

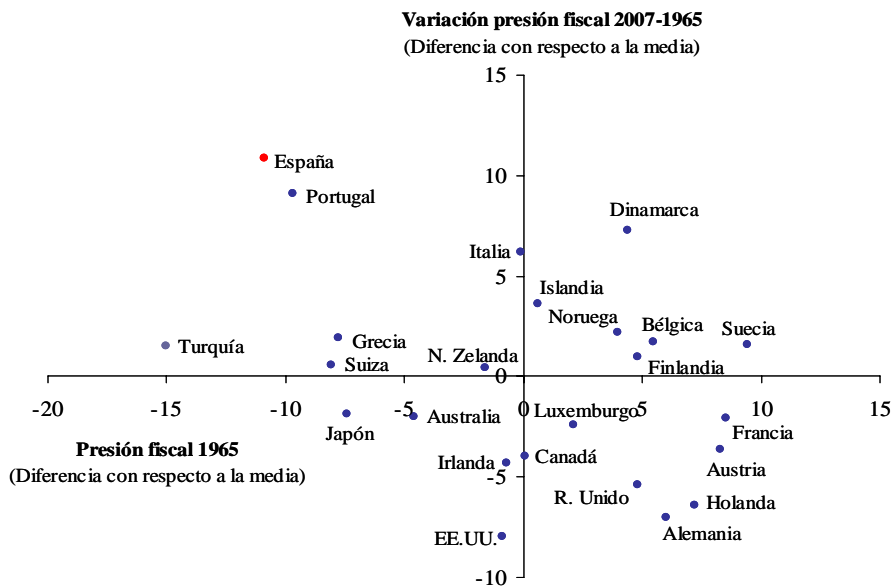
<sup>14</sup> Eurostat (2009, p. 36) constata que las diferencias entre los niveles impositivos de los países de la OCDE siguen siendo bastante marcadas.

GRÁFICO 5.  
Presión fiscal en los países de la OCDE: nivel en 2000 y variación entre 2000 y 2007 (p.p.)



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 6.  
Presión fiscal y variación de la presión fiscal durante 1965-2007: diferencias con respecto a la media de la OCDE



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

El cuadro 2 muestra cómo ha ido variando la clasificación de los países por tramos de presión fiscal a lo largo del tiempo. En 1965 había 15 países por debajo del 30%; en 2007, sólo 6<sup>15</sup>. La imagen que se desprende de esta clasificación invita a cuestionar la idea de la convergencia de las ratios impositivas.

CUADRO 2.  
Ordenación de los países de la OCDE según tramos de presión fiscal, 1965, 1980 y 2007

> 45		<b>1 país</b> • Suecia (46,5)	<b>2 países</b> • Dinamarca (48,9) • Suecia (48,2)
[40,45]		<b>5 países</b> • Holanda (42,9) • Noruega (42,4) • Francia (40,1)	<b>7 países</b> • Bélgica (44,4) • Noruega (43,4) • Francia (43,6) • Finlandia (43,0) • Italia (43,3) • Islandia (41,4) • Austria (41,9)
[35,40]	<b>1 país</b> • Suecia (35,0)	<b>4 países</b> • Finlandia (35,7) • R. Unido (35,1)	<b>5 países</b> • Alemania (36,4) • Luxemburgo (35,7) • Holanda (38,0) • R. Unido (36,6) • N. Zelanda (36,0) • Luxemburgo (36,9) • Alemania (36,2)
[30,35]	<b>7 países</b> • Francia (34,1) • Holanda (32,8) • R. Unido (30,4) • Dinamarca (30,0)	<b>4 países</b> • Canadá (31,0) • N. Zelanda (30,6)	<b>6 países</b> • España (35,4) • Irlanda (32,2) • Australia (30,6) • Portugal (36,6) • Canadá (33,3) • Grecia (31,3)
< 30	<b>15 países</b> • Noruega (29,6) • Islandia (26,2) • Italia (25,5) • EE.UU. (24,7) • Australia (21,0) • Grecia (17,8) • Portugal (15,9) • Turquía (10,6)	<b>9 países</b> • Luxemburgo (27,7) • Canadá (25,7) • Irlanda (24,9) • N. Zelanda (23,9) • Japón (18,2) • Suiza (17,5) • España (14,7) • Italia (29,7) • Islandia (29,6) • EE.UU. (26,4) • Suiza (25,0) • España (22,6)	<b>5 países</b> • Australia (26,7) • Japón (25,4) • Portugal (22,9) • Grecia (21,6) • Japón (29,7) • Suiza (29,7) [• Corea (28,7)] • EE.UU. (28,3) [• Méjico ((20,5))]
	1965	1980	2006
		Año	

Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

<sup>15</sup> Dos de ellos no formaban parte de la OCDE en 1965.

Eurostat (2009, p. 39) destaca una tendencia general de convergencia, aunque no muy acentuada, hacia la media de la presión fiscal de la UE entre los años 2000 y 2007. Dicha convergencia se produce más por el hecho de que los países con presión fiscal baja han aumentado su ratio que por una disminución en los de elevada tributación. Se advierte de que, aunque globalmente se da una disminución, debe tenerse en cuenta que el año 1999 representó un máximo histórico.

#### d. Estructuras impositivas:

Con vistas al análisis de las estructuras impositivas por países resulta de interés utilizar, como marco de referencia, las distintas hipótesis acerca de su evolución inventariadas por Rose (1985):

- Universalismo: esta hipótesis sostiene que la tributación debe ser esencialmente la misma en cualquier parte, y que los impuestos deben cambiar en el mismo sentido. Una implicación de esta hipótesis sería la convergencia en la imposición dentro de los países de la OCDE.
- Homogeneidad específica de los impuestos: existen mayores similitudes entre los mismos impuestos de diferentes países que entre diferentes impuestos de un mismo país.
- Cultura nacional: se asume que el sistema impositivo de cada país es único, rechazándose la idea de que existan atributos específicos de los impuestos que sean importantes desde un punto de vista transnacional. Se desprende que las diferencias nacionales persistirán durante muchas décadas, o incluso que se vayan agrandando.
- Fuerza de la inercia: en la medida en que los países de la OCDE han diferido en sus sistemas impositivos nacionales en el pasado, continuarán difiriendo en el futuro. Se parte del supuesto de que lo más simple para los políticos es mantener la estructura impositiva heredada de sus predecesores.

No obstante, a la hora de comparar los sistemas fiscales de distintos países, hay que tener en cuenta, como ha recordado Tanzi (1987), que cada sistema fiscal tiene sus propias características y particularidades, las cuales no pueden ser captadas por indicadores puramente estadísticos. Igualmente, no puede pasar desapercibido que, como subraya Eurostat (2008a), la "tax mix" es una variable estructural que generalmente evoluciona lentamente.

El examen de la estructura de los sistemas fiscales en los países de la OCDE pone de manifiesto que la mayor parte de los ingresos fiscales, más del 90%, proviene de tres fuentes principales: impuestos sobre la renta, impuestos sobre bienes y servicios, y cotizaciones sociales (OCDE, 2004). Ahora bien, es evidente que las anteriores son tres grandes categorías que pueden englobar figuras impositivas muy



distintas en cuanto a su configuración y a su regulación concretas. Las proporciones de las grandes categorías apenas registran variaciones a lo largo del período 1980-2000 para la media de la OCDE, aunque sí son notorias en los casos de algunos países (Domínguez y Carrasco, 2003).

En los cuadros 3 a 6 puede apreciarse cómo ha ido variando la ubicación de los distintos países con arreglo al peso de cada categoría impositiva con respecto al total.

CUADRO 3.  
Ordenación de los países de la OCDE según la ratio "Impuestos sobre la renta y los beneficios/Total impuestos", 1965, 1980 y 2006.

> 20		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dinamarca (23,8)</li> <li>• Suecia (20,2)</li> </ul>	<b>3 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• N. Zelanda (21,4)</li> </ul>	<b>4 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• N. Zelanda (22,8)</li> <li>• Suecia (19,4)</li> <li>• Dinamarca (29,5)</li> <li>• Noruega (22,0)</li> </ul>
[15,20]	<b>1 país</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Suecia (19,2)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bélgica (16,9)</li> <li>• Australia (15,0)</li> </ul>	<b>5 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Noruega (17,7)</li> <li>• Luxemburgo (15,4)</li> </ul>	<b>6 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Australia (18,1)</li> <li>• Bélgica (16,8)</li> <li>• Canadá (16,2)</li> <li>• Islandia (18,3)</li> <li>• Australia (16,8)</li> <li>• Finlandia (16,6)</li> </ul>
[13,15]	<b>2 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dinamarca (14,0)</li> <li>• N. Zelanda (14,5)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Canadá (14,4)</li> <li>• Finlandia (14,0)</li> <li>• EE.UU. (13,2)</li> </ul>	<b>5 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Holanda (14,1)</li> <li>• R. Unido (13,3)</li> </ul>	<b>4 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• R. Unido (14,7)</li> <li>• EE.UU. (13,5)</li> <li>• Italia (14,0)</li> <li>• Suiza (13,5)</li> </ul>
[10,13]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Noruega (12,9)</li> <li>• EE.UU. (11,9)</li> <li>• R. Unido (11,3)</li> <li>• Australia (10,7)</li> </ul>	<b>7 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Finlandia (12,6)</li> <li>• Holanda (11,7)</li> <li>• Alemania (10,7)</li> </ul>	<b>5 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Alemania (12,8)</li> <li>• Irlanda (11,3)</li> <li>• Austria (10,4)</li> <li>• Japón (11,7)</li> <li>• Suiza (11,2)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Irlanda (12,7)</li> <li>• Austria (12,0)</li> <li>• Alemania (10,8)</li> <li>• Francia (10,7)</li> <li>• Luxemburgo (12,5)</li> <li>• España (11,4)</li> <li>• Holanda (10,7)</li> </ul>
< 10	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Canadá (9,9)</li> <li>• Bélgica (8,6)</li> <li>• Suiza (7,2)</li> <li>• Islandia (5,6)</li> <li>• Italia (5,6)</li> <li>• España (3,6)</li> <li>• Grecia (1,6)</li> </ul>	<b>14 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Luxemburgo (9,9)</li> <li>• Austria (8,6)</li> <li>• Japón (8,0)</li> <li>• Irlanda (6,4)</li> <li>• Francia (5,4)</li> <li>• Portugal (3,9)</li> <li>• Turquía (3,1)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Italia (9,3)</li> <li>• Turquía (6,9)</li> <li>• España (5,9)</li> <li>• Portugal (3,9)</li> <li>• Grecia (4,2)</li> </ul>	<b>9 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Islandia (7,6)</li> <li>• Francia (6,7)</li> <li>• Méjico (4,8)</li> <li>• Corea (4,4)</li> <li>• Hungría (9,1)</li> <li>• Portugal (3,9)</li> <li>• Grecia (7,5)</li> <li>• Eslovaquia (5,8)</li> <li>• Méjico (5,2)</li> <li>• Japón (9,9)</li> <li>• R. Checa (9,0)</li> <li>• Corea (7,9)</li> <li>• Polonia (7,0)</li> <li>• Turquía (5,3)</li> </ul>
	1965	1980	2006	Año

Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

CUADRO 4.  
Ordenación de los países de la OCDE según la ratio "Cotizaciones sociales/Total impuestos", 1965, 1980 y 2006.

> 16		<b>2 países</b>	<b>3 países</b>
		• <b>Holanda</b> (16,3)	• <b>Francia</b> (18,0) • <b>Francia</b> (17,5) [• R. Checa (16,1)]
			• <b>Austria</b> (17,1)
[12,16]	<b>1 país</b>	<b>3 países</b>	<b>9 países</b>
	• <b>Francia</b> (13,2)	• <b>Austria</b> (14,8) • <b>Alemania</b> (12,6)	• <b>Suecia</b> (15,3) • <b>Alemania</b> (13,7) • <b>Italia</b> (12,6) [• <b>Polonia</b> (12,4)] • <b>Finlandia</b> (12,1) • <b>Holanda</b> (14,2) • <b>Bélgica</b> (13,6) [• <b>Hungría</b> (12,5)] • <b>España</b> (12,2)
[8,12]	<b>6 países</b>	<b>6 países</b>	<b>6 países</b>
	• <b>Holanda</b> (10,1) • <b>Luxemburgo</b> (9,2) • <b>Alemania</b> (8,7) • <b>Austria</b> (11,0) • <b>Bélgica</b> (9,8) • <b>Italia</b> (8,7)	• <b>Italia</b> (11,5) • <b>Luxemburgo</b> (10,5) • <b>Finlandia</b> (8,4) • <b>Bélgica</b> (11,9) • <b>España</b> (11,0) • <b>Noruega</b> (9,0) • <b>Portugal</b> (11,4) • <b>Japón</b> (10,2) • <b>Noruega</b> (8,7)	[• <b>Eslovaquia</b> (11,9)] • <b>Grecia</b> (11,1) • <b>Luxemburgo</b> (9,9)
[4,8]	<b>5 países</b>	<b>7 países</b>	<b>7 países</b>
	• <b>Grecia</b> (5,8) • <b>Suecia</b> (4,3) • <b>Japón</b> (4,0) • <b>R. Unido</b> (4,7) • <b>España</b> (4,2)	• <b>Grecia</b> (7,5) • <b>R. Unido</b> (7,5) • <b>Suiza</b> (5,8) • <b>Irlanda</b> (4,5) • <b>Japón</b> (4,0) • <b>Portugal</b> (7,4) • <b>EE. UU.</b> (5,8)	• <b>Suiza</b> (6,9) • <b>EE.UU.</b> (6,7) • <b>Canadá</b> (5,6) • <b>Irlanda</b> (4,5) • <b>R. Unido</b> (6,9) [• <b>Corea</b> (5,7)] • <b>Turquía</b> (5,5)
< 4	<b>11 países</b>	<b>7 países</b>	<b>4 países</b>
	• <b>Finlandia</b> (3,6) • <b>Noruega</b> (3,5) • <b>Suiza</b> (2,6) • <b>Irlanda</b> (1,6) • <b>Dinamarca</b> (1,1) • <b>Turquía</b> (0,6) • <b>Portugal</b> (3,6) • <b>EE.UU.</b> (3,3) • <b>Islandia</b> (2,4) • <b>Canadá</b> (1,4) • <b>Australia</b> (0,7)	• <b>Canadá</b> (3,3) • <b>Turquía</b> (1,9) • <b>Australia</b> (1,3) [• <b>Corea</b> (0,3)] • <b>Méjico</b> (2,5) • <b>Islandia</b> (1,8) • <b>Dinamarca</b> (0,6)	• <b>Islandia</b> (3,3) • <b>Dinamarca</b> (1,2) [• <b>Méjico</b> (3,3)] • <b>Australia</b> (1,3)
	1965	1980	2006
		Año	

Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

CUADRO 5.

## Ordenación de los países de la OCDE según la ratio "Impuestos sobre la propiedad/Total impuestos", 1965, 1980 y 2006.

> 8	<ul style="list-style-type: none"> <li>• EE.UU. (15,9)</li> <li>• R. Unido (14,5)</li> <li>• N. Zelanda (11,5)</li> <li>• Turquía (10,5)</li> <li>• Grecia (9,7)</li> <li>• Dinamarca (8,0)</li> </ul>	<b>11 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Irlanda (815,1)</li> <li>• Canadá (14,3)</li> <li>• Australia (11,5)</li> <li>• Suiza (9,9)</li> <li>• Japón (8,1)</li> </ul>	<b>6 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• EE.UU. (10,7)</li> <li>• Suiza (8,3)</li> <li>[• Corea (8,0)]</li> <li>• R. Unido (12,0)</li> <li>• Canadá (9,1)</li> <li>• Japón (9,2)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>[• Corea (13,2)]</li> <li>• EE.UU. (11,1)</li> <li>• Luxemburgo (9,3)</li> <li>• Irlanda (9,1)</li> <li>• España (9,0)</li> <li>• Francia (8,0)</li> </ul>	<b>11 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• R. Unido (12,4)</li> <li>• Canadá (10,1)</li> <li>• Australia (9,1)</li> <li>• Japón (9,1)</li> <li>• Suiza (8,0)</li> </ul>	
[6,8]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Italia (7,2)</li> <li>• Luxemburgo (6,2)</li> </ul>	<b>3 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• España (6,4)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• N. Zelanda (7,9)</li> <li>• Islandia (6,3)</li> </ul>	<b>3 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Australia (7,8)</li> </ul>		
[4,6]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alemania (5,8)</li> <li>• Holanda (4,4)</li> <li>• Austria (4,0)</li> <li>• Islandia (4,0)</li> </ul>	<b>7 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Portugal (5,0)</li> <li>• Francia (4,3)</li> <li>• Finlandia (4,0)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dinamarca (5,8)</li> <li>• Turquía (5,4)</li> <li>• Francia (84,8)</li> <li>• España (4,6)</li> </ul>	<b>7 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Luxemburgo (5,7)</li> <li>• Irlanda (5,3)</li> <li>• Grecia (4,6)</li> </ul>	<b>6 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• N. Zelanda (5,2)</li> <li>• Italia (5,1)</li> <li>• Grecia (4,4)</li> <li>• Islandia (5,3)</li> <li>• Bélgica (5,1)</li> <li>• Holanda (4,7)</li> </ul>	
[2,4]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Noruega (3,1)</li> </ul>	<b>2 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bélgica (3,7)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Italia (3,7)</li> <li>• Alemania (3,3)</li> <li>• Bélgica (2,9)</li> </ul>	<b>5 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Holanda (3,6)</li> <li>• Austria (2,9)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dinamarca (3,8)</li> <li>• Turquía (3,6)</li> <li>• Suecia (3,0)</li> <li>• Finlandia (2,5)</li> <li>[• Hungría (2,2)]</li> </ul>	<b>9 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>[• Polonia (3,7)]</li> <li>• Portugal (3,1)</li> <li>• Noruega (2,7)</li> <li>• Alemania (2,5)</li> </ul>
< 2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suecia (1,8)</li> </ul>	<b>1 país</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>[• Méjico (1,9)]</li> <li>• Noruega (1,7)</li> <li>• Suecia (0,9)</li> </ul>	<b>5 países</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Finlandia (1,9)</li> <li>• Portugal (1,4)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>[• Eslovaquia (1,5)]</li> <li>[• R. Checa (1,2)]</li> <li>[• Méjico (1,6)]</li> <li>• Austria (1,4)</li> </ul>	<b>4 países</b>
	1965		1980		2006	
	Año					

Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

CUADRO 6.

## Ordenación de los países de la OCDE según la ratio "Impuestos sobre bienes y servicios/Total impuestos", 1965, 1980 y 2006.

		<b>10 países</b>		<b>6 países</b>		<b>4 países</b>	
> 40	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Turquía (53,9)</li> <li>• Grecia (48,8)</li> <li>• Finlandia (42,5)</li> <li>• Noruega (41,1)</li> <li>• Canadá (40,5)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Islandia (62,7)</li> <li>• Irlanda (52,6)</li> <li>• Portugal (47,6)</li> <li>• Dinamarca (41,4)</li> <li>• España (40,8)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Islandia (59,9)</li> <li>• Portugal (46,5)</li> <li>• Grecia (41,2)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>[• Corea (62,7)]</li> <li>[• Méjico (51,2)]</li> <li>• Irlanda (43,7)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Turquía (48,7)</li> <li>• Portugal (40,6)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>[• Méjico (56,3)]</li> <li>• Islandia (42,3)</li> </ul>
[34,40]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Francia (38,4)</li> <li>• Bélgica (37,2)</li> <li>• Suiza (34,2)</li> </ul>	<b>6 países</b>		<b>3 países</b>		<b>5 países</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Italia (39,5)</li> <li>• Austria (37,4)</li> <li>• Australia (34,7)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dinamarca (37,5)</li> <li>• Noruega (35,3)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Finlandia (35,3)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>[• Eslovaquia (38,7)]</li> <li>[• Polonia (38,1)]</li> <li>• Grecia (36,0)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>[• Hungría (38,4)]</li> <li>• Irlanda (36,5)</li> </ul>
[28,34]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alemania (33,0)</li> <li>• Holanda (28,6)</li> </ul>	<b>4 países</b>		<b>5 países</b>		<b>8 países</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• R. Unido (33,1)</li> <li>• Suecia (31,2)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Canadá (32,6)</li> <li>• Australia (31,1)</li> <li>• R. Unido (29,2)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Austria (31,5)</li> <li>• Francia (30,4)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• N. Zelanda (32,7)</li> <li>• Finlandia (31,1)</li> <li>[• R. Checa (30,2)]</li> <li>• Alemania (28,4)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dinamarca (33,2)</li> <li>[• Corea (32,6)]</li> <li>• Holanda (30,5)</li> <li>• R. Unido (29,0)</li> </ul>	
[22,28]	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Japón (26,2)</li> <li>• EE.UU. (22,8)</li> </ul>	<b>4 países</b>		<b>8 países</b>		<b>11 países</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• N. Zelanda (27,9)</li> <li>• Luxemburgo (24,7)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alemania (27,1)</li> <li>• Turquía (25,6)</li> <li>• Suecia (24,0)</li> <li>• N. Zelanda (22,3)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bélgica (27,2)</li> <li>• Italia (26,5)</li> <li>• Holanda (25,2)</li> <li>• Suiza (23,0)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Luxemburgo (27,9)</li> <li>• Noruega (27,3)</li> <li>• Australia (27,1)</li> <li>• Italia (825,6)</li> <li>• Francia (24,8)</li> <li>• Suiza (23,0)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Austria (27,7)</li> <li>• España (27,2)</li> <li>• Suecia (26,1)</li> <li>• Bélgica (25,6)</li> <li>• Canadá (24,3)</li> </ul>		
< 22				<b>4 países</b>		<b>2 países</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• España (20,7)</li> <li>• Japón (16,3)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Luxemburgo (21,5)</li> <li>• EE.UU. (17,6)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• EE.UU. (16,8)</li> <li>• Japón (18,6)</li> </ul>			
		1965		1980		2006	
		Año					

Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

Adoptando una perspectiva económica, en los países de la UE, los impuestos sobre la renta del trabajo (asalariado) representan la fuente más importante de ingreso, aportando más del 40% del total. Les

siguen en importancia los impuestos sobre el consumo, que contribuyen con un tercio, y los relacionados con el capital, que aportan en torno a una cuarta parte (Eurostat, 2009, p. 57).

El panorama observado no permite identificar pautas generales de manera concluyente, e incluso los diagnósticos de los analistas llegan a diferir abiertamente. Así, por ejemplo, Gutiérrez y Rodríguez (2007) consideran que los datos confirman la hipótesis universalista sobre la evolución de los sistemas tributarios, con una serie de movimientos convergentes en los sistemas impositivos de los países de la OCDE. En contraposición, Rose (1985) concluye que, con arreglo a los datos de los países de la OCDE desde 1975, los sistemas impositivos nacionales no tienen suficiente en común para validar las generalizaciones universalistas. De hecho, la realización de un análisis cluster no permite identificar en la actualidad, para el conjunto de países de la OCDE, ninguna agrupación significativa con arreglo a la estructura impositiva<sup>16</sup>.

#### e. Factores explicativos de la evolución de la presión fiscal y de la estructura impositiva:

Recuerda Musgrave (2000) que la política impositiva no puede determinarse sin referencia a un objetivo de ingresos. En la práctica, son numerosas razones por las que la recaudación impositiva varía de un año a otro como porcentaje del PIB: además de las modificaciones en la legislación tributaria, hay que tener en cuenta, como se ha señalado, los cambios en la actividad económica (Lupi, 2009). En el medio y largo plazo, es la dinámica del gasto público, como también se ha indicado, la que dirige la ratio impositiva<sup>17</sup>. A este respecto, resalta Eurostat (2009, p. 33) que los altos niveles de presión fiscal en la UE son, en gran medida, el resultado de la creciente participación del sector público en la economía en los años setenta y, en menor grado, en los ochenta y noventa del pasado siglo. Desde los años noventa, las medidas ligadas a la implantación del euro, orientadas hacia la consolidación fiscal, han tenido claras implicaciones en la vertiente de la fiscalidad<sup>18</sup>.

Las amplias diferencias observadas en los niveles de presión fiscal entre países reflejan elecciones sociales como la provisión pública o privada de servicios, o la preocupación por la redistribución, pero también factores técnicos: algunos países suministran la asistencia social o la ayuda económica a través de desgravaciones fiscales en vez de gasto público directo (Eurostat, 2008a, p. 29).

<sup>16</sup> Tampoco con datos del año 2000 (Domínguez y Carrasco, 2003).

<sup>17</sup> Tanzi (1995) sostiene que cuando el nivel de imposición de un país alcanza el 30% o el 40%, o incluso el 50%, del PIB, es difícil mantener los tipos impositivos bajos o limitar las bases a aquéllas que son elásticas.

<sup>18</sup> En la mayoría de los países de la OCDE, entre 1990 y 2000, el aumento de la presión fiscal coincidió con una disminución de la ratio del gasto público respecto al PIB (Domínguez y Carrasco, 2003, p. 52).

Hace ya más de diez años, la OCDE (1998a) apuntaba cuatro fuerzas que podían conformar la política impositiva en las primeras décadas del siglo veintiuno, las cuales han confirmado su importancia: las presiones sobre los gastos; la necesidad de limitar y reducir los efectos económicos adversos de las distorsiones causadas por cargas fiscales históricamente elevadas; la erosión de las bases impositivas y, como caso especial de ésta, la amenaza planteada por la creciente movilidad de las bases imponibles.

A su vez, Joumard (2001) ha desbrozado las fuerzas condicionantes de la política impositiva en la UE, incidiendo en las consecuencias de los compromisos de consolidación fiscal, así como en la erosión de las bases impositivas en un contexto de globalización y de extensión de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, con la consiguiente ampliación del campo para la elusión y la evasión fiscales, y la cada vez más difícil tributación efectiva de la renta del capital. Ya Tanzi (2000) había introducido la noción de “termitas fiscales”, que, a través de diversas vías, “están royendo afanosamente los cimientos de los sistemas impositivos”, como uno de los elementos que tienden a presionar hacia abajo el nivel de los impuestos en un contexto de globalización (Tanzi, 2003).

Las últimas décadas han sido testigos de numerosas reformas fiscales en los países de la OCDE. Norregaard y Khan (2007) identifican una serie de factores que inducen a la adopción de enfoques similares de reforma fiscal en distintos países: globalización de la actividad económica, objetivo de creación de empleo, cambio de prioridades en el *trade-off* equidad-eficiencia, adopción de políticas de moda, inducción de la integración económica, competencia, descentralización fiscal, preocupación por el medio ambiente y factores cíclicos<sup>19</sup>. Se trata, en suma, de un complejo conjunto de factores cuya influencia es difícil delimitar con precisión. En este sentido, Tanzi (2003, p. 12) advierte de que no es posible separar las reformas fiscales que podrían atribuirse a la globalización de aquéllas que son necesarias como respuesta a políticas deficientes del pasado o a cambios en los puntos de vista políticos sobre el papel que se espera del Estado.

De otro lado, la evolución de la actividad económica ha ejercido una notable influencia en la evolución de la carga fiscal registrada estadísticamente. Eurostat (2008b; 2009) constata cómo, a pesar de los recortes fiscales de los últimos años, la expansión de la actividad económica llevó a una elevación de la carga fiscal global registrada. Entre otros factores cabe señalar la rémora fiscal y el aumento de los beneficios societarios. En el caso específico de la recaudación del impuesto sobre sociedades (IS), Griffith y Klemm (2004) apuntan como explicación que los menores tipos de gravamen han atraído actividad real y beneficios declarados. Las demandas de una mayor transparencia en las actuaciones de la política impositiva han ejercido también una

<sup>19</sup> Owens (2005) sintetiza los fines y las características de las recientes reformas fiscales en los países de la OCDE.

considerable influencia en la evolución de los sistemas tributarios, aun cuando no hayan desaparecido totalmente los episodios de ilusión fiscal<sup>20</sup>.

Kenny y Winer (2006) llevan a cabo un análisis empírico acerca de los determinantes de la estructura fiscal en el que obtienen una serie de conclusiones de interés:

- Los gobiernos obtienen más ingresos de cada fuente impositiva individual a medida que el presupuesto total se expande (efecto escala).
- Creciente apelación a las bases impositivas relativamente amplias (efecto base).
- Importancia del papel de los costes administrativos.
- Influencia del régimen político<sup>21</sup>.
- Las diferencias internacionales respecto a la estructura fiscal son sustanciales, pero tales diferencias son predecibles en cierta medida.

Por otro lado, la estimación econométrica que hemos llevado a cabo a partir de datos de panel dinámicos, para el conjunto de países de la OCDE, en el período 1965-2007, muestra que la presión fiscal depende positivamente de la dinámica presentada por el gasto público en una relación cercana a 0,9 en el largo plazo<sup>22</sup>. Del mismo modo, ejercen una influencia positiva significativa las diferentes variables aproximativas de la magnitud de las bases imponibles de los principales impuestos (PIB, riqueza neta de los hogares, consumo privado, beneficios empresariales y población activa) medidas en términos relativos. Por otro lado, el valor de la presión fiscal se ve asimismo condicionado por los tipos de gravamen del IS y del IVA y del tipo marginal máximo del IRPF (cuadro 7).

---

<sup>20</sup> Messere (1983) pone de relieve una serie de cuestiones relacionadas con las percepciones de los contribuyentes que pueden influenciar las tendencias de los ingresos públicos (conocimiento de los tipos medios y marginales, apreciación de las cotizaciones sociales como retribución diferida, equivalencia entre gastos directos y gastos fiscales, identificación de la progresividad en frío...).

<sup>21</sup> No hay que olvidar la influencia de la corrupción como determinante del nivel y de la estructura de la imposición. Vid. Tanzi y Davoodi (2000).

<sup>22</sup> El autor agradece la ayuda prestada por Rafael López del Paso en la realización de las estimaciones econométricas.

CUADRO 7.  
Factores explicativos de la presión fiscal en los países de la OCDE  
(1965-2007).

Estimación con datos de panel dinámicos.

Variables Independientes	Variables dependiente: Presión fiscal (%)
Ln PIB per cápita en PPA (\$)	0,075** (3,23)
<i>Riqueza neta de los hogares/PIB (%)</i>	0,089* (2,14)
<i>Población Activa/Población Total (%)</i>	0,287** (2,98)
<i>Consumo Privado/PIB (%)</i>	0,134** (3,02)
<i>Beneficios empresariales/PIB (%)</i>	0,124* (2,15)
<i>Tipo marginal máximo del impuesto de la renta de las personas físicas (%)</i>	0,004** (3,33)
<i>Tipo de gravamen del impuesto sobre beneficios empresariales (%)</i>	0,002** (3,48)
<i>Tipo de gravamen del impuesto sobre el valor añadido (%)</i>	0,007** (2,99)
<i>Gasto público/PIB (%)</i>	0,898** (3,49)
<i>Tests de autocorrelación serial:</i>	
AR1	0,000
AR2	0,196
<i>Test de Sargan (2 pasos)</i>	0,203
Número de observaciones: 1.260	

Coefficientes a largo plazo.

\*\*, \* significativo al 1% y 5%, respectivamente.

t-estadístico entre paréntesis.

Número de retardos incorporados en la estimación: 5.

Instrumentos: 2 a 5 retardos de la variable dependiente; 1 a 6 retardos de la variables independientes, a excepción de las de carácter cualitativo.

Fuente: *Elaboración propia*.

Atendiendo al comportamiento descrito por las variables independientes consideradas en la especificación, así como a los valores estimados de los coeficientes en el estado estacionario, particularizados a cada uno de los países que conforman la muestra, se constata que los niveles de equilibrio de la presión fiscal difieren de los observados en 2007 entre – 5,0 p.p. (Nueva Zelanda) y 3,5 p.p. (Italia y Canadá). En el caso concreto de España, las estimaciones sugieren que la presión fiscal se encuentra –1,8 p.p. por debajo de su nivel de equilibrio (cuadro 8).



CUADRO 8.  
**Niveles de equilibrio de la presión fiscal estimada en los países de la OCDE**  
 (1965-2007) mediante datos de panel dinámicos

País	Niveles de equilibrio	Desviaciones (Valor observado en 2007- Nivel de equilibrio)
Alemania	38,0	-1,8
Australia	35,6	-5,0*
Austria	39,5	2,4
Bélgica	45,0	-0,6
Canadá	29,8	3,5
Corea	31,2	-2,5
Dinamarca	47,0	2,9
EE.UU.	31,0	-1,7
Eslovaquia	32,0	-2,2
<b>España</b>	<b>39,0</b>	<b>-1,8</b>
Finlandia	45,0	-2,0
Francia	41,6	2,0
Grecia	33,0	-1,7*
Holanda	41,2	-3,2
Hungría	37,3	2,0
Irlanda	32,1	0,1
Islandia	43,2	-1,8
Italia	39,8	3,5
Japón	29,3	-1,4
Luxemburgo	39,0	-2,1
Méjico	19,0	1,5
N. Zelanda	34,0	2,0
Noruega	45,0	-1,6
Polonia	35,0	-1,5
Portugal	35,8	0,8
R. Checa	37,0	-0,6
Reino Unido	38,4	-1,8
Suecia	49,0	-0,8
Suiza	34,2	-4,5
Turquía	21,0	-2,7

\*Valor observado correspondiente a 2006.

Fuente: Elaboración propia.

#### f. Indicadores de competencia impositiva:

El diferente grado de movilidad geográfica de los distintos factores actúa, lógicamente, como condicionante de primer orden de la aplicación de las políticas impositivas. A falta de una adecuada coordinación internacional, que sería beneficiosa para el conjunto de países implicados, la competencia fiscal puede llevar a resultados subóptimos (de Mooij y Ederveen, 2001).

Según la literatura sobre la competencia impositiva, la tributación del capital está relacionada negativamente con el grado de movilidad

internacional del capital, en tanto que el gravamen del trabajo, en comparación con el del capital, guarda una relación positiva con la integración de las economías nacionales<sup>23</sup>. La teoría también sugiere que los países grandes tienden a aplicar mayores tipos de gravamen en el IS que los países pequeños, ya que la erosión de sus bases impositivas es menor en términos per cápita (Bretschger y Hettich, 2002).

Hansson y Olofsdotter (2004) concluyen que la mayor integración tiene un efecto negativo sobre los tipos del IS, pero las fuerzas de aglomeración, aunque en menor medida, ejercen un efecto positivo sobre los tipos de gravamen. Por otro lado, hay que tener en cuenta el efecto de la inversión pública y del potencial de mercado, condicionados por la recaudación del IS, lo que, según Bénassy-Quéré et al. (2003), no hace prever que se llegue a una carrera hacia valores mínimos. En esta misma línea, Bretschger y Hettich (2002) señalan que la globalización también genera un incremento de los gastos sociales, ya que los gobiernos tratan de asegurar a los ciudadanos contra el mayor riesgo económico (hipótesis de la compensación).

En cualquier caso, la relajación de los controles del capital ha generado una competencia entre un creciente número de países, lo que ha disminuido los tipos impositivos de equilibrio (Devereux et al., 2008). El tipo marginal de gravamen del IS ha disminuido en la mayoría de los países de la OCDE en los últimos años, si bien sigue existiendo un amplio recorrido entre los valores extremos<sup>24</sup>. La OCDE (2007, p. 36), después de repasar los distintos estudios realizados, concluye que “hay alguna evidencia de que la creciente movilidad ha tenido algún impacto sobre los tipos del impuesto sobre sociedades”.

#### g. Indicadores de competitividad fiscal:

Los aspectos fiscales desempeñan un papel importante en las clasificaciones internacionales de competitividad de los diferentes países (World Economic Forum, 2009). Así, en el informe “Doing Business” del Banco Mundial, que ordena los países en función de la facilidad para la realización de actividades empresariales, se atiende a la presión fiscal directa e indirecta correspondiente a las empresas. Con arreglo a este indicador, disponible para 27 países de la OCDE, Irlanda, Nueva Zelanda, Dinamarca, Luxemburgo y Reino Unido ocupan las primeras posiciones, mientras que Italia, República Eslovaca, República Checa, Japón y Hungría ocupan las últimas.

---

<sup>23</sup> Tanzi (1995) recuerda que las bases que son inelásticas en una economía cerrada pueden convertirse en elásticas en una economía abierta (vgr.: tributación de la renta del trabajo con posibilidades de emigración).

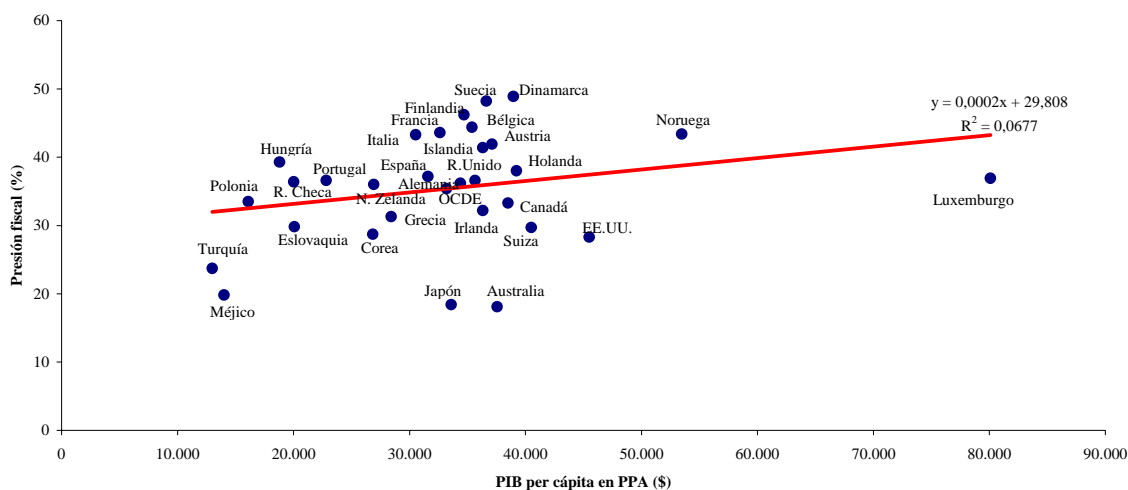
<sup>24</sup> Entre 2003 y 2009, el tipo del IS ha disminuido en diecinueve de los treinta países de la OCDE, especialmente en República Checa, Turquía, Austria, Holanda y Alemania, donde la disminución se ha cifrado en 9 ó 10 p.p. (Ernst & Young, 2009, p. 29).

#### h. Relaciones económicas de la fiscalidad:

En este subapartado se repasan sucintamente algunas relaciones económicas en las que puede tener un protagonismo la fiscalidad:

- i. Presión fiscal y nivel de renta: El gráfico 7 muestra la existencia de una correlación estadística muy reducida entre el PIB per cápita y la presión fiscal, evidenciándose una gran dispersión de las ratios impositivas en países con niveles similares de renta<sup>25</sup>. La correlación positiva es apreciable si se utiliza el indicador de bienestar económico de la OCDE, disponible para un total de quince países.

GRÁFICO 7.  
Relación entre presión fiscal y PIB per cápita (en paridad de poder adquisitivo) en los países de la OCDE, 2007



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

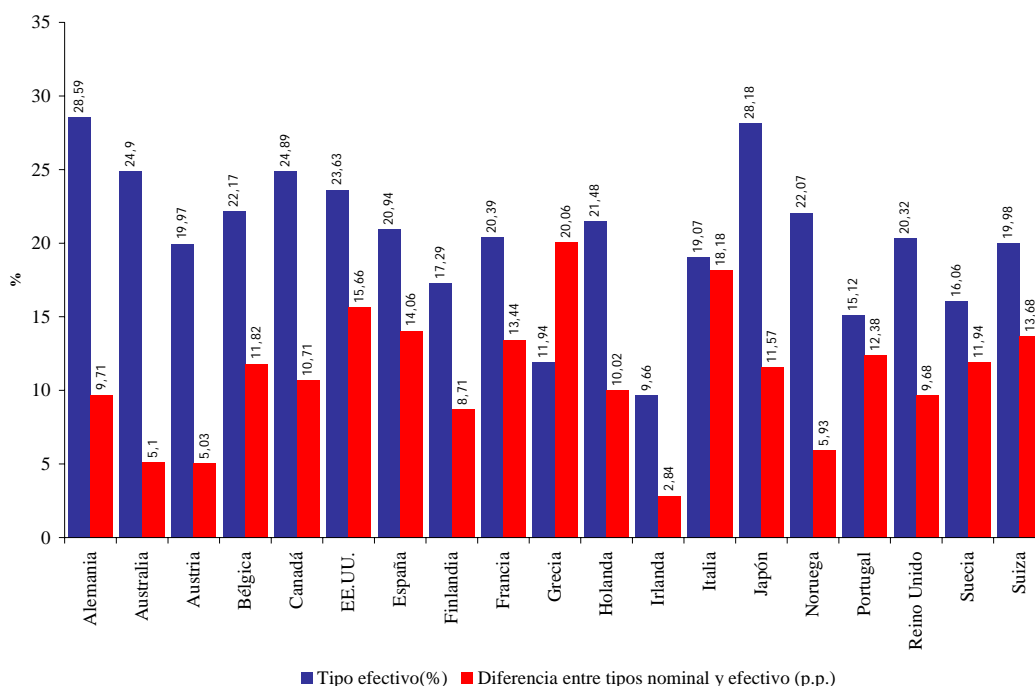
- ii. Tipo de gravamen del IS y flujos de inversión: Se trata de una cuestión que ha generado distintas perspectivas teóricas e inducido numerosas aproximaciones empíricas, con resultados bastante dispares. Un primer aspecto a considerar es el referente al uso de los indicadores adecuados desde un punto de vista metodológico. A este respecto, De Mooij y Ederveen (2001) apuntan que el uso de los tipos nominales del IS puede ser engañoso, por lo que resulta conveniente utilizar alguna expresión de tipo de gravamen efectivo<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> Un análisis completo de la relación entre las estructuras impositivas y el PIB per cápita se realiza en Johansson et al. (2008).

<sup>26</sup> Devereux y Griffith (2003) proponen la utilización del tipo de gravamen efectivo medio, definido como una media ponderada de un tipo marginal y un tipo legal ajustado. A su vez, Yoo (2003) propone el uso de indicadores prospectivos. Las diferencias entre los tipos legales y los tipos efectivos son bastante apreciables en algunos países, particularmente en Francia (35% - 18%) y EE.UU. (38% - 28%); en Italia y Japón el tipo efectivo supera al tipo

La evidencia empírica sugiere, según Norregaard y Khan (2007), que hay un importante grado de interdependencia entre países en relación con el IS, cuyos tipos de gravamen nominales y efectivos afectan a la localización del capital. Sin embargo, según Devereux, Griffith y Klemm (2002), la visión de que los tipos del IS han caído en respuesta a una mayor movilidad del capital no es apoyada por los datos<sup>27</sup>. Devereux et al. (2008) encuentran evidencia de que un punto porcentual de disminución en el tipo medio legal ponderado en otros países tiende a reducir el tipo impositivo en el país considerado en torno a 0,7 puntos porcentuales.

GRÁFICO 8.  
Tipos efectivos del IS en los países de la OCDE, 2005



Fuente: Institute for Fiscal Studies Database y elaboración propia.

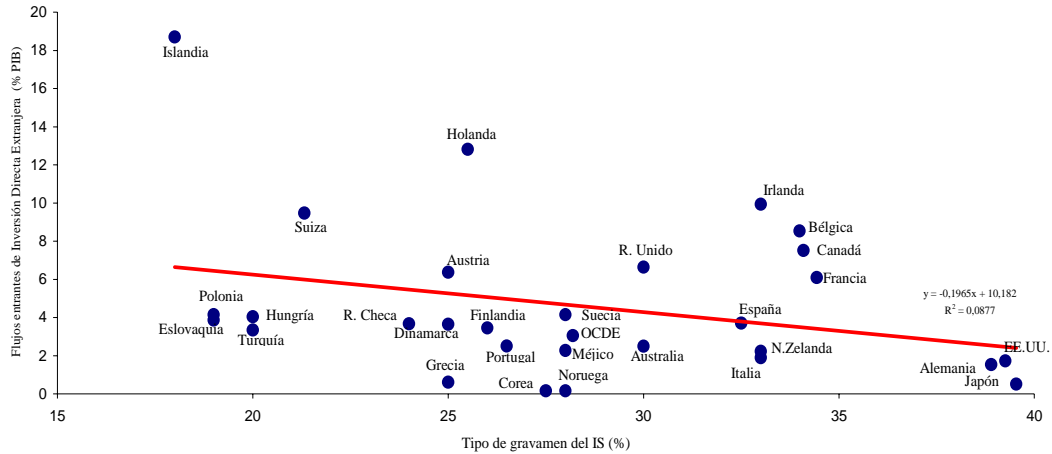
Bénassy-Quéré et al. (2003), por el contrario, concluyen que los diferenciales en el IS juegan un papel significativo en la dirección de los flujos de inversión directa extranjera, si bien su impacto no es simétrico: aunque no hay garantía de que los tipos reducidos del IS atraigan significativamente dichos flujos, los tipos elevados tienden a

legal (PWC, 2009, p. 23). Teniendo en cuenta las discrepancias existentes, que no responden a pautas regulares (gráfico 8), las cautelas a adoptar son necesarias.

<sup>27</sup> Apuntan, como hipótesis alternativa, que los países compiten por las actividades de empresas multinacionales móviles, más que simplemente por capital móvil. Los gobiernos, además de competir por los flujos de inversión, compiten también por los flujos de beneficios gravables.

desincentivar su entrada<sup>28</sup>. Con datos del año 2007, no se aprecia una relación significativa entre los flujos de entrada de inversión directa extranjera y el tipo del IS (gráfico 9).

GRÁFICO 9.  
Relación entre el tipo de gravamen del IS y los flujos entrantes de inversión directa extranjera en los países de la OCDE, 2007



Fuente: OECD Statistics Database y elaboración propia.

La estimación del comportamiento mostrado por los ingresos obtenidos por el IS, en términos de PIB, en los países de la OCDE, en el periodo 1980-2007, mediante datos de panel con efectos fijos, a partir de una especificación modificada de la propuesta por Brill y Hassett (2007), sugiere el cumplimiento de la hipótesis de Laffer. Los resultados obtenidos, en comparación con este estudio, apuntan a: 1) un aplanamiento de la Curva; 2) un acercamiento entre los valores reales y los derivados de la estimación de la ecuación; y 3) una reducción del tipo de gravamen que maximiza los ingresos procedentes del IS, desde el 33,8% durante la década de los ochenta hasta el 30,7% entre los años 2000 y 2007 (cuadro 9).

<sup>28</sup> Los sistemas aplicables para corregir la doble imposición internacional juegan un importante papel en los flujos de inversión exterior (Bénassy-Quéré et al., 2003). De Mooij y Ederveen (2001) consideran que la dificultad de incorporar adecuadamente los efectos de equilibrio general es una importante limitación de los estudios empíricos. Hadjova et al. (2006) ponen de relieve que los efectos de la imposición sobre los flujos de inversión son mucho menos relevantes que los efectos de otras políticas que contribuyen a hacer una localización atractiva para los inversores internacionales, como la apertura, los costes laborales y las trabas regulatorias.

CUADRO 9.  
**Estimación de la Curva de Laffer en los países de la OCDE (1980-2007).**  
**Datos de panel. Efectos fijos.**

Ingresos IS/PIB= $\alpha + \beta_1 * \text{Tipo de gravamen IS (t-1)} + \beta_2 * (\text{Tipo de gravamen IS (t-1)})^2 + \beta_3 * \text{ROA} + \beta_4 * \text{Peso relativo del sector empresarial en términos de PIB} + \beta_5 * \text{Porcentaje de beneficios destinados a reservas}$				
Coeficiente	Periodo			
	1980-2007	1980-1989	1990-1999	2000-2007
$\alpha$	0,003*	-0,079*	-0,002*	0,004*
$\beta_1$	0,108**	0,569**	0,259**	0,209**
$\beta_2$	-0,278**	-0,384**	-0,179**	-0,236**
R <sup>2</sup>	0,11	0,14	0,12	0,15
Tipo de gravamen que maximiza los ingresos (%)	35,6	33,8	35,9	30,7

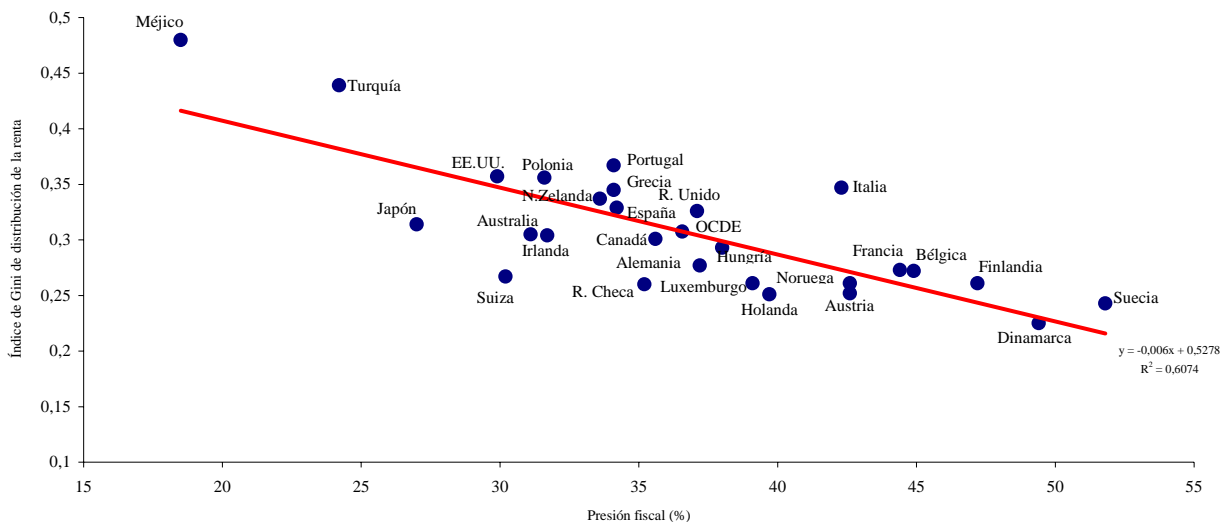
\*\* , \* significativo al 1% y 5%, respectivamente.

Fuente: Elaboración propia.

- iii. Tipo de gravamen del IRPF y flujos de ahorro: Ya la Comisión Europea (1997, p. 35) advertía de que el diferente tratamiento fiscal de los intereses recibidos por residentes y no residentes había llevado a una masiva reasignación del ahorro, impulsada por la tributación, en la UE. Esta situación puede no ser ajena a las reformas fiscales realizadas en los últimos años en algunos países europeos, con una profunda revisión de la tributación del ahorro.
- iv. Presión fiscal y desigualdad: Según se recoge en Eurostat (2008a), el recurso a los impuestos directos es mayor en aquellos países donde los objetivos de redistribución son más pronunciados. No obstante, Bibbee (2008, p. 8) apunta que el recurso a los impuestos sobre nóminas y a la imposición sobre el consumo puede contrarrestar el impacto redistributivo de los impuestos progresivos. A este respecto resalta que los sistemas impositivos canadiense y estadounidense son instrumentos de redistribución relativamente más importantes que en los países escandinavos. Ahora bien, en el conjunto de los países de la OCDE se observa un elevado grado de correlación negativa entre el nivel de presión fiscal y la desigualdad en la distribución de la renta (gráfico 10)<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> Aun cuando no encuentran evidencia de que los sectores públicos de gran dimensión generan mejoras en los niveles de bienestar, Tanzi y Skucknecht (1997) observan que el único indicador que parece favorablemente afectado por la magnitud del gasto público es la parte de la renta percibida por el 40% más pobre de la población.

GRÁFICO 10.  
Relación entre presión fiscal e Índice de Gini de distribución de la renta en los países de la OCDE, 2007



Fuente: OCDE (2008a, 2008b) y elaboración propia.

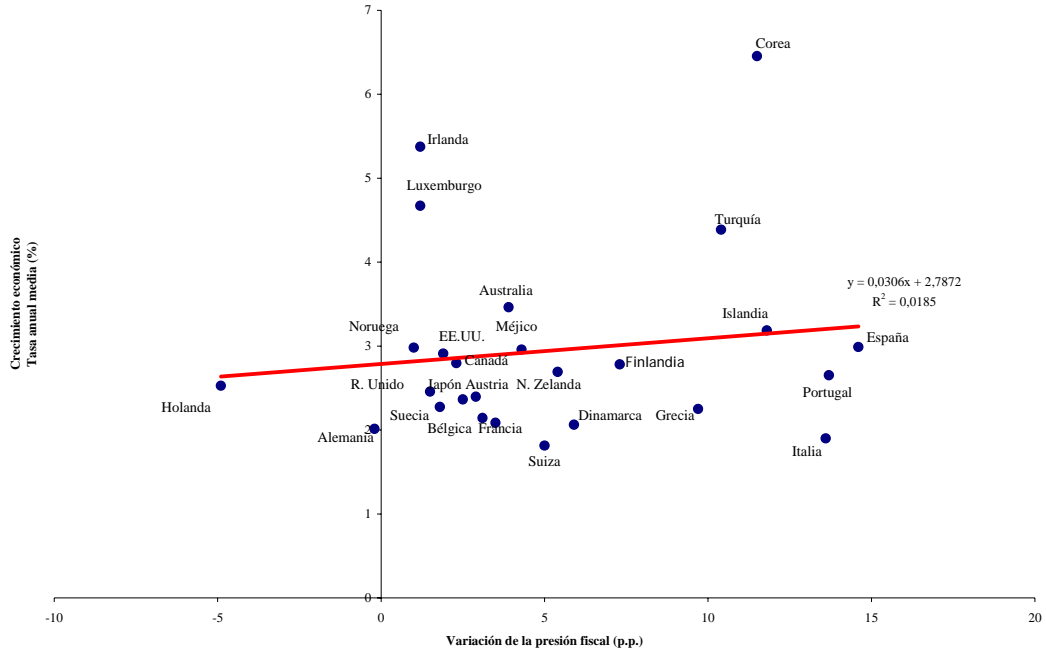
- v. Presión fiscal y crecimiento económico: Lagares (2008), después de constatar la inexistencia de una conexión entre el cambio en la dimensión del sector público y las tasas de crecimiento económico en los países de la OCDE, considera, tras un análisis estadístico, que, aunque no existe una relación estadística robusta, sí se observa “una clara coincidencia temporal negativa entre la dimensión del sector público y el crecimiento de la producción”.

En Domínguez y Rueda (2005) se concluye que no existe correlación entre la variación de la ratio gasto público/PIB y la tasa anual media de crecimiento económico. La utilización de la cifra media de la ratio gasto público/PIB en el período analizado (1990-2003) deja entrever una cierta correlación negativa. Del gráfico 11 se desprende que, en una primera aproximación, no existe vinculación entre la variación de la presión fiscal en el período 1980-2007 y la tasa anual media de crecimiento económico registrada en el mismo.

Para el período 1990-2000, la variación de la tasa de paro muestra una correlación positiva, aunque débil, con la variación de la presión fiscal y la de la ratio de las cotizaciones sociales (Domínguez y Carrasco, 2003, p. 54). Por otro lado, el gráfico 12 muestra la relación entre la variación de la presión fiscal en el año en el que se alcanza el valor máximo del período 1965-2007 y la tasa de crecimiento económico del año correspondiente<sup>30</sup>.

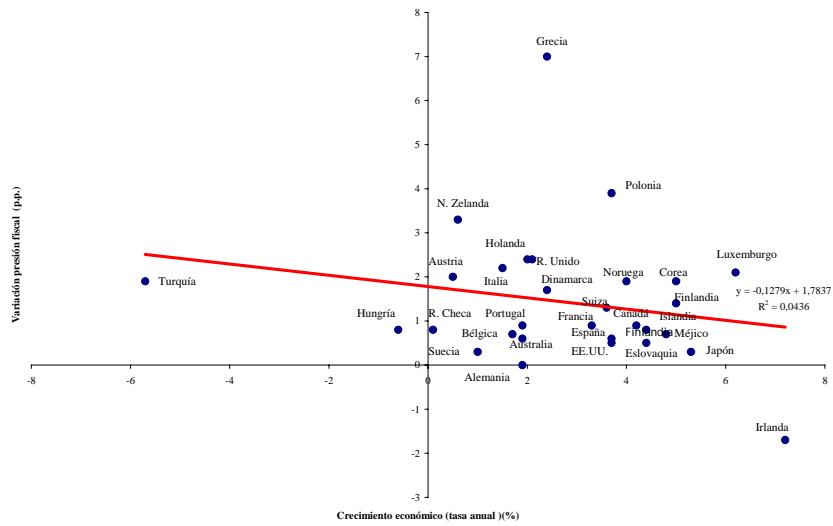
<sup>30</sup> Sólo en dos países la tasa de variación del PIB es negativa cuando la presión fiscal alcanza su máximo. En quince países supera el 3%.

GRÁFICO 11.  
Variación de la presión fiscal y crecimiento económico en los países de la OCDE (1980-2007)



Fuente: OCDE (2008a), OECD Statistics Database y elaboración propia.

GRÁFICO 12.  
Variación de la presión fiscal y crecimiento económico ( en el año en el que la presión fiscal alcanza su máximo)



Fuente: OCDE (2008a), OECD Statistics Database y elaboración propia.



Los mayores niveles de tributación existentes en Europa, en comparación con Estados Unidos, son uno de los factores que habitualmente centran la atención a la hora de explicar las diferencias en las respectivas cifras de PIB por habitante. Aunque ha habido cierto acercamiento, en 2008 el PIB per cápita de la UE-25 equivalía aproximadamente a dos terceras partes del de Estados Unidos (EE.UU.), diferencia que venía explicada por menores niveles de ocupación, de esfuerzo y de productividad en Europa (94%, 92% y 79% respecto a Estados Unidos). Bell y Tawara (2009) concluyen que el tamaño del sector público ejerce un papel significativo en la explicación de la menor oferta de trabajo en el continente europeo en comparación con EE.UU. Joumard (2001) destaca que en el año 1970 EE.UU. y la UE tenían niveles similares de presión fiscal, 27,7% y 30,4%, respectivamente, pero la evolución desde entonces ha sido muy diferente en uno y otro caso. Entre 1970 y 1999, la presión fiscal aumenta 11 p.p. en el área del euro, frente a 2,5 p.p. en EE.UU.<sup>31</sup>

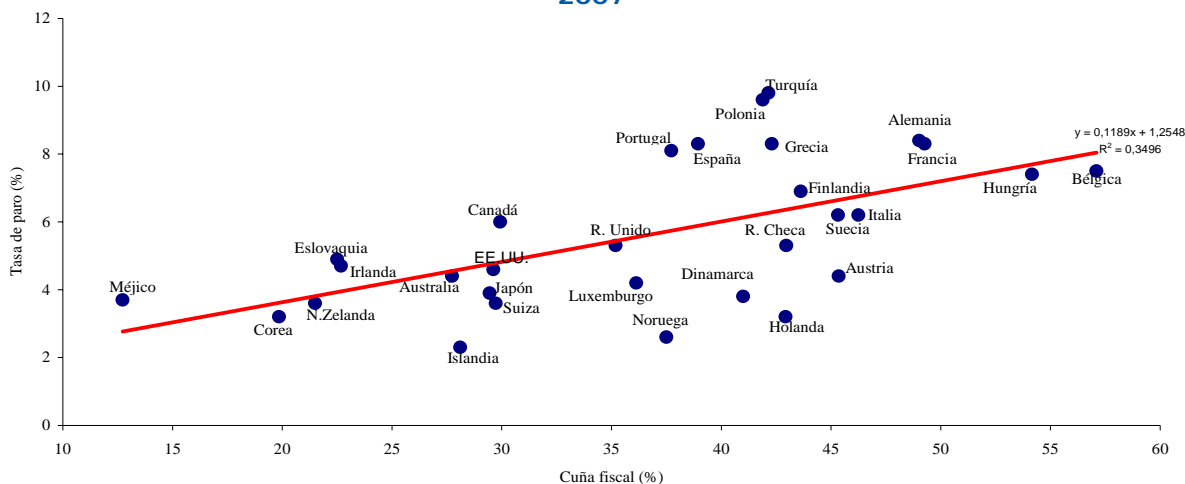
Sin embargo, no puede pasar desapercibida la falta de consenso sobre el valor empírico de parámetros cruciales para estimar las distorsiones de los impuestos. La OCDE (1998a, p. 159) reconoce que, aunque hay evidencia de conexión entre un gran sector público y un menor crecimiento económico, en general, el efecto del sector público sobre la actuación económica es muy difícil de valorar.

- vi. Cuña fiscal del trabajo y tasa de desempleo: El gráfico 13 deja evidencia de la existencia de una correlación positiva entre la magnitud de la cuña fiscal del trabajo y la tasa de paro en los países de la OCDE. No obstante, la dispersión existente deja entrever la posible importancia de otros factores no fiscales para explicar las diferencias entre países respecto al comportamiento del mercado de trabajo.

---

<sup>31</sup> Vid. Eurostat (2009, p. 33) y las referencias allí citadas.

GRÁFICO 13.  
Relación entre la cuña fiscal y la tasa de paro en los países de la OCDE,  
2007



Fuente: OCDE (2008a), OECD Statistics Database y elaboración propia.

### 3. CUESTIONES PLANTEADAS EN RELACIÓN CON LAS PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS


**E**n este apartado se efectúa un breve repaso de algunas de las cuestiones planteadas actualmente en relación con las principales figuras impositivas.

#### a. IRPF:

Una incursión en la realidad tributaria internacional pone de manifiesto la imposibilidad de identificar modelos impositivos puros. La aplicación de los distintos modelos en la práctica no permite, en cualquier caso, establecer compartimentos estancos, por lo que la mayoría de los sistemas presentan un cierto carácter híbrido, más o menos cercano a alguno de los modelos básicos. Como subraya la OCDE (2006, p. 72), “en la práctica, ningún país de la OCDE ha implementado completamente un sistema de imposición sobre la renta comprensivo, ni dual ni lineal... la mayoría de los países utilizan sistemas ‘semi-comprensivos’, ‘semi-duales’ o ‘semi-lineales’. Los sistemas ‘semi-duales’ son particularmente comunes”. Tras esta constatación relativizadora, la OCDE (2006, p. 72) no escatima cautelas al enfatizar que “esta distinción, sin embargo, no puede realizarse de manera perfecta. Si un sistema particular de imposición sobre la renta es caracterizado, por ejemplo, como ‘semi-dual’ en vez de como ‘semi-comprensivo’ es cuestión de interpretación y queda abierta a la discusión”.

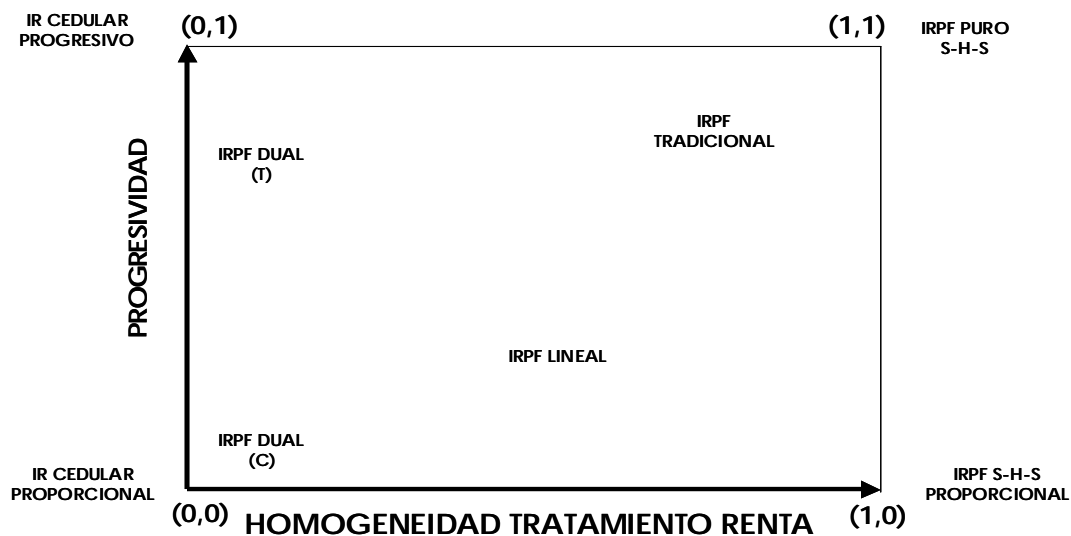
En el esquema 1 se reflejan los principales elementos que permiten caracterizar el modelo teórico de IRPF desde la perspectiva de Schanz-Haig-Simons, así como las vertientes en las que se concretan las desviaciones respecto a dicha referencia en los sistemas impositivos reales. A su vez, el esquema 2 permite ubicar, en el espacio delimitado por el tratamiento de los distintos componentes de la renta y la progresividad, los diferentes modelos de IRPF.

ESQUEMA 1.  
Modelos de IRPF: Teoría y realidad

Elementos básicos	Modelo Teórico (S-H-S): Referencia		Desviaciones aplicación sistemas impositivos reales
Concepto de Renta	Renta Extensiva	No exclusiones	Herencias, Donaciones, Ocio, Servicios públicos, Prestaciones sociales, GC no realizadas, Beneficios no distribuidos, Premios, GC realizadas, Dividendos, Intereses...
Tratamiento componentes renta	Homogéneo	Agregación indiferenciada	-Origen y plazo renta: Dividendos, Intereses Ganancias de Capital s/naturaleza y plazo. -Uso renta: Consumo /Ahorro/ Donaciones.
Tipos de gravamen	Progresividad estricta	Tipo marginal creciente	Número de tramos (¿primer tramo a tipo 0?; ¿umbral tipo máximo?) 

Fuente: Elaboración propia.

ESQUEMA 2.  
Los modelos de IRPF en el espacio renta-progresividad



Fuente: Elaboración propia.

Boadway (2004) señala las dificultades existentes para la implementación de un IRPF comprehensivo puro<sup>32</sup>. El IRPF dual se perfila como una opción fiscal adecuada con arreglo a los recientes modelos de imposición óptima que sustentan el gravamen de la renta del capital (Auerbach, 2006; Banks y Diamond, 2008). Asimismo, se considera que puede permitir un compromiso razonable para afrontar distintos aspectos controvertidos (Norregaard y Khan, 2007; Christiansen, 2004; Cnossen, 2002; Sorensen, 1993; Domínguez, 2009a)<sup>33</sup>.

En relación con la opción del impuesto lineal (Keen, Kim y Varsano, 2006), Tanzi (2009, p. 24) señala que puede crear fuertes efectos desincentivadores, si tiene un tipo relativamente alto que se aplique a partir de un nivel de renta relativamente bajo. Así sería, efectivamente, si se aplica un umbral de declaración, que daría lugar a que el tipo medio pasase bruscamente de 0 a, por ejemplo, el 20%. Sin embargo, la utilización de un mínimo exento (a través de un primer escalón de renta a tipo 0%, de una reducción en la base o de una deducción en la cuota)<sup>34</sup>, hace que no se produzcan saltos, ya que el tipo medio va aumentando gradualmente. En este contexto, es fundamental vigilar la conexión con el sistema de prestaciones sociales, de manera que se eviten tipos efectivos iguales o superiores al 100%. Igualmente se señala (Tanzi, 2009, p. 24) que cuanto mayor sea el nivel de exención en un impuesto lineal, mayor deberá ser el tipo impositivo, lo que puede provocar que el paso entre la renta no gravada y la gravada sea bastante pronunciado, fomentando así la evasión fiscal. Sin embargo, cabría señalar lo mismo que antes.

Por otro lado, se indica (Tanzi, 2009, p. 27) que “no es posible (ni deseable) pretender un impuesto global, comprehensivo y progresivo...”, aunque parece reconocerse implícitamente que lo sería si se pudiese aplicar correctamente el principio de residencia. Quizás sería interesante confrontar este planteamiento bajo el prisma de la equidad desde el punto de vista del ciclo vital y de los nuevos enfoques sobre imposición óptima (Banks y Diamond, 2008).

Por último, Tanzi (2009, p. 27) alude a que el marco de estabilidad de precios ha propiciado la atenuación de los problemas ligados a la rémora

---

<sup>32</sup> Pese a que habitualmente se aducen dificultades de orden práctico para la aplicación del modelo extensivo, no faltan opiniones, como la de Sevilla (2005, p. 2), que consideran que “las dificultades de un impuesto extensivo sobre la renta en la actualidad, no derivan tanto de sus dificultades de gestión sino del avance de las posiciones conservadoras que son favorables a los impuestos sobre la renta muy suaves y a eliminar los elementos de progresividad”.

<sup>33</sup> Un elemento frecuente de rechazo del IRPF dual es la menor tributación de los rendimientos del capital en comparación con los del trabajo. Al margen de los argumentos teóricos que pueden aportarse al debate, en una situación de inflación el tipo efectivo sobre los rendimientos del capital excede claramente del tipo nominal de gravamen. Así, con un tipo de interés nominal del 4% anual, una tasa de inflación anual del 2% y un tipo de gravamen del 18%, como el aplicado en España en 2009, el tipo efectivo se sitúa en el 36%.

<sup>34</sup> Es bien conocida la equivalencia con un tipo fijo (Domínguez, 2008c).

fiscal inflacionaria. Paradójicamente, en una situación de tasas de inflación negativas, una estricta política de ajustes por inflación llevaría a acortar la extensión de los tramos de la escala de gravamen del IRPF.

#### b. IS:

La propia existencia del IS en los sistemas tributarios reales viene a significar, en buena medida, un episodio más de la “desatención” a los postulados de los economistas, que cuestionan la justificación de este impuesto. Un impuesto que, según las recientes investigaciones económicas, es el que presenta una mayor asociación con un menor crecimiento económico (Arnold, 2008; Vartia, 2008; OCDE, 2009a)<sup>35</sup>.

Por otro lado, algunos de los problemas tradicionales de este impuesto siguen sin encontrar una solución óptima ni, aun menos, generalizada en el panorama internacional. Así, los sistemas de relación con el IRPF son muy variados, aunque no deja de ser sorprendente que el sistema clásico sea la opción más extendida (Domínguez y López, 2008, p. 94). Dentro del mosaico de soluciones existente merece destacarse el sistema introducido en Estonia, en el que se exonera de tributación en el IS sólo la parte del beneficio no distribuido (Eurostat, 2009, p. 45). Este sistema incide directamente en la eliminación de la doble tributación de los beneficios no distribuidos, habitualmente desatendida. Asimismo, sigue sin resolverse la asimetría en el tratamiento de las distintas fuentes de financiación societaria. Sólo Bélgica ha establecido un sistema de imputación de coste por el uso de los recursos propios.

Se señala (Tanzi, 2009, p. 26) que “los significativos recortes en los tipos impositivos no han resultado en reducciones en la recaudación fiscal del impuesto sobre sociedades”. Como antes se ha indicado, habría que considerar la influencia de la fase del ciclo económico en el marco de la descomposición de la ratio impositiva<sup>36</sup>.

#### c. IVA<sup>37</sup>:

Un argumento tradicional a favor del IVA es que se trata de un impuesto particularmente eficaz en el sentido de que se aseguran los ingresos al ser recaudados a lo largo de la cadena de producción, a diferencia de un impuesto monofásico sobre minoristas, bajo el que la recaudación se resiente si hay evasión en la fase final. No obstante, estas ganancias de

---

<sup>35</sup> Myles (2009a; 2009b) concluye que hay evidencia de que el crecimiento económico es mayor cuando el tipo de gravamen del IS es bajo.

<sup>36</sup>  $IS/PIB = B/PIB \times IS/B$ , donde B representa la base imponible del IS. En cualquier caso, la OCDE (2007, p. 33) habla de “una paradoja que requiere una investigación y una explicación adicionales”. Un análisis causal de la evolución de la recaudación fiscal en los países de la OCDE se realiza en Joumard y André (2008).

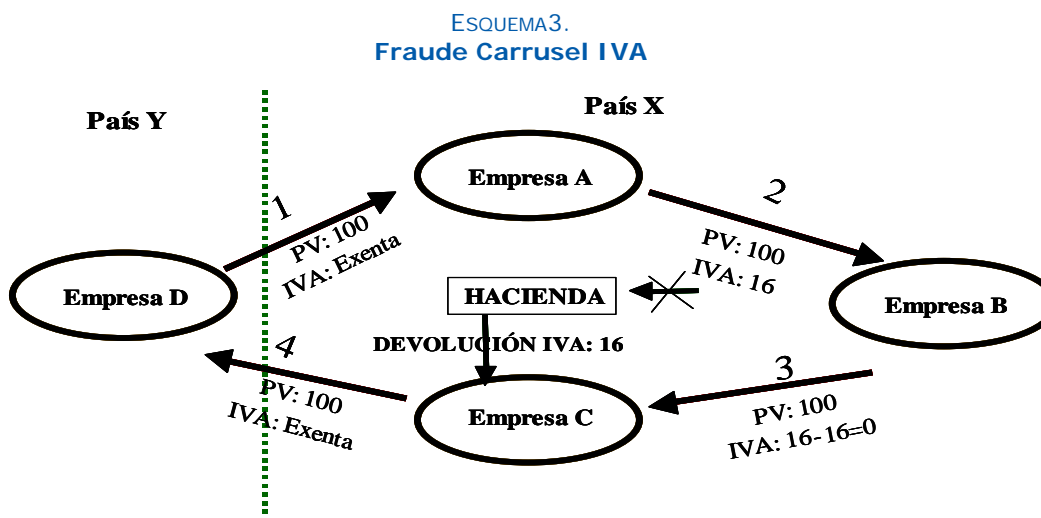
<sup>37</sup> Este impuesto se implanta por primera vez en Francia en el año 1954. Actualmente se aplica en más de 140 países (OCDE, 2008c).

eficacia recaudatoria pueden verse contrarrestadas por sustanciales costes administrativos y de gestión (Norregaard y Khan, 2007)<sup>38</sup>.

Ahora bien, admitiendo las ventajas del IVA desde el punto de vista del reparto del esfuerzo recaudatorio a lo largo de todo el ciclo productivo, ¿tiene verdaderamente sentido implicar a todo el sistema productivo, con unos elevados costes de cumplimiento, en la aplicación de un impuesto que pretende gravar el consumo?

Por otro lado, ¿sigue estando justificado hoy día que el consumo sea gravado de una manera totalmente objetiva e impersonal? ¿Puede concebirse realmente, como se apunta en Tanzi (2009), como una alternativa a los impuestos sobre la renta? A este respecto, la Comisión Europea (European Commission, 2008, p. 169) sostiene que la opción de reforma fiscal consistente en reducir la imposición sobre la renta del trabajo a cambio de aumentar el IVA implica de hecho ampliar la base imponible, añadiendo a la renta del trabajo los beneficios puros y la riqueza, y reducir el tipo de gravamen.

Además, siguen existiendo importantes bolsas de fraude en relación con el IVA, y en la Unión Europea, donde aún no ha logrado ponerse en marcha el principio del país de origen, el "fraude carrusel" (esquema 3) ha adquirido una gran relevancia, provocando una sangría de recursos<sup>39</sup>.



Fuente: Elaboración propia.

<sup>38</sup> Según la Comisión Europea (2004), los costes de cumplimiento del IVA representan un 2,6% del total de las ventas de las pequeñas y medianas empresas.

<sup>39</sup> El "fraude carrusel", a diferencia de otros fraudes habituales, no sólo implica no ingresar el importe de la obligación tributaria correspondiente, sino que origina una salida de recursos nunca ingresados en la Hacienda Pública. No obstante, es bien sabido que el método de aplicación del IVA basado en la sustracción indirecta confiere ventajas, frente a otros impuestos sobre ventas, para el control del cumplimiento fiscal. Vid. de Mello (2008, p. 5).

Los retos para la correcta aplicación de este impuesto se han multiplicado en un marco de creciente globalización económica y de extensión de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. La aplicación de impuestos independientes por cada país ha aumentado las posibilidades de elusión y de evasión fiscales (OCDE, 2008c, p. 32). Por añadidura, la proliferación de regímenes especiales, que hacen perder algunas de las ventajas del IVA y, en algunos casos, las fundamentales de uniformidad y transparencia, es otro inconveniente en la aplicación práctica de este impuesto.

En Tanzi (2009) se hace alusión a opiniones de economistas que cuestionan que el uso de tipos reducidos para los productos básicos ayude realmente a las familias pobres. Sin embargo, salvo que se concluya que la menor carga impositiva es compensada por unos mayores márgenes de beneficio, la atenuación de la carga fiscal sobre productos que tienen una gran importancia en la cesta de la compra de las familias con menor nivel de renta supone un alivio para sus economías. Por otro lado, cabría esperar que la sustitución de tipos reducidos por tipos generales en el gravamen de dichos productos elevara su precio final<sup>40</sup>.

Se destaca, por otra parte, la ventaja del IVA frente al IRPF desde el punto de vista de la flexibilidad activa, al no tener retardos recaudatorios. Es cierto que, al no tratarse de un impuesto directo basado en una declaración anual, se percibe inmediatamente el impacto de los cambios en el tipo impositivo. No obstante, el IRPF se presta a un efecto inmediato en tal sentido mediante una modificación de las retenciones a cuenta, si bien los costes administrativos y de cumplimiento serían bastante más elevados. No hay que olvidar, por otro lado, la periodicidad de las liquidaciones del IVA, con el consiguiente desfase recaudatorio. La efectividad de las medidas estabilizadoras descansa en el supuesto de traslación completa de los cambios en el tipo impositivo. También en el plano de la estabilización y el desarrollo, existe un cuerpo de evidencia empírica reciente que coloca en mejor posición la imposición sobre el consumo, en comparación con los impuestos sobre la renta, en términos de sus efectos sobre el crecimiento.

Finalmente, las presiones para la aplicación de tipos reducidos para diferentes sectores en España, así como para la revisión de los módulos (bases imponibles estimadas) del régimen simplificado, son ejemplos que respaldan la idea de que las actuaciones de los grupos de interés no se limitan a la esfera de los impuestos directos.

---

<sup>40</sup> Como se señala en Copenhagen Economics (2007, p. 12), si las familias ricas y pobres tienen distintas cuotas de consumo de los bienes y servicios sujetos a un tipo de gravamen del IVA reducido, las familias con la mayor proporción se beneficiarán de la reducción. Cuestión distinta es que los patrones de consumo reales no respondan a las presunciones acerca de su relación con el nivel de renta.

#### d. Accisas:

Eurostat (2009, p. 72) llama la atención acerca de la evolución del peso relativo de los impuestos especiales sobre el tabaco y el alcohol, que, pese a estar basados en tipos de gravamen específicos, no han perdido peso dentro de la imposición sobre el consumo en la UE. La explicación de este hecho llevaría a analizar, lógicamente, la evolución cuantitativa de las bases imponibles, así como la de los tipos aplicables.

Particularmente en el caso de los impuestos sobre carburantes, el análisis de la carga impositiva revela que ésta no refleja el contenido contaminante de los diferentes carburantes (Dominguez, 2008a, p. 127).

#### e. Imposición medioambiental:

Quizás lo más llamativo en este apartado sea que, pese a las expectativas existentes y la concienciación de los problemas medioambientales, las reformas fiscales “verdes” han tenido un alcance bastante menor de lo esperado. No parece que las supuestas ventajas del “doble dividendo” hayan sido hasta ahora un factor de seducción determinante. De hecho, los ingresos de los impuestos medioambientales han venido disminuyendo como porcentaje del PIB<sup>41</sup>.

La información disponible en el ámbito internacional no permite ser concluyente respecto a la efectividad de los impuestos medioambientales en términos de influir en el comportamiento empresarial (PWC, 2009, p. 61).

#### f. Imposición sobre la propiedad:

Este ámbito de la imposición viene marcado por un repliegue generalizado del impuesto sobre el patrimonio neto, que subsiste sólo en un reducido número de países<sup>42</sup>, y una controversia acerca de la justificación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

El gravamen de la riqueza tiende a concentrarse en un impuesto parcial y proporcional como es el impuesto sobre la propiedad. Pese a sus características, cada vez es mayor la tendencia a una cierta subjetivización en España, donde se utiliza para aplicar políticas de carácter social por los ayuntamientos.

---

<sup>41</sup> Sin perjuicio del recurso a medidas de carácter regulatorio, de la menor dependencia energética y de la evolución de los precios en origen, la tendencia observada resulta sorprendente (Eurostat, 2009, p. 12).

<sup>42</sup> En 2009, sólo en tres países de la OCDE (Francia, Noruega y Suiza) (Ernst & Young, 2009, p. 78).



g. Cotizaciones sociales:

Aun cuando desde un punto de vista teórico la composición de la cuña fiscal no altera los niveles de empleo y los salarios de equilibrio, esta conclusión no puede mantenerse si los trabajadores valoran los beneficios que esperan recibir del pago de las cotizaciones sociales (Norregaard y Khan, 2007, p. 12)<sup>43</sup>.

#### 4. ASPECTOS TRANSVERSALES DE LA IMPOSICIÓN

**E**n este apartado se apuntan una serie de cuestiones que afectan de manera general al conjunto de la imposición<sup>44</sup>:

a. Efectos económicos de los impuestos:

Pese a los avances registrados en el análisis económico, persiste aún un considerable grado de controversia acerca del signo y de la magnitud de los efectos económicos de los impuestos. Ya la OCDE (1998a) advertía de la falta de consenso sobre el valor empírico para estimar las distorsiones de los impuestos. A lo largo de los últimos años se han multiplicado los estudios econométricos, sin que haya podido alcanzarse aún un consenso definitivo respecto a numerosos aspectos básicos de la política impositiva.

b. Imposición sobre el trabajo:

Eurostat (2008a) subraya cómo, a pesar de un respaldo generalizado a la deseabilidad de aplicar menores impuestos sobre el trabajo, el nivel de los tipos de gravamen implícitos sobre la renta de este factor confirma la extendida dificultad de alcanzar dicha finalidad.

c. Evasión fiscal:

El fenómeno de la evasión fiscal sigue constituyendo un gran desafío a la aplicación efectiva de los principios de justicia tributaria. Este fenómeno encuentra diversas fuentes de alimentación: la economía sumergida, la dificultad de controlar las rentas generadas en determinados segmentos de la actividad empresarial y la existencia de los denominados “paraísos fiscales”. La importancia alcanzada por éstos

---

<sup>43</sup> No hay que olvidar que el hecho de que las cotizaciones sociales se admitan como gastos deducibles en el IRPF, como ocurre en España, implica que, en parte (determinada por el tipo marginal del contribuyente), se cambie recaudación del IRPF por recaudación de las cotizaciones sociales. En el IS dicho efecto es más acusado, si los tipos de las cotizaciones a cargo de los empleadores son más elevados.

<sup>44</sup> Un mayor detalle se ofrece en Domínguez (2003).

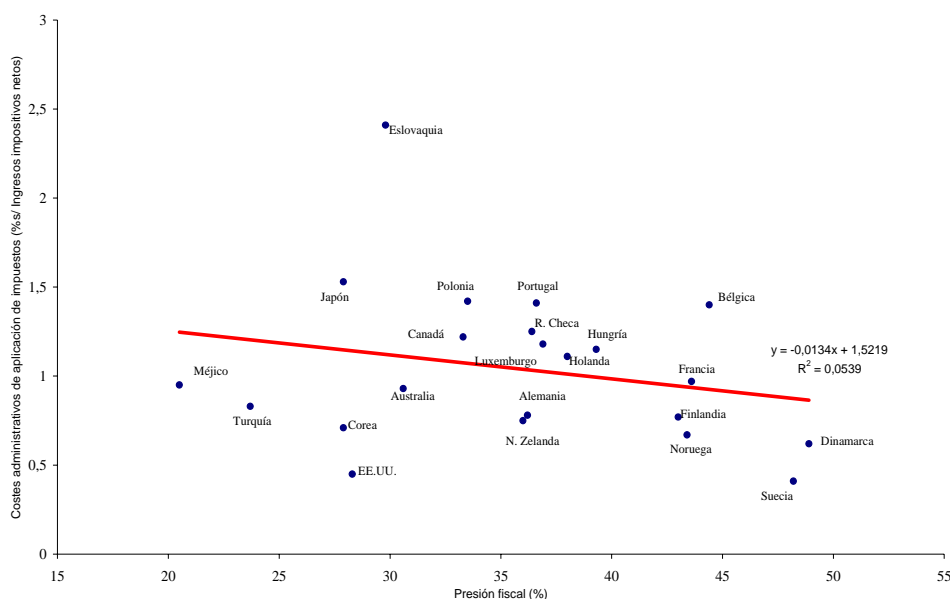
y sus consecuencias negativas ha llevado a que en la Declaración del G-20 de abril de 2009 se proclamara que “la era del secreto bancario ha finalizado”, planteando la adopción de medidas contra las jurisdicciones no cooperantes, incluyendo los paraísos fiscales<sup>45</sup>.

En este contexto reviste un gran interés la propuesta formulada por Tanzi (1999) relativa a la creación de la “World Tax Organization”, tras resaltar la paradoja que representa la inexistencia de una organización de esta naturaleza, cuando la competencia internacional por la vía impositiva tiene en la realidad mucha mayor trascendencia que a través de otros ámbitos, para los que sí existen organizaciones internacionales. En la práctica, es la OCDE la organización que viene asumiendo algunas de las funciones propugnadas por Tanzi (1999).

#### d. Costes de aplicación de los impuestos:

El gráfico 14 permite apreciar que no existe correlación entre el nivel de la presión fiscal y la importancia relativa de los costes administrativos.

GRÁFICO 14.  
Relación entre presión fiscal y costes administrativos de aplicación de los impuestos en los países de la OCDE, 2007

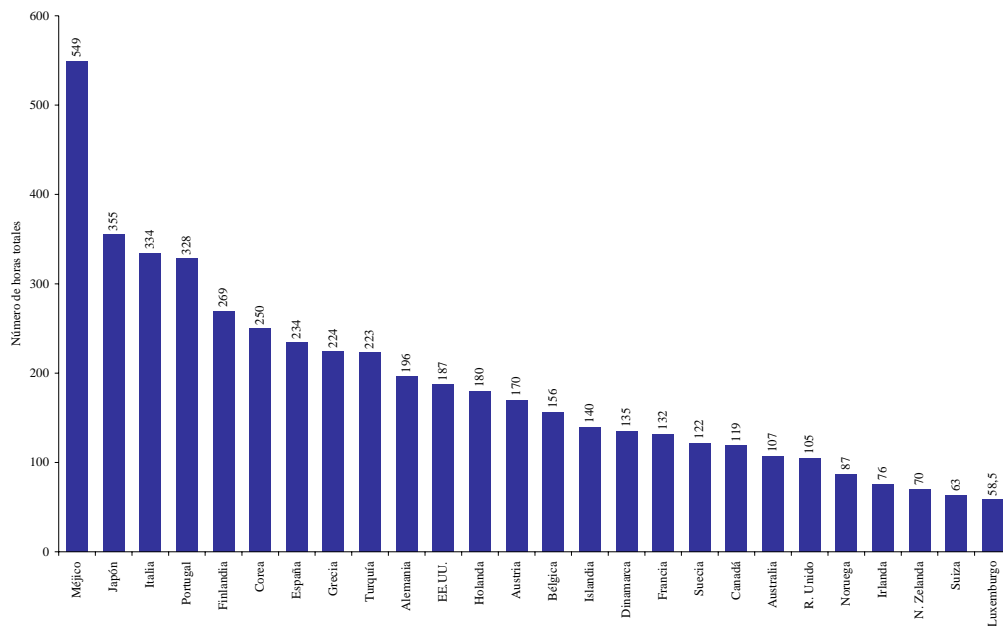


Fuente: OCDE (2008a, 2009b) y elaboración propia.

<sup>45</sup>No obstante, es conocido que el primer ministro británico, Gordon Brown, no tardó en matizar que se trataba, más bien, del “principio del fin del secreto bancario”.

En algunos países, es destacable la gran relevancia de los costes empresariales por impuestos (IS, impuestos sobre la renta del trabajo, impuestos sobre el consumo), algunos de los cuales no les conciernen directamente (gráfico 15).

GRÁFICO 15.  
**Coste de cumplimiento de las obligaciones fiscales por las empresas, 2009**  
 (Número de horas totales)



Fuente: World Bank (2009) y elaboración propia.

Tanzi (2009) concluye que la complejidad es un impuesto regresivo. Sin embargo, en el caso español, se han introducido considerables facilidades para contribuyentes con rentas bajas, que van desde la no obligación de declaración hasta el envío del borrador de declaración, pasando por la cumplimentación gratuita de declaraciones en la propia Administración o a través de entidades financieras colaboradoras.

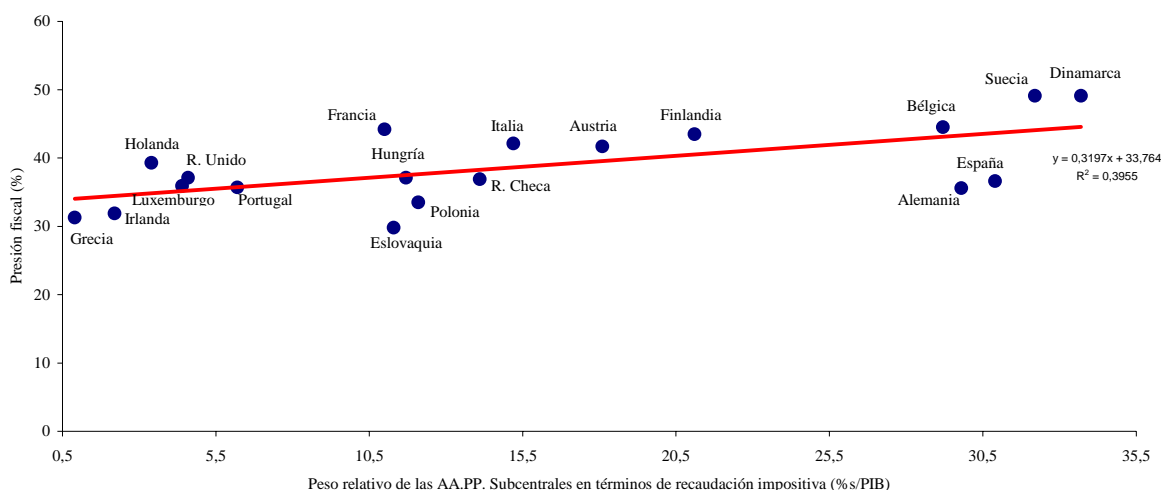
Aunque hay una preocupación general por la disminución de los costes de aplicación de los impuestos, hay factores económicos que no favorecen este objetivo (globalización, TICs, innovación financiera, descentralización fiscal...)<sup>46</sup>.

<sup>46</sup> Kay (2008, pp. 2-3) recuerda que “la complejidad de la actual normativa fiscal de todos los países desarrollados es en muy gran medida el resultado directo e indirecto de la dificultad de hacer del concepto económico de renta un instrumento operativo en un mundo de incertidumbre y de innovación financiera”.

#### e. Federalismo fiscal:

La participación de las administraciones territoriales en el gasto público excede la de los ingresos en todos los países de la OCDE, sin que haya modelos comunes (OCDE, 2004). Esta asimetría puede representar, teóricamente, un sesgo hacia un mayor tamaño del sector público e impide cumplir adecuadamente el principio de corresponsabilidad fiscal<sup>47</sup>. El gráfico 16 ofrece una representación de la relación existente entre la participación de las administraciones territoriales en la recaudación impositiva y el nivel de la presión fiscal.

GRÁFICO 16.  
Relación entre presión fiscal y federalismo fiscal en los países de la OCDE, 2006



Fuente: OCDE (2008a), Eurostat (2009) y elaboración propia.

#### f. Medición de la capacidad contributiva:

El concepto de capacidad económica o capacidad de pago es la piedra angular de los sistemas tributarios modernos, auspiciando un principio impositivo, que, como en el caso de España, se eleva al rango constitucional. Sin embargo, no puede soslayarse la enorme dificultad de formular una definición, y, aun más, una cuantificación de la noción de capacidad de pago que estén exentas de toda ambigüedad y que sean capaces de aunar un consenso (Domínguez, 2009a). A este respecto, en el Informe Meade (1978, p. 14) se reconoce explícitamente que "la capacidad imponible siempre resulta muy difícil de definir y una cuestión sobre la que las opiniones diferirán bastante ampliamente". Bastantes años antes, ya Vickrey (1947, pp. 3-4) se había encargado de

<sup>47</sup> En el estudio llevado a cabo en Medel y Domínguez (1994) no se desprende ninguna relación estadísticamente significativa entre descentralización y tamaño del sector público.

constatar que “en un sentido estricto, la ‘capacidad de pago’ no es una cantidad susceptible de medición, ni siquiera de definición inequívoca”.

Ante esta situación, Banks y Diamond (2008) plantean que, en lugar de partir de una base impositiva ideal, debe comenzarse con el examen de los equilibrios económicos que ocurren con diferentes estructuras impositivas. Para cada equilibrio resultará un nivel de bienestar para los integrantes de la sociedad. La elección de la mejor alternativa se realizaría mediante una función de bienestar social. Kay (2008) apunta las dificultades existentes para la definición de las utilidades individuales a incorporar en la función de bienestar social.

#### g. Coordinación internacional:

La enorme asimetría existente entre la evolución de la realidad económica, que ha experimentado un intenso proceso de integración, y la de las estructuras políticas, que no se han adaptado, es una fuente de conflicto para la solución de los problemas económicos y financieros internacionales, en general, y para los relacionados con la tributación, en particular<sup>48</sup>. La falta de coordinación internacional actúa como un lastre para la aplicación de sistemas impositivos acordes con las nuevas realidades económicas y financieras<sup>49</sup>. Tanzi (2000) ha subrayado la necesidad de adaptación de los sistemas impositivos, concebidos en épocas donde las economías estaban mucho más cerradas<sup>50</sup>, máxime en un escenario de cambios tan intensos como los que se están viviendo hoy. Ya en la cumbre del G-7 celebrada en 1996 se pusieron de relieve los problemas derivados de la competencia fiscal perjudicial (OCDE, 1998b, p. 7).

La diversidad de medidas fiscales adoptadas, de forma independiente, por los Estados miembros de la UE, para hacer frente a la actual crisis económica y financiera, es una muestra más de la falta de coordinación de la política económica a escala de la UE. No obstante, la aplicación de medidas diferenciadas resulta coherente con una situación de partida en la que existen sistemas impositivos diferentes y condiciones presupuestarias dispares (Eurostat, 2009, p. 11).

---

<sup>48</sup> Domínguez (2009b). Tanzi (1998, p. 8) considera que “hay una creciente divergencia entre las áreas políticas representadas por los estados-nación y las áreas económicas de mercados particulares”.

<sup>49</sup> En el ámbito de la UE, ni siquiera la creación de una unión monetaria ha tenido repercusiones claras en la política impositiva. Vid. Alworth y Arachi (2008, p. 60).

<sup>50</sup> Como se señala en OCDE (1998b, p. 13), las políticas impositivas se han desarrollado fundamentalmente para afrontar problemas económicos y sociales nacionales.

#### h. Renuncia a la progresividad formal:

La tendencia a la renuncia a la progresividad impositiva respecto a la renta personal se ha ido abriendo camino con ímpetu en las dos últimas décadas, incluso en países con una larga tradición de objetivos redistributivos<sup>51</sup>. Esta tendencia, que parece imparable, refuerza el papel a otorgar a los programas de gasto público como instrumentos de redistribución.

### 5. CONSIDERACIÓN ESPECIAL DEL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

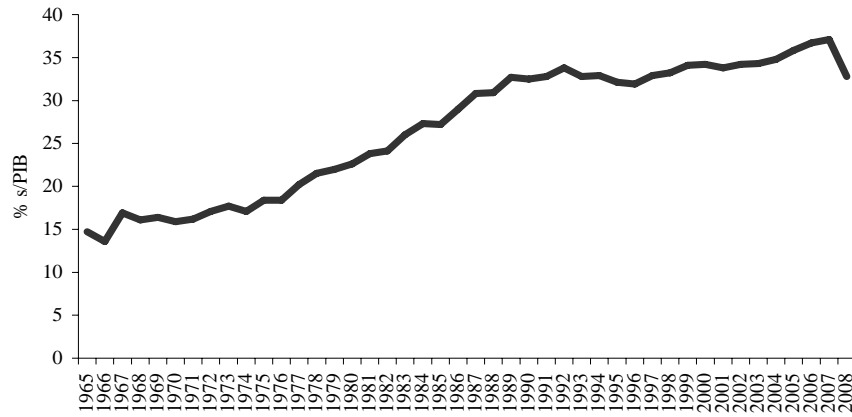
El gráfico 17 ofrece quizás la mejor síntesis posible de las transformaciones registradas por el sistema fiscal español a lo largo de las últimas décadas (Domínguez, Medel y Molina, 2009). Si tomamos como referencia el año 1975, la presión fiscal en España se situaba en el 18,4%, a todas luces un valor muy alejado de los niveles prevalecientes en los países más avanzados de Europa<sup>52</sup>. En la actualidad, después de haber completado tres decenios de experiencia democrática, ha llegado a duplicarse. No es preciso realizar grandes alardes imaginativos para tomar conciencia de que los avances económicos y sociales cosechados por España en ese período habrían sido inviables de no haberse escalado la pronunciada pendiente que describe la senda de la evolución de la participación de los impuestos en la actividad económica. En el año 2006, la presión fiscal española (36,6%) era ya bastante equiparable a la media de la UE-15 (39,8%). En el gráfico 18 puede observarse cómo ha ido evolucionando con respecto a la media de la OCDE. El máximo histórico se alcanza en el año 2007, superando el 37%. Sin embargo, en 2008, debido a la crisis económica, se registra una disminución del orden de 4 p.p.<sup>53</sup>

<sup>51</sup> Un análisis de los cambios registrados en los principios tradicionales del IRPF se ofrece en Valle (2008).

<sup>52</sup> Baste señalar que dicha ratio se situaba en el 34,3% del PIB en Alemania, en el 35,4% en Francia, y en el 35,2% en el Reino Unido, mientras que en Italia, aun con una ratio relativamente baja (25,4%), se superaba en casi un 40% la cifra española, que incluso era inferior a las de Grecia (19,4%) y Portugal (19,7%). En fin, la media no ponderada de los quince países de la Unión Europea (UE-15) para los que se dispone de información homogénea era del 32,2%.

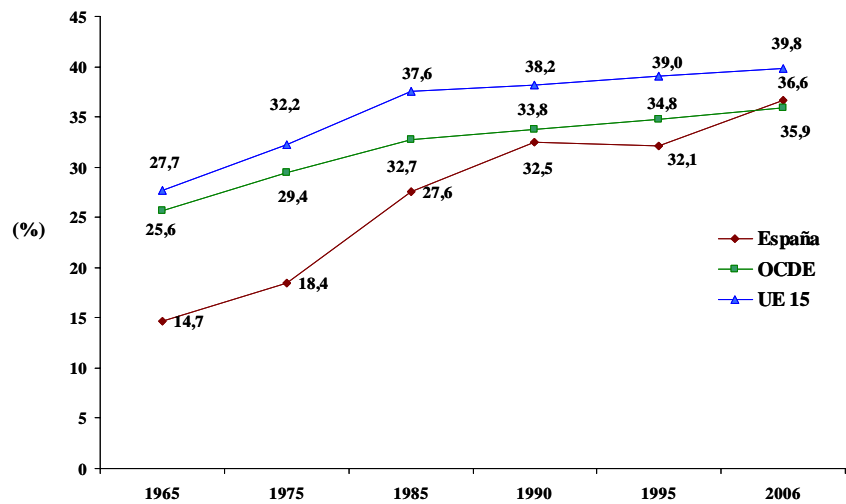
<sup>53</sup> Martínez-Mongay et al. (2007) habían concluido que entre un 50% y un 75% del aumento de los ingresos fiscales en España entre 1995 y 2006 podría ser de naturaleza transitoria y desaparecer con el fin del *boom* de los activos.

GRÁFICO 17.  
Evolución de la presión fiscal en España (1965-2008)



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 18.  
Evolución de la presión fiscal



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

CUADRO 10.  
Evolución de la estructura impositiva en España y la UE-15

	IMPUESTO RENTA Y BENEFICIOS							
	% s/PIB				% s/ total de impuestos			
	1975	1985	1995	2006	1975	1985	1995	2006
<b>España</b>	4,1	6,8	9,4	11,4	22,0	24,8	29,2	31,0
<b>UE-15</b>	11,3	13,1	13,3	13,8	33,0	33,7	33,4	34,1
<b>Dif UE-15 España</b>	7,2	6,3	3,9	2,4	11,0	8,9	4,2	3,1
	Impuesto Renta							
<b>España</b>	2,7	5,4	7,6	6,9	14,5	19,4	23,6	18,9
<b>UE-15</b>	9,9	11	10,5	10,3	28,1	27,7	26	25,1
<b>Dif UE-15 España</b>	7,2	5,6	2,9	3,4	13,6	8,3	2,4	6,2
	IS							
<b>España</b>	1,3	1,4	1,7	4,2	6,9	5,1	5,4	11,5
<b>UE-15</b>	2,0	2,4	2,6	3,4	6,0	6,3	6,8	8,8
<b>Dif UE-15 España</b>	0,7	1,0	0,9	-0,8	-0,9	1,2	1,4	-2,7
	COT. SOC.							
<b>España</b>	8,8	11,2	11,6	12,2	47,5	40,8	36,2	33,3
<b>UE-15</b>	8,8	10,7	11,4	11,1	28,6	28,9	29,5	28,1
<b>Dif UE-15 España</b>	0,0	-0,5	-0,2	-1,1	-18,9	-11,9	-6,7	-5,2
	COT. SOC. (Empleados)							
<b>España</b>	1,7	2,0	1,9	1,8	9,1	7,2	5,8	5,0
<b>UE-15</b>	2,7	3,4	3,9	3,6	8,8	9,3	10,2	9,2
<b>Dif UE-15 España</b>	1,0	1,4	2,0	1,8	-0,3	2,1	4,4	4,2
	COT. SOC. (Empleadores)							
<b>España</b>	7,1	8,4	8,0	9,0	38,4	30,6	25,0	24,5
<b>UE-15</b>	5,6	6,4	6,4	6,5	18,3	17,2	16,4	16,2
<b>Dif UE-15 España</b>	-1,5	-2,0	-1,6	-2,5	-20,1	-13,4	-8,6	-8,3
	IMPUESTOS SOBRE NÓMINAS Y SOBRE LA MANO DE OBRA							
<b>España</b>	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>UE-15</b>	0,5	0,5	0,4	0,5	1,4	1,3	0,9	1,0
<b>Dif UE-15 España</b>	0,5	0,5	0,4	0,5	1,4	1,3	0,9	1,0
	IMPUESTOS SOBRE LA PROPIEDAD							
<b>España</b>	1,2	1,6	2,2	3,3	6,3	5,9	5,5	9,0
<b>UE-15</b>	1,5	1,5	1,7	2,2	5,1	4,1	4,4	5,6
<b>Dif UE-15 España</b>	0,3	-0,1	-0,5	-1,1	-1,2	-1,8	-1,1	-3,4
	IMPUESTOS SOBRE BIENES Y SERVICIOS							
<b>España</b>	4,5	7,8	9,2	9,9	24,2	28,4	28,6	27,2
<b>UE-15</b>	9,8	11,6	11,9	11,8	31,5	31,6	31,1	30,0
<b>Dif UE-15 España</b>	5,3	3,8	2,7	1,9	7,3	3,2	2,5	2,8
	IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO							
<b>España</b>	4,4	7,6	8,4	9,3	24,0	27,6	26,1	25,3
<b>UE-15</b>	9,4	11,1	11,4	11,2	30,0	30,2	29,7	28,5
<b>Dif UE-15 España</b>	5,0	3,5	3,0	1,9	6,0	2,6	3,6	3,2
	IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO GENERAL							
<b>España</b>	2,8	4,1	5,1	6,4	15,3	14,7	15,9	17,4
<b>UE-15</b>	4,9	6,3	7,0	7,6	15,2	16,6	18,0	19,2
<b>Dif UE-15 España</b>	2,1	2,2	1,9	1,2	-0,1	1,9	2,1	1,8
	IMPUESTOS SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS							
<b>España</b>	1,6	3,5	3,3	2,9	8,7	12,8	10,3	7,8
<b>UE-15</b>	4,5	4,8	4,4	3,7	14,8	13,5	11,7	9,3
<b>Dif UE-15 España</b>	2,9	1,3	1,1	0,8	6,1	0,7	1,4	1,5

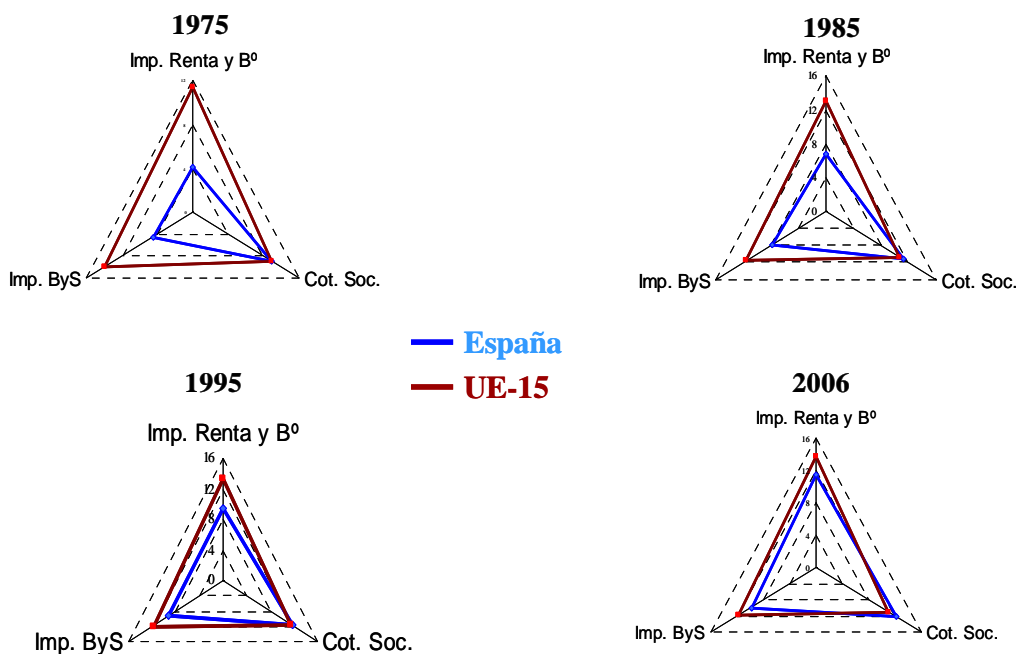
Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.



Por otro lado, el cuadro 10 y el gráfico 19 permiten apreciar la evolución de las ratios respecto al PIB de las principales categorías impositivas. Las cifras del año 1975 evidencian el raquitismo de un sistema fiscal en el que los impuestos sobre la renta y los beneficios apenas sobrepasaban el 4% del PIB, frente al 11,3% alcanzado como promedio en el conjunto de países de la UE-15. Sólo algo menos abultada era la diferencia existente en relación con la imposición sobre el consumo: 4,4% frente a 9,4%, respectivamente. Por el contrario, las diferencias, dentro del escaso relieve alcanzado, sí eran exiguas en el caso de los impuestos relacionados con la propiedad (1,2% y 1,5%, respectivamente). Si nos salimos del ámbito estrictamente impositivo para adentrarnos en el de las cotizaciones sociales, se observa que en el año 1975 la equiparación era absoluta, compartiendo la cifra del 8,8% respecto al PIB.

GRÁFICO 19.

## Evolución de las principales figuras impositivas en España y la UE-15



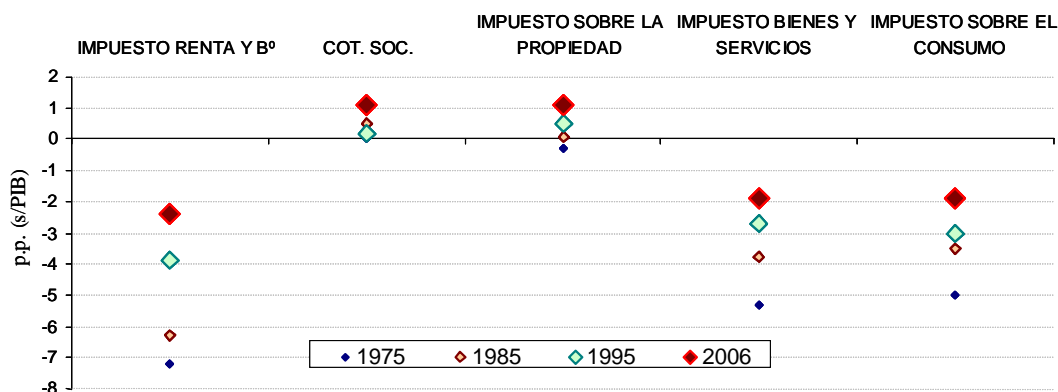
Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

Si descendemos a figuras impositivas concretas, el desfase era especialmente acusado en relación con el IRPF, cuya ratio en 1975 no llegaba en España siquiera al 3% (2,7%), en tanto que en la UE-15 se situaba prácticamente en el 10%. La diferencia, por el contrario, era bastante limitada respecto al impuesto sobre sociedades, de escasa relevancia en el año de referencia. Las distancias eran más notorias por lo que se refiere al impuesto general sobre el consumo como a los impuestos sobre consumos específicos, en ambos casos por encima de

los 2 p.p. Por último, y sin olvidar la equivalencia en términos de incidencia económica, no puede dejar de señalarse el sesgo relativo de las cotizaciones sociales españolas hacia las correspondientes a los empleadores.

El gráfico 20 pone de relieve cómo, a lo largo de los tres últimos decenios, España ha ido recortando significativamente las diferencias en las ratios impositivas respecto a la UE-15 correspondientes a los impuestos sobre la renta<sup>54</sup> y los beneficios y a los impuestos sobre el consumo, quedando situadas en ambos casos en el entorno de los 2 p.p. Al propio tiempo se ha ido ampliando la diferencia positiva concerniente a las cotizaciones sociales y a los impuestos relacionados con la propiedad, del orden de 1 p.p.

GRÁFICO 20.  
Ratios impositivas: diferencia de España con respecto a la UE15



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

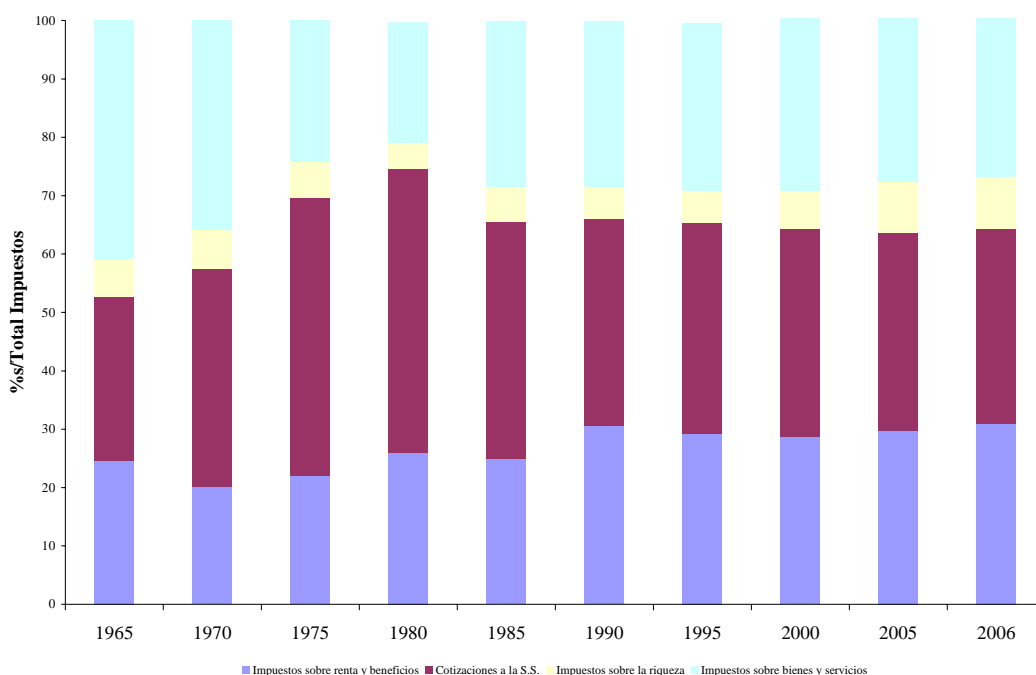
De otra parte, el cuadro 3 refleja también la evolución de la estructura de los ingresos fiscales en España<sup>55</sup>. De una estructura claramente dominada por las cotizaciones sociales en el año 1975 (47,5%), y con un peso muy similar de los impuestos sobre la renta y los beneficios y los impuestos sobre el consumo (22,0% y 24,0%, respectivamente),

<sup>54</sup> Con respecto al peso del IRPF a finales de los años noventa, la OCDE (1989, pp. 73-74) planteaba una cuestión de interés: a pesar de la reducida proporción del IRPF respecto al PIB, la carga fiscal soportada por los contribuyentes que pagan efectivamente impuestos parecía mucho más elevada que en otros países de la OCDE. Esta situación aparentemente paradójica se explicaba esencialmente por tres factores: a) la proporción de la renta disponible de los hogares en el PIB era relativamente limitada, por lo que teniendo en cuenta este hecho, el peso del IRPF se aproximaba a la media de la OCDE; b) el fraude fiscal era importante, pero repartido de forma desigual según las fuentes de renta, de manera que la carga fiscal recaía principalmente sobre los asalariados, cuya renta es gravada en la fuente; c) existencia hasta hacía poco de un sistema bastante completo y generoso de gastos fiscales especiales.

<sup>55</sup> También puede verse Castellanos (2001).

complementados por los impuestos relacionados con la propiedad (6,3%), se ha pasado, siguiendo una tendencia sostenida de aumento de la importancia de la imposición directa, a otra bien distinta: los impuestos sobre la renta y los beneficios casi han dado alcance a las cotizaciones sociales, que representan un tercio del total de ingresos fiscales; los impuestos sobre el consumo, acusando cierto retroceso en los últimos años, aportan una cuarta parte del total, y los impuestos relacionados con la propiedad, cerca de un 10%. El gráfico 21 ofrece una perspectiva temporal más amplia.

GRÁFICO 21.  
Evolución de la estructura impositiva en España (1965-2006)



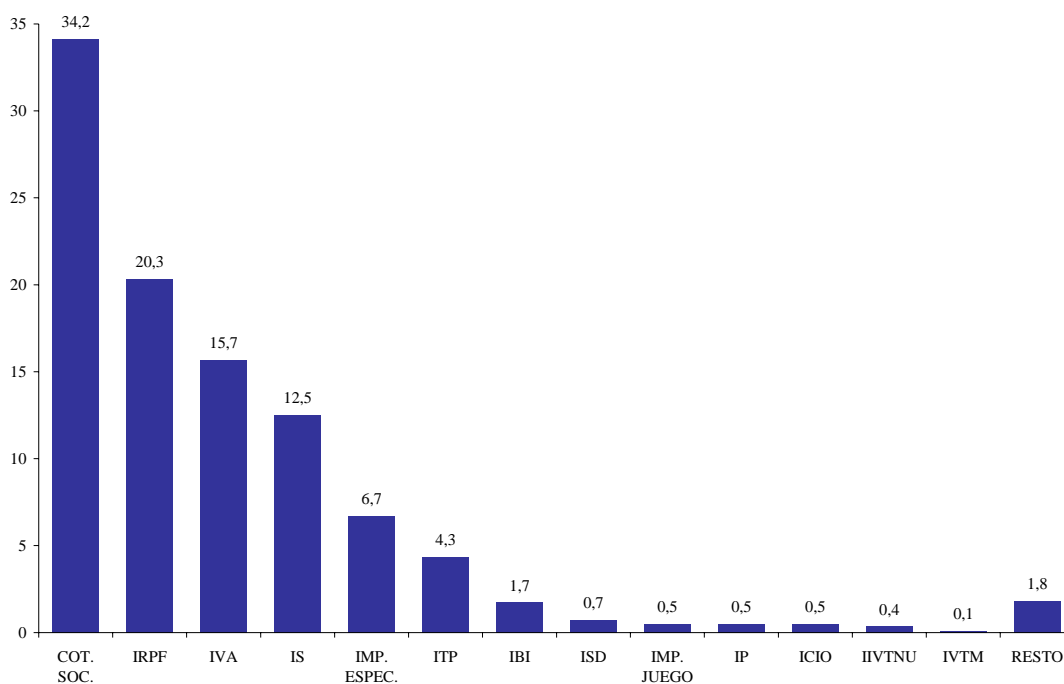
Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

Con datos agrupados en términos de la clasificación tradicional, procedentes de Eurostat (2008a), se observa un reparto muy equilibrado entre los impuestos indirectos, los impuestos directos y las cotizaciones sociales, aportando cada una de dichas categorías, en 2006, aproximadamente un tercio del total de ingresos fiscales, con una ligera ventaja a favor de los impuestos indirectos (34,4%, frente a 32,8% en los otros dos casos).

Un análisis por categorías concretas revela el papel dominante de las cotizaciones sociales, a las que siguen en orden de importancia el IRPF, que aporta cerca de una quinta parte de los ingresos, el IVA, que se sitúa ya muy cerca del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre sociedades, que representa algo más de un 10%, los impuestos especiales, más de un 7%, y el impuesto sobre transmisiones

patrimoniales, algo menos de un 5%. De las restantes figuras impositivas, sólo el impuesto sobre bienes inmuebles logra superar la cota del 1% (gráfico 22).

GRÁFICO 22.

**Principales categorías de ingresos fiscales, España 2007 (Total=100)**

Fuente: INE (CNE) y elaboración propia.

Si se adopta una perspectiva basada en la función económica, se observa cómo, de manera preponderante, la imposición recae sobre el factor trabajo (45% del total), en tanto que el resto se reparte de manera bastante pareja entre el capital (28%) y el consumo (27%). Entre 1995 y 2006, el capital ha venido ganando importancia dentro de la imposición en España, mientras que las ratios del consumo y del trabajo se mantienen bastante estables.

La visión panorámica ofrecida quedaría incompleta si no se hiciera mención del trascendental cambio registrado en el período de análisis en relación con la configuración territorial del sector público, que ha consistido esencialmente en la creación y consolidación de un nuevo nivel de gobierno, el regional, que, en 2006, percibía más de una quinta parte (22%) de la recaudación impositiva, muy superior a la participación de las corporaciones locales (9%). Ambos niveles territoriales perciben así una proporción bastante cercana a la del Estado (37%) y equivalente a la de la Seguridad Social (32%).

Como síntesis de la transformación vivida por el sistema fiscal español sirvan las siguientes palabras de un informe de la OCDE (Journard y

Varoudakis, 2000, p. 5): “Hasta mediados de los años 70 el gasto público en España era bastante reducido en comparación internacional, manteniendo la presión fiscal considerablemente por debajo de la media de la OCDE. Sin embargo, tras el cambio en 1975 hacia la democracia y hasta finales de los años 80, la imposición creció rápidamente para financiar la escalada del gasto público. Las reformas fiscales implementadas hasta comienzos de los 90 pretendían esencialmente dotar a España de un moderno sistema fiscal, y obtener fondos para cubrir las crecientes demandas de servicios públicos”.

Como se señala en Joumard y Varoudakis (2000, p. 5), los principales hitos en el proceso de modernización del sistema fiscal español fueron las reformas de 1978 de los impuestos sobre la renta personal y societaria, la introducción del IVA a raíz de la incorporación a la Unión Europea en 1986, y la reforma de 1991 del IRPF. Al propio tiempo el sistema impositivo estaba sujeto a una serie de presiones: el desarrollo del proceso de descentralización autonómica, el logro de objetivos distributivos y la provisión de ayuda a zonas con problemas económicos. Posteriormente se llevaron a cabo “reformas fiscales de segunda generación”, como la del impuesto sobre sociedades de 1995 y las del IRPF de 1998 y 2006 (Domínguez, 2007b; 2008b; 2008d), orientadas a la simplificación fiscal, la promoción de la neutralidad fiscal y la mejora de los incentivos al trabajo, el ahorro, la inversión y la asunción de riesgos (Medel, Domínguez y Carrasco, 2002).

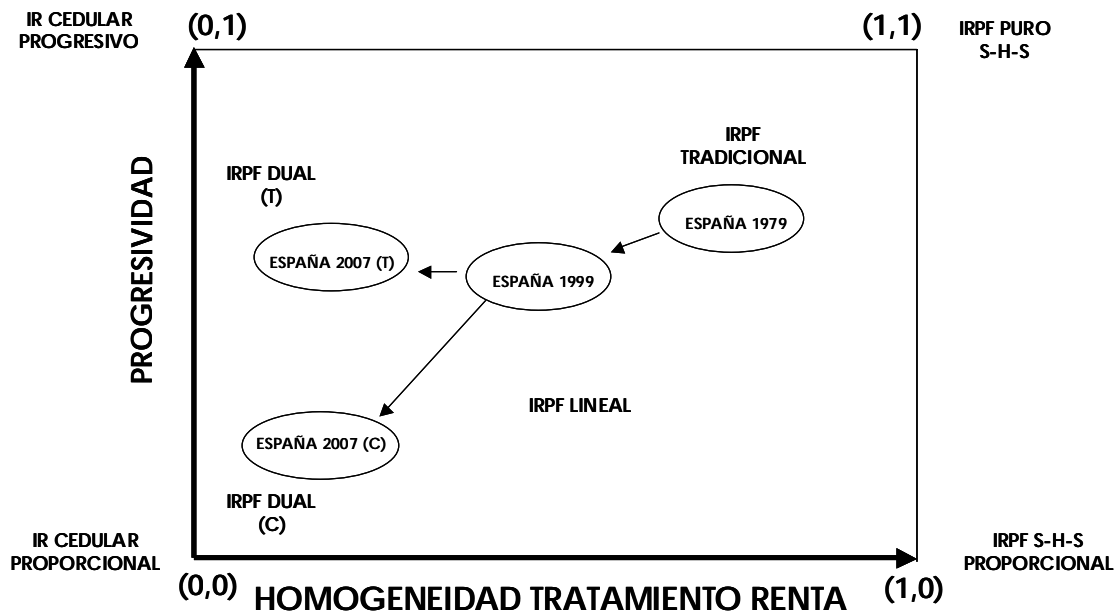
Pese a ello, un amplio abanico de retos se cierne sobre el sistema impositivo español en la actualidad (Domínguez, 2008a). A título ilustrativo, pueden señalarse los siguientes, unos, de alcance general y otros, circunscritos a impuestos concretos (Domínguez Martínez, 2007a):

- Entre los primeros cabe hacer mención del aún insuficiente grado de cumplimiento efectivo de los principios de generalidad -a tenor de la persistencia de niveles de fraude y del considerable peso de la economía sumergida- y de igualdad, teniendo en cuenta los acusados contrastes en los niveles de renta declarada en función de su origen; de otro lado, hay que hacer alusión a la relevancia de los costes de cumplimiento, que, en relación con las obligaciones fiscales empresariales, sitúan a España entre los países desarrollados con un mayor número de horas de dedicación anual; el nivel de la cuña fiscal del trabajo (equivalente a un 38% para un empleado con salario medio) tiene una especial relevancia para el equilibrio de un mercado de trabajo escasamente flexible como el español; los reducidos niveles de corresponsabilidad efectiva y la asimetría persistente entre las vertientes del gasto y de los impuestos en el ámbito autonómico siguen siendo cuestiones que demandan una adecuada solución.
- En lo concerniente a impuestos concretos, el decantamiento del IRPF hacia un nuevo modelo, casi inevitablemente abocado a una

dualización cada vez más explícita, es una cuestión de gran trascendencia, con implicaciones en las esferas de la eficiencia económica y de la justicia distributiva (Domínguez y López, 2008). Aunque el IRPF español suele ser calificado como dual, se encuentra, más bien, en una posición intermedia entre este modelo y el tradicional. El esquema 4 permite apreciar la evolución del IRPF en España en cuanto a su configuración general. De otro lado, la injustificable situación de la escala de gravamen del impuesto sobre el patrimonio ha sido objeto de una terapia radical que pasa por la desaparición del impuesto, renunciando así al rol de control para el que fue concebido en su día. Tampoco puede decirse que la solución dada a la integración entre el IRPF y el IS, pese a su evidente simplicidad, pueda ser saludada con entusiasmo, aun cuando resulta menos criticable si se acepta la renuncia a la progresividad en el gravamen de los rendimientos del capital. Por último, dentro los impuestos especiales, al igual que ocurre en la mayoría de los países europeos, se hace necesaria una revisión de la carga fiscal sobre los carburantes en razón de su componente contaminador.

ESQUEMA 4.

Los modelos de IRPF en el espacio renta-progresividad. Caracterización del modelo español



Fuente: Elaboración propia.

## 6. PERSPECTIVAS FUTURAS DE LA FISCALIDAD: INTERROGANTES PLANTEADOS

**E**n este último apartado, simplemente a título ilustrativo, se recogen algunos interrogantes genéricos y otros que se plantean en relación con el horizonte de la fiscalidad en los próximos años:

1. ¿Se han cumplido las predicciones teóricas respecto a la evolución de los sistemas impositivos?
2. ¿Existen sistemas impositivos más similares a raíz de la globalización?
3. ¿Tiene sentido comparar las principales áreas económicas mundiales (vgr., EE.UU. vs. UE) teniendo en cuenta las grandes diferencias existentes entre los países de la UE individualmente considerados?
4. ¿Cómo pueden alterarse las tendencias impositivas en el escenario de recomposición del sistema económico y financiero?
5. En los últimos años, numerosos países de la OCDE han aprovechado la existencia de ingresos fiscales abundantes para reducir los tipos de gravamen en algunos impuestos. Ante una etapa de caída de la recaudación, ¿cabe esperar una subida generalizada de la tributación o ésta sería un lastre adicional para la recuperación económica?<sup>56</sup>
6. ¿Cómo va a incidir en el sistema impositivo el derrumbe (al menos transitorio) de la política de estabilidad presupuestaria?
7. ¿Llevarán las necesidades derivadas del servicio de la deuda, junto con las presiones para el aumento del gasto público, a niveles de presión fiscal que excedan de los alcanzados en el período 1998-2000?
8. ¿Es necesario buscar otra estructura impositiva menos dependiente del trabajo? ¿Cómo puede lograrse de manera efectiva?
9. ¿Pueden alcanzarse niveles adecuados de cooperación fiscal internacional sin avances en la integración política?

---

<sup>56</sup> Cournède y Gonand (2006) señalan que, para el logro de la consolidación fiscal, los recortes de partidas de gasto público de baja prioridad pueden proporcionar ganancias de renta muy grandes en comparación con la alternativa de elevar los impuestos.

10. ¿Tienden los sistemas impositivos reales a acercarse o a alejarse de los postulados de los economistas?<sup>57</sup>

Por último, como destaca Tanzi (2000, p. 19), los sistemas impositivos tienen realmente la apariencia de icebergs, que, en nuestra opinión, se mueven lentamente en aguas cada vez más turbulentas, anclados por verdaderas torres de Babel en sus partes no visibles. Para poder orientarnos en ese panorama diverso, quizás la primera tarea de la Organización Impositiva Mundial propugnada por Vito Tanzi podría ser proporcionar una medición verdaderamente homogénea de los niveles de presión fiscal.

---

<sup>57</sup> Ya Tanzi (1995, pp. 4-5) señalaba que los sistemas impositivos que se han aplicado, tanto en sus niveles como en sus estructuras, son más el resultado de consideraciones políticas y administrativas y de desarrollos históricos que de la prescripción racional de los economistas. De hecho, ha habido un creciente desfase entre las prescripciones de la moderna teoría impositiva y la realidad de los sistemas fiscales. En este contexto, puede resultar curioso cómo, en las cuentas nacionales, la definición de impuestos directos tiende a identificarse con los impuestos sobre la renta y la riqueza, con una aparente presunción de la exclusión de la posibilidad de que también lo sean los impuestos sobre el consumo.



## 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALWORTH, J., y ARACHI, G. (2008): "Taxation policy in EMU", *European Economy, Economic Papers* 310.
- ARNOLD, J. (2008): "Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries", *OECD ECO/WKP(2008)51*.
- AUERBACH, A. J. (2006): "Tax reform in the 21st century", James A. Bajer III Institute, Rice University.
- BANGS, R. B. (1968): "Financing economic development. Fiscal policy for emerging countries", University of Chicago Press.
- BANKS, J., y DIAMOND, P. (2008): "The base for direct taxation", prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax Systems for the 21st Century, Mirrlees Report, The Institute of Fiscal Studies.
- BELL, G., y TAWARA, N. (2009): "The size of government and U.S.-European differences in economics performance", *IMF WP/09/92*.
- BÉNASSY-QUÉRÉ, A.; FONTAGNÉ, L., y LAHRÈCHE-RÉVIL, A. (2003): "Tax competition and foreign investment", *CEPII*, nº 2003-17.
- BIBBEE, A. (2008): "Tax reform for efficiency and fairness in Canada", *OECD ECO/WKP(2008)39*.
- BIRD, R. M. (1978): "Assessing tax performance in developing countries: a critical review of the literature", en Toye (ed.).
- BLEJER, M. I., y CHEASTY, A. (1989): "Fiscal policy and mobilization of savings for growth", en M. I. Blejer y K. Chu (eds.), "Fiscal policy, stabilization, and growth in developing countries", IMF, Washington.
- BOADWAY, R. (2004): "Dual income tax", *CESifo DICE Report*, 3/2004.
- BRETSCHGER, L., y HETTICH, F. (2002): "Globalisation, capital mobility and tax competition: theory and evidence for OECD countries", *European Journal of Political Economy*, vol. 18.
- BRILL, A., y HASSETT, R. (2007): "Revenue-maximizing corporate income taxes: the Laffer curve in OECD countries", *AES working paper*, nº 137.

- CARONE, G., NICODÈME, G., y SCHMIDT, J. H. (2007): "Tax revenues in the European Union: recent trends and challenges ahead", European Commission.
- CASTELLANOS REAL, F. (2001): "El sistema impositivo español: estructura y situación comparada", Papeles de Economía Española, nº 87.
- CHRISTIANSEN, V. (2004): "Norwegian income tax reform", CESifo DICE Report, 3/2004.
- CNOSSEN, S. (2002): "Tax policy in the European Union: a review of issues and options", CESifo Working Papers Series nº 758.
- COMISIÓN EUROPEA (1997): "Advancing financial integration", European Economy, supl. A, nº 12.
- COMISIÓN EUROPEA (2004): "European Tax Survey", Staff Working Paper.
- COPENHAGEN ECONOMICS (2007): "Study in reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final Report".
- COURNÈDE, B., y GONAND, F. (2006): "Restoring fiscal sustainability in the Euro area: raise taxes or cur5b spending?", OCED ECO/WKP(2006)48.
- DALSGAARD, D. T. (2005): "U.S. tax reform: an overview of the current debate and policy options", IMF WP/05/138.
- DE MELLO, L. (2008): "Avoiding the value added tax: theory and cross-country evidence", OECD ECO/WP(2008)12.
- DE MOOIJ, R. A., y EDERVEEN, S. (2001): "Taxation and foreign direct investment. A synthesis of empirical research", CPB Discussion Paper, nº 003.
- DEVEREUX, M., y GRIFFITH, R. (2003): "Evaluating tax policy for location decisions", International Tax and Public Finance, 10.
- DEVEREUX, M.; GRIFFITH, R., y KLEMM, A. (2002): "Corporate income tax reforms and international tax competition", Economic Policy, octubre.
- DEVEREUX, M. P.; LOCKWOOD, B., y REDODANO, M. (2008): "Do countries compete over corporate tax rates?", Journal of Public Economics, 92.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (1986): "Nivel de desarrollo y presión fiscal: un análisis de corte transversal", Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, mimeo.

- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2003): "¿Hacia dónde va el sistema fiscal?", Cuadernos de Información Económica, nº 177.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2007a): "Jornada de Planificación Fiscal 2007: Presentación", El Nuevo Lunes, Málaga, mayo (mimeo).
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2007b): "El nuevo modelo de IRPF en España tras la reforma de la Ley 35/2006: una visión panorámica", Universidad Internacional de Andalucía, Sevilla.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2008a): "El sector público español: evolución, situación actual y retos planteados", Colegio de Economistas de Málaga, Málaga.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (ed.) (2008b): "El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006", Analistas Económicos de Andalucía, Málaga.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2008c): "Introducción a la Hacienda Pública (Sistemas Fiscales): teoría y práctica", Fundación Unicaja, Málaga.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2008d): "La nueva reforma del IRPF", Economistas, nº 116.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2009a): "El IRPF ante una encrucijada: opciones de reforma", Instituto de Análisis Económico y Social, Universidad de Alcalá de Henares, WP 01-09.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2009b): "Economía y poder político: un esquema analítico", Cuadernos de Información Económica, nº 208.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., y CARRASCO CASTILLO, G. (2003): "Tendencias recientes de la fiscalidad en los países de la OCDE", Revista Técnica Tributaria, nº 61.
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., y LÓPEZ DEL PASO, R. (2008): "El IRPF español en el contexto internacional", en Domínguez Martínez (2008b).
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M.; MEDEL CÁMARA, B., y MOLINA MORALES, A. (2009): "El estilo tributario latino y el sistema fiscal español, treinta años después" (de próxima publicación).
- DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., y RUEDA LÓPEZ, N. (2005): "La dimensión y el papel del sector público en los países de la Unión Europea: tendencias recientes", Información Comercial Española, nº 827.
- ERNST & YOUNG (2009): "Barometer of tax competitiveness for 2009. Comparative analysis of tax systems within the OECD".

- EUROPEAN COMMISSION (2008): "Public Finances in EMU 2008", European Economy, 4.
- EUROSTAT (2008a): "Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway", Luxemburgo.
- EUROSTAT (2008b): "Government finance statistics. Summary tables-2/2008. Data 1996-2007".
- EUROSTAT (2009): "Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway", Luxemburgo.
- FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI) (2008): "Government Finance Statistics Yearbook 2008", Washington, D. C.
- FUENTES QUINTANA, E. (1973): "Hacienda Pública", Imprenta Rufino García, Madrid.
- GOODE, R. (1984): "Government finance in developing countries", The Brookings Institution, Washington, D. C.
- GRIFFITH, R., y KLEMM, A. (2004): "What has been the tax competition experience of the last 20 years?", The Institute for Fiscal Studies, WP04/05.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M., y RODRÍGUEZ ORDANZA, J. A. (2007): "Las consecuencias fiscales de la globalización", Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 8/07.
- HAJKOVA, D.; NICOLETTI, G.; VARTIA, L., y YOO, K.-Y (2006): "Taxation, business environment and FDI location in OECD countries", OECD ECO/WP(2006)30.
- HANSSON, A., y OLOFSDOTTER, K. (2004): "Integration and tax competition: an empirical study of OECD countries", WP, Lund University.
- HEADY, C. (2002): "The truth about tax burdens", OECD Observer, marzo.
- HINRICHS, H. H. (1966): "A general theory of tax structure change during economic development", Harvard University.
- JOHANSSON, A.; HEADY, C.; ARNOLD, J.; BRYNS, B., y VARTIA, L. (2008): "Tax and economic growth", OECD ECO/WP(2008)28.
- JOUMARD, I. (2001): "Tax systems in European Union countries", OECD ECO/WKP(2001)27.
- JOUMARD, I., y ANDRÉ, C. (2008): "Revenue buoyancy and its fiscal implications", OECD ECO/WP(2008)6.

- JOUMARD, I., y VAROUDAKIS, A. (2000): "Options for reforming the Spanish tax system", OECD ECO/WKP(2000)22.
- KAY, J. (2008): "The base for direct taxation: commentary", prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax Systems for the 21st Century, Mirrlees Report, The Institute of Fiscal Studies.
- KEEN, M.; KIM, Y., y VARSANO, R. (2006): "The "flat tax(es)": principles and evidence", IMF WP/06/218.
- KENNY, L. W., y WINER, S. L. (2006): "Tax systems in the world: an empirical investigation into the importance of tax bases, administration costs, scale and political regime", International Tax and Public Finance, nº 13.
- LAGARES (2008): "Algunas reflexiones sobre el sector público español", Economistas, nº 116.
- LUPI, A. (2009): "Tax revenue in the European Union", Eurostat, Statistics in Focus, 43.
- MARTÍNEZ-MONGAY, C.; MAZA LASIERRA, L. A., e IGAL YANIZ, J. (2007): "Asset booms and tax receipts: the case of Spain, 1995-2006", European Economy, Economic Papers, nº 293.
- MEADE REPORT (1978): "The structure and reform of direct taxation", George Allen & Unwin, Londres.
- MEDEL CÁMARA, B., y DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (1994): "Descentralización fiscal y crecimiento del sector público: teoría, comparación internacional y evidencia empírica", Hacienda Pública Española, monografía nº 2/1994, "El Sector Público Español. Una Panorámica Actual. Homenaje al profesor D. Enrique Fuentes Quintana".
- MEDEL CÁMARA, B.; DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., y CARRASCO CASTILLO, G. (2002): "El tratamiento del ahorro financiero ante la nueva reforma del IRPF", Cuadernos de Información Económica, nº 168.
- MESSERE, K. (1983): "Trends in OECD tax revenues", en S. Crossen (ed.), "Comparative tax studies. Essays in honor of Richard Goode", North-Holland, Amsterdam.
- MINARIK, J. (2008): "Tax expenditures in OECD countries", Meeting of Senior Budget Officials, OECD, Viena.
- MUSGRAVE, R. A. (1969): "Fiscal Systems", Yale University Press.

- MUSGRAVE, R. A. (2000): "Tax reform in developing countries", en R. A. Musgrave, "Public finance in a democratic society", E. Elgar Publishing.
- MYLES, G. D. (2009a): "Economic growth and the role of taxation : aggregate data ", OECD ECO/WKP(2009)55.
- MYLES, G. D. (2009b): "Economic growth and the role of taxation : disaggregate data ", OECD ECO/WKP(2009)56.
- NORREGAARD. J., y KHAN, T. S. (2007): "Tax policy: recent trends and coming challenges", OECD WP/07/274.
- OCDE (1989) : "Études économiques de l'OCDE. Espagne 1988/89".
- OCDE (1998a): "Forces shaping tax policy", OECD Economic Outlook, junio.
- OCDE (1998b): "Harmful tax competition. An emerging global issue".
- OCDE (2001): "Mesurer les charges fiscales. Quels indicateurs pour demain".
- OCDE (2004): "Recent tax policy trends and reform in OECD countries", OECD Tax Policy Studies, n° 4.
- OCDE (2006): "Fundamental reform of personal income tax", OECD Tax Policy Studies, n° 13.
- OCDE (2007): "Fundamental reform of corporate income tax", OECD Tax Policy Studies, n° 16.
- OCDE (2008a): "Revenue Statistics 1965-2007".
- OCDE (2008b) : "Growing unequal? Income distribution and poverty in OECD countries".
- OCDE (2008c): "Consumption Tax Trends 2008. VAT/GST Excise Rates, Trends and Administrative Issues".
- OCDE (2009a): "Going for growth 2009".
- OCDE (2009b): "Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: comparative information series (2008)".
- OWENS, J. (2005): "Tax reform: an international perspective", The President's Advisory Panel on Federal Tax Reform", San Francisco.
- OWENS, J. (2006): "Fundamental tax reform: an international perspective", National Tax Journal, 59.

- PAPP, T. M., y TAKÁTS, E. (2008): "Tax rate cuts and tax compliance- The Laffer Curve revisited", IMF WP/08/07-
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC) (2009): "Paying taxes. The global picture".
- PREST, A. R. (1978) : "The taxable capacity of a country ", en Toye (ed.).
- ROSE, R. (1985) : "Maximising tax revenue while minimizing political costs", Journal of Public Policy.
- SCHNEIDER, F. (2009): "The size of the shadow economy in 21 OECD countries", Draft paper.
- SEVILLA SEGURA, J. V. (2005): "El modelo extensivo del impuesto sobre la renta", Foro Fiscal Iberoamericano, nº 1.
- SORENSEN, P. B. (1993). "From the global income tax to the dual income tax: recdent tax reforms in the Nordic countries", Economic Policy Research Unit, Copenhagen.
- TANZI, V. (1995): "Taxation in an integrated world", The Brookings Institution, Washington, D. C.
- TANZI, V. (1987): "Quantitative characteristics of the tax systems of developing countries", en D. Newbery y N. Stern (eds.), "The theory of taxation for developing countries", Oxford University Press, Nueva York.
- TANZI, V. (1998): "The demise of the Nation State?", IMF WP/98/120.
- TANZI, V. (1989): "The impact of macroeconomic policies on the level of taxation and the fiscal balance in developing countries", IMF Staff Papers, vol. 36, nº 3.
- TANZI, V. (1999): "Does the World need a World Tax Organization?", en A. Razin y E. Sadka (eds.), "The economics of globalization", Cambridge University Press.
- TANZI, V. (2000): "Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites", IMF WP/00/181.
- TANZI, V. (2003): "La globalización y la necesidad de una reforma fiscal en los países en desarrollo", Conferencia Internacional sobre "Globalización y crecimiento económico", México.
- TANZI, V. (2009). "Tax Systems in the OECD: Recent evolution, competition and convergence", Conference on "Tax Systems: Whence and Whiter (Recent evolution, current problems and future challenges)", Funcas, Málaga.

- TANZI, V., y DAVOODI, H. R. (2000): "Corruption, growth and public finances", IMF WP/00/182.
- TANZI, V., y SCHUKNECHT, L. (1997): "Reconsidering the fiscal role of the government: the international perspective", American Economic Review, Papers and Proceedings, vol. 87, nº 2.
- TANZI, V., y SCHUKNECHT, L. (2000): "Public spending in the 20th century. A global perspective", Cambridge University Press.
- TOYE, J. F. J. (ed.) (1978): "Taxation and economic development. Twelve critical studies", Cass, Londres.
- VALLE SÁNCHEZ, V. (2008): "El IRPF español a examen: perspectiva teórica y principios impositivos", en Domínguez Martínez (2008b).
- VAN DEN NOORD, P. Y HEADY, C. (2001): "Surveillance of tax policies: A síntesis of finding in economics surveys", OECD/ECO/WKP(2001)285.
- VARTIA, L. (2008): "How do taxes affect investment and productivity? An industry-level analysis of OECD countries", OECD/ECO/WKP(2008)64.
- VICKREY, W. (1947): "Agenda for progressive taxation", The Ronald Press Company, Nueva York.
- WORLD BANK (2009): "Doing Business. Measuring business regulation".
- WORLD ECONOMIC FORUM (2009): "The Global Competitiveness Report 2008-2009".
- YOO, K.-Y. (2003): "Corporate taxation of foreign direct investment income 1991-2001", OECD ECO/WP(2003)19.



## AUTORES

### **José M. Domínguez Martínez**

Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad de Málaga.

Catedrático de Economía Aplicada (Hacienda Pública) de la Universidad de Málaga.

Vocal del Consejo Directivo de la Organización de Economistas de la Educación.

Ha sido miembro de la Comisión sobre la Innovación Docente en la Universidad Andaluza.

Coordinador del proyecto de educación financiera "Edufinet".

Es también Director de la División de Secretaría Técnica de Unicaja, y consejero de diversas sociedades, como Analistas Económicos de Andalucía, Analistas Financieros Internacionales, y Escuela Superior de Estudios de Empresa. Es Presidente del Instituto de Análisis Económico y Empresarial de Andalucía. Ha formado parte del Consejo de Administración de otras sociedades como Banco Europeo de Finanzas, Gestión Tributaria Territorial y Andalucía Económica.

Es autor de varios libros y de numerosos artículos e investigaciones sobre diversos aspectos de la economía del sector público y del sistema financiero.