

TENDENCIAS A LARGO PLAZO DE LOS INGRESOS Y PROBLEMAS ACTUALES SOBRE REFORMA FISCAL EN LOS PAISES DE LA OCDE (*)

No es posible entender la naturaleza de los problemas que plantea la imposición hoy ni la lógica de las propuestas reformadoras de los hacendistas sin situarlos en el contexto del comportamiento reciente del sector público. Esta evolución se ha caracterizado por una acelerada ascensión de los índices de presión fiscal, un intenso crecimiento del gasto público y la generalización del déficit público. A partir de este interés por el conocimiento de la evolución histórica de las magnitudes del sector público, **K. C. Messere** y **J. P. Owens** analizan, en la primera parte de su trabajo, las tendencias generales seguidas por los impuestos en los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a lo largo de las últimas décadas, destacándose entre éstas la ralentización y el estancamiento del aumento de la participación de los impuestos sobre la renta y las cotizaciones de la seguridad social desde mediados de los 70. La segunda parte del artículo pone en contacto esta evolución con la proliferación de comisiones y propuestas de reforma fiscal desde comienzos de los años 80. El denominador común de estas propuestas es la defensa de la neutralidad impositiva fundada en argumentos de equidad y eficiencia, objetivo que reclama un descenso de los tipos impositivos de los gravámenes sobre la renta personal y societario y la reducción drástica del número de gastos fiscales.

El presente artículo aporta, en su primera parte, una panorámica de lo que está sucediendo en los países de la OCDE en relación con las tendencias a largo plazo de los ingresos, y, en la segunda, trata de los principales problemas sobre reforma fiscal en esos países (1).

I. TENDENCIAS A LARGO PLAZO DE LOS INGRESOS PUBLICOS

1. Evolución de los *ratios* fiscales totales

Tal como se desprende del propio título, esta parte se ocupa únicamente de las tendencias *a largo plazo*. Ignoraremos, aparte de algunos comentarios sobre las tendencias de los últimos años, las

fluctuaciones a corto plazo que surgen en la mayoría de los países debido a las cambiantes condiciones económicas y/o a las preocupaciones prioritarias de los poderes públicos. Además, esta parte ha de ser lógicamente breve, porque en los últimos años nos hemos dedicado esforzadamente a escribir o contribuir en trabajos sobre este tema (2). Para más detalles sobre las tendencias de los ingresos, nos remitimos en especial a nuestra nota para el Congreso del IIPF de 1985 (3).

El cuadro n.º 1 indica lo que ha sucedido en cuanto a *ratios* fiscales totales de los países de la OCDE. Durante el período comprendido entre 1965 y aproximadamente 1975, los países de la OCDE con *ratios* fiscales elevados experimentaron en su mayor parte un incremento de los mismos a un ritmo muy superior al de los países con *ratios* fiscales medios, que, a su vez, presentaron un ritmo de crecimiento mucho más rápido que el de los países con *ratios* fiscales más bajos. Por otro lado, y con unas pocas excepciones, los países de *ratios* elevados, medios y bajos pueden identificarse dentro de los siguientes agrupamientos geográficos:

a) *ratios* fiscales elevados: Europa industrializada;

b) *ratios* fiscales medios: países de la OCDE no europeos (Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Estados Unidos);

c) *ratios* fiscales bajos: Europa menos industrializada (Grecia, Portugal, España, Turquía).

Las excepciones son Italia y Suiza, que fluctuaron entre *ratios* elevados y medios, Irlanda, que pasó muy rápidamente de un *ratio* medio a uno elevado, y Japón, que ha permanecido durante todo el período con un *ratio* particularmente bajo.

Durante la última década más o menos, estas pautas han experimentado grandes variaciones. Mientras algunos países europeos industrializados han continuado elevando de forma bastante sustancial sus *ratios* fiscales totales, en otros se han mantenido estables durante muchos años (Australia, Dinamarca) o incluso han descendido (Finlandia, Alemania). Los países de la OCDE no europeos con *ratios* fiscales totales medios prácticamente no los han aumentado durante los últimos diez años, mientras que los países de menor presión fiscal en la Europa menos industrializada, con la salvedad de Turquía, sí los han incrementado considerablemente, hasta el punto de que en años recientes los *ratios* fiscales totales de Grecia y Portugal han pasado a ser más elevados que en Australia, Nueva Zelanda, Suiza y Estados Unidos. Esta variación en el orden de clasificación en el furgón de cola de la liga de *ratios* fiscales totales no se ha visto complementada por variación alguna en las posiciones de cabeza donde, desde el año 1973, los tres países escandinavos, Bélgica y Países Bajos han ocupado invariablemente las cinco primeras plazas. El orden entre esos países ha variado, pero desde 1975 Suecia se ha situado siempre en el primer lugar.

El cuadro n.º 1 muestra que, pese a la ralentización o incluso reducción de los *ratios* fiscales totales en determinados países, la media no ponderada ha continuado elevándose todos los años, a excepción de 1977-78 y 1978-79, alcanzando su nivel máximo en 1983. Muestra también que el *ratio* alcanzó el máximo en 1983 para once países, y en los años 1981 y 1982 para otros ocho. Solamente en Finlandia, Alemania, Turquía y Estados Unidos se ha producido un descenso en los *ratios* fiscales

totales desde los años setenta. Al mes de junio de 1986, siguen faltando datos firmes para 1984 en cuanto a Grecia, Italia, Luxemburgo, Nueva Zelanda y Turquía. De los otros 18 países, el *ratio* fiscal total para 1984 constituyó el más elevado en nueve de ellos (Australia, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Irlanda, Japón, España y Suiza) y solamente en los Países Bajos y Portugal experimentó un descenso respecto al nivel de 1983. Por lo tanto, y al menos hasta 1984, los *ratios* fiscales totales han seguido por lo general elevándose (4). Resulta difícil predecir lo que ha ocurrido desde entonces. Una serie de gobiernos han anunciado su propósito de reducir los *ratios* fiscales totales, pero la experiencia ha demostrado que, dado el obstáculo que representa la deuda pública y la dificultad de mantener constante, por no hablar de reducir, el gasto público, dichos propósitos usualmente se incumplen en la práctica, aunque al cabo de algunos años puedan llegar a ser realidad en determinados países. Quizás convenga hacer notar que en el año 1981 todos los países de la OCDE, con la excepción de Turquía, habían superado el famoso límite máximo del 25 por 100 anunciado por Colin Clark.

En pocas palabras, existen muy pocas pruebas que permitan sugerir que la tendencia generalizada desde 1965 de continuo crecimiento de los *ratios* fiscales totales haya llegado a su fin.

2. Evolución de *ratios* fiscales específicos

Resulta muy difícil generalizar en relación con las tendencias de los ingresos fiscales, debido a lo mucho que varían de un país a otro, así como a la diversidad de

razones que provocan tales disparidades. Sin embargo, se pueden identificar ciertas similitudes entre dos grupos de países, y sugerir algunas explicaciones para ello:

- Australia, Canadá, Nueva Zelanda y Estados Unidos dependen considerablemente de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, y han aumentado sus *ratios* fiscales totales entre 1965 y 1975 (explicación principal: drenaje fiscal real e inflacionario no corregido durante ese periodo).
- Grecia, Portugal y España dependen considerablemente de los impuestos sobre los salarios y el consumo, y han aumentado sus *ratios* fiscales totales entre 1974 y 1983 (razón principal: cambio de regímenes políticos en los años setenta).

Por otro lado, parece existir muy poco en común entre los *ratios* de impuestos específicos de los cinco pequeños países del norte de Europa con los *ratios* fiscales totales más elevados, y lo mismo sucede con la evolución de tales *ratios* (véase cuadro n.º 2). El cuadro n.º 2 aporta también algunas indicaciones sobre las diferencias entre países en su dependencia relativa de distintas fuentes de ingresos, y cómo esta dependencia relativa ha fluctuado entre 1965 y 1983. En países como Alemania y Suiza, la mayoría de los *ratios* no están muy alejados de la media de la OCDE y su oscilación a lo largo de dieciocho años ha sido relativamente reducida. En contraste con ello, y durante ese mismo periodo, el *ratio* general de los impuestos sobre el consumo en Irlanda ha pasado del 1 por 100 al 8 por 100, el *ratio* de impuestos sobre sociedades noruego del 1 por 100 al 7 por 100, y el *ratio* de las cotizaciones de empresarios a la seguridad social en Suecia del 3 por 100 al 13 por 100, y en cada

CUADRO N.º 1

EVOLUCION DE LOS *RATIOS* FISCALES TOTALES 1965-1983
***Ratio* entre ingresos fiscales totales/PIB a precios de mercado**

PAISES	(1) Ratio de 1983	(2) Ratio anual más elevado
1. Suecia	50	1981 (51)
2. Países Bajos	47	1983
3. Noruega	47	1981 (49)
4. Dinamarca	46	1983
5. Bélgica	45	1982 (46)
6. Francia	45	1983
7. Luxemburgo	42	1983
8. Italia	41	1983
9. Austria	41	1981 (42)
10. Irlanda	39	1983
11. Estados Unidos	38	1982 (39)
12. Alemania	37	1977 (30)
13. Finlandia	37	1976 (40)
14. Canadá	33	1982 (34)
15. Portugal	33	1983
16. Grecia	33	1983
17. Nueva Zelanda	32	1982 (34)
18. Suiza	32	1983
19. Australia	30	1981 (31)
20. Estados Unidos	29	1979 (31)
21. Japón	28	1983
22. España	27	1983
23. Turquía	19	1977 (22)

Ratio fiscal total no ponderado de los 23 países de la OCDE:

1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	
26,9	21,8	28,6	29,1	29,8	30,5	21,0	31,2	31,5	
1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983
32,3	33,1	34,0	34,8	34,7	34,6	35,4	36,2	36,4	36,9

Fuente: Tabla 3 de *Revenue statistics of OECD Member Countries*, edición 1985.

uno de estos casos pasando de los más bajos *ratios* de la OCDE en 1965 a uno de los más elevados en 1983 (5). Otra variación sorprendente se produce en Dinamarca, donde tanto el *ratio* de los impuestos sobre el consumo como el de los impuestos sobre la renta han aumentado más del doble entre 1965 y 1974, siendo en 1983 más elevados que los de cualquier otro país de la OCDE. Estas divergencias entre países limitan, efectivamente, el margen para generalizar sobre las tendencias de los ingresos fiscales en la OCDE.

A un nivel menos desagregado,

sin embargo, puede observarse que en la mayoría de los países de la OCDE se ha producido un considerable aumento del *ratio* del impuesto sobre la renta y/o las cotizaciones a la seguridad social entre 1965 y 1974, junto a una escasa variación en el *ratio* de los impuestos sobre el consumo. De hecho, el *ratio* de los impuestos sobre el consumo, que en 1965 era, de lejos, su más importante componente, experimentó una caída en la mayoría de los países (véase cuadro n.º 2). A partir de mediados de los setenta, sin embargo, la elevación de los *ratios* de los impuestos sobre la renta y de las

cotizaciones a la seguridad social empezó a estancarse, mientras que los *ratios* de los impuestos sobre el consumo tendieron a crecer más y más. Así, la tendencia generalizada a apartarse de los impuestos sobre el consumo para aumentar los impuestos sobre la renta y los salarios que, de hecho, se estuvo produciendo incluso desde el año 1955, llegó gradualmente a interrumpirse a mediados o finales de los años setenta, y en algunos países (como Dinamarca, Finlandia y Reino Unido) tal tendencia se invirtió.

Esa tendencia entre 1955 y mediados los años setenta y su cese con posterioridad no es difícil de explicar. En los años de crecimiento rápido y de elevación de los ingresos reales los contribuyentes estaban dispuestos a aceptar una mayor presión fiscal sobre sus rentas como forma más justa de financiar el creciente «Estado del bienestar». Ahora bien, una vez que los ingresos reales dejaron de aumentar, o incluso descendieron, y el drenaje fiscal se debía casi enteramente a la inflación, que ya en sí misma resultaba muy alta, las ilusiones de los contribuyentes desaparecieron y los votantes, con éxito en la mayoría de los países, empezaron a exigir medidas que compensaran el drenaje fiscal. Otra explicación puede aportarse para el aumento, y más recientemente la estabilización, del *ratio* de las cotizaciones a la seguridad social, de las que casi dos tercios son abonadas por los empresarios. En épocas de pleno empleo, mucho se puede hablar en favor de los impuestos sobre las nóminas de las empresas. Son fáciles de recaudar, fáciles de modificar por motivos coyunturales y resultan relativamente aceptables para quienes los pagan. Ahora bien, cuando los niveles de desempleo empiezan a ser elevados, lo cual en sí mismo

CUADRO N.º 2

**INGRESOS DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS COMO PORCENTAJE DEL PIB A PRECIOS DE MERCADO
1965, 1974 y 1983 (1)**

	Total impuestos			Impuestos sobre la renta de las personas físicas (1.100) (2)			Impuestos sobre la renta de sociedades (1.200) (2)			Seguridad social de los empleados (2.100) (2)			Seguridad social de los empresarios (2.200) (2)			Impuesto gral. s/ el consumo (5.110) (2)			Impuestos sobre las ventas, etc. (5.120) (2)		
	1965	1974	1983	1965	1974	1983	1965	1974	1983	1965	1974	1983	1965	1974	1983	1965	1974	1983	1965	1974	1983
Suecia (3)	36	43	50	17	19	20	2	1	2	1	1	—	3	7	13	4	6	7	7	5	5
Países Bajos (3). 34	42	47		9	12	10	3	3	3	5	7	9	4	8	8	4	6	7	5	3	3
Noruega (3) (5). 33	45	47		13	14	12	1	1	7	—	2	3	3	8	7	7	9	8	6	7	8
Dinamarca (3) (5)	30	44	46	12	25	24	1	1	1	1	0	1	0	0	1	3	8	10	9	6	6
Bélgica (3)	31	38	45	6	11	16	2	3	3	3	3	5	6	8	8	6	7	8	4	3	4
Francia (3)	35	36	45	4	4	6	2	3	2	2	3	5	9	10	13	8	9	9	5	3	3
Luxemburgo (3). 32	32	42		8	9	12	3	7	7	4	4	5	6	5	5	4	4	5	3	2	5
Austria (3)	35	38	41	7	9	9	2	2	1	4	4	5	4	5	7	6	7	9	6	6	4
Italia (3)	27	28	41	3	4	11	2	2	4	na	2	3	na	9	10	4	5	6	7	4	4
Irlanda (3)	26	32	39	4	7	12	2	2	1	1	2	2	1	2	4	1	5	8	11	0	9
Reino Unido (3). 31	35	38		9	12	10	2	3	4	2	2	3	2	3	3	2	3	5	8	6	5
Alemania (3) 32	36	37		8	12	11	2	2	2	4	5	6	5	6	7	5	5	6	5	4	3
Finlandia (5) 30	33	35		11	16	16	2	2	2	—	—	—	1	3	3	6	7	7	7	5	7
Canadá	26	34	33	6	11	12	4	4	2	1	1	2	1	2	3	5	5	4	4	5	5
Portugal (4) 18	22	33		na	na	na	na	na	na	2	2	3	2	4	5	1	3	5	4	6	5
Grecia	21	24	33	1	3	4	0	1	1	na	na	5	na	na	5	2	3	5	7	6	7
Nueva Zelanda. 25	30	32		10	17	19	5	4	2	—	—	—	—	—	—	2	2	4	8	7	9
Suiza	21	27	32	6	9	11	1	2	2	1	3	3	2	3	3	2	2	3	4	3	3
Australia	24	29	32	8	12	13	4	4	3	—	—	—	—	—	—	2	2	2	5	5	6
Estados Unidos. 26	30	30		8	10	11	4	3	2	2	3	3	2	4	5	1	2	2	4	3	2
Japón	18	23	28	4	5	7	4	6	5	1	2	3	2	7	4	—	—	—	8	3	4
España	15	18	27	2	2	6	1	1	1	1	2	2	3	7	9	3	3	3	3	2	3
Turquía	15	18	19	4	6	8	1	1	2	0	1	0	0	1	—	—	—	—	8	7	6
Media de la OCDE (6)	27	32	37	7	10	12	2	2	3	2	2	3	3	4	5	3	5	5	6	5	5

na = no disponible, — = no existe, 0 = menos del 0,5 por 100.

(1) Orden de clasificación de los países según su *ratio* impuestos totales/PIB para 1983.

(2) Para las referencias numéricas véase la clasificación anexa de la OCDE.

(3) Países con impuesto sobre el valor añadido en enero de 1983.

(4) Los ingresos por cada 1.000 no pueden desglosarse. Para 1.000 en su conjunto son 5, 5, y 7, para 1965, 1974 y 1983, respectivamente.

(5) Países en los que las cotizaciones de los empleados a la seguridad social sobre la base del impuesto sobre la renta indicado es de 1.100.

(6) Con exclusión de Portugal para 1.160 y 1.200, y Grecia e Italia para 2.100 y 2.200.

(7) Con exclusión de Grecia e Italia.

Fuente: OCDE (1985). Las cifras de 1984 se han tomado de *Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-1985*.

ya frena el crecimiento de tales ingresos fiscales, esos impuestos se ven como un desincentivo a tomar mano de obra y de nuevo las presiones políticas para reducirlos entran en juego.

Cuando los ingresos por los impuestos sobre la renta y las nóminas fluían sin esfuerzo, los gobiernos no debían adoptar la im-

tipos de los impuestos sobre el consumo (una excepción la constituyen los tres países escandinavos, en los que se produjo un aumento masivo de los tipos del impuesto general sobre el consumo con la introducción del IVA a finales de los años sesenta/inicios de los setenta, para financiar el aumento de las prestaciones sociales). En años más recientes, cuando los impuestos sobre la ren-

ta y los salarios dejaron de ser boyantes, los gobiernos se vieron obligados a hacer algo para aumentar los ingresos de los impuestos sobre el consumo. Los países que disponían del IVA, normalmente, aumentaron sus tipos y, al tiempo, ampliaron su base. La mayoría de los países que no disponían de un impuesto general sobre el consumo de amplia base han tratado, no siempre con éxito,

CUADRO N.º 3

PROPUESTAS DE REFORMA EN LOS AÑOS 80

<i>PAIS</i>	<i>Fecha</i>	<i>Organismo revisor o documento</i>	<i>Tipo de propuestas en estudio o introducidas</i>
a) Impuestos sobre la renta y los beneficios			
Irlanda	1981	Comisión sobre fiscalidad.	Tipo impositivo único aplicable a una amplia base de ingresos, con recargo por gastos. Principales propuestas rechazadas.
Nueva Zelanda	1982	Grupo de trabajo sobre reforma fiscal.	Base imponible ampliada y tipos marginales sustancialmente reducidos en 1986.
Suecia	1983	Comisión sobre reforma del impuesto sobre la renta.	Propuestas para reducir sustancialmente los tipos marginales promulgadas entre 1983/1986.
Noruega	1984	Comisión Real sobre reformas del impuesto sobre la renta.	Propuestas para ampliar la base imponible, reducir la tarifa del impuesto e indiciar el sistema se hallan actualmente en estudio.
Países Bajos	1986	Comisión para la reforma de los impuestos directos.	En estudio la fusión del impuesto sobre la renta de las personas físicas y las cotizaciones de los empleados a seguridad social.
Reino Unido	1986	Libro Verde sobre la reforma de las rentas personales.	En debate las propuestas para reformar el tratamiento de las parejas con uno o dos perceptores de ingresos.
Dinamarca	1986	Revisión por el gobierno.	Separación gradual entre rentas salariales y no salariales y reducción del tipo marginal máximo del impuesto aprobadas en 1986.
b) Impuestos generales sobre el consumo			
Japón	Años 80	Diversos organismos revisores.	Se ha estudiado en distintas fechas la introducción del IVA.
Estados Unidos	1984	Plan del Tesoro sobre reforma fiscal.	Examinado y rechazado el IVA.
Australia	1985	Cumbre fiscal.	Examinado y rechazado el impuesto sobre ventas al por menor.
Turquía	1985	Revisión por el gobierno.	Propuesto e introducido el IVA en 1985.
Canadá	1986	Revisión por el gobierno.	Se halla en estudio un tipo de IVA ("impuesto sobre operaciones comerciales").
Nueva Zelanda	1982	Grupo de trabajo sobre reforma fiscal.	Aprobadas en 1986 las propuestas para la introducción de un tipo de IVA ("impuesto sobre bienes y servicios").
Portugal	1986	Revisión por el gobierno.	Introducción del IVA en la fecha de ingreso en la CEE.
España	1986	Revisión por el gobierno.	Introducción del IVA en la fecha de ingreso en la CEE.
Grecia	1987	Revisión por el gobierno.	Se introducirá el IVA en 1987 como parte de las medidas de ingreso en la CEE.

de introducirlo (véase cuadro n.º 3). Hoy día, tomando a la OCDE en su conjunto, los ingresos por el impuesto general sobre el consumo y por impuestos indirectos específicos tienen aproximadamente la misma importancia, aunque durante los últimos treinta años el primero ha ido aumentando constantemente en importancia en relación con los últimos. De esos impuestos indirectos específicos, alrededor del 90 por 100 de los ingresos se obtienen de los diversos gravámenes sobre el tabaco, las bebidas alcohólicas y los combustibles de automoción. Lo que estos gravámenes tienen en común es que fundamentalmente se basan en mediciones que no tienen relación con su valor (el peso del tabaco, el grado de alcohol, el valor del petróleo, etc.), lo cual implica que los tipos han de elevarse a fin de mantener el nivel de ingresos en términos reales. En los últimos años, aunque no anteriormente, la tendencia general ha sido hacia su elevación. También tiene relevancia el hecho de que fumar es una actividad en declive, mientras que la bebida y la automoción son actividades, sobre todo esta última, en pleno auge. Las crisis petrolíferas de los años setenta impidieron que los gobiernos mantuvieran los impuestos sobre los combustibles dentro de niveles similares en términos reales, y descendieron casi universalmente; su aumento relativo se debió simplemente al aumento de la demanda y, con el reciente hundimiento de los precios del petróleo, puede esperarse que los gobiernos aprovechen pronto esta situación para elevar los tipos impositivos sobre el consumo de petróleo, cosa que algunos han empezado a hacer ya.

Si bien es cierto que estas generalizaciones sobre las tendencias en los ingresos fiscales no

pueden llevarnos ya mucho más allá, lo que sí parece producirse es una preocupación común por parte de muchos países de la OCDE sobre idénticos temas de reforma fiscal, apuntándose en bastantes casos hacia soluciones similares. De ello se habla en la parte II.

II. PROBLEMAS ACTUALES SOBRE REFORMA FISCAL

La reforma fiscal es hoy uno de los grandes temas de debate político en muchos países. Sin embargo, hasta la fecha ha resultado enormemente difícil poner en práctica proyectos radicales de reestructuración del sistema fiscal. De hecho, parece más fácil identificar aquello que es erróneo en los sistemas fiscales existentes que introducir nuevos impuestos o reformar los antiguos. Lo que subyace en el actual debate son las más fundamentales preocupaciones sobre la capacidad de los sistemas fiscales para financiar el gasto público de un modo equitativo y eficiente.

La presente sección se centrará fundamentalmente en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades, ya que en la práctica son estos impuestos los que más debates han suscitado. No obstante, también se hace referencia a las propuestas para introducir impuestos sobre el consumo de amplia base, especialmente en el contexto de los esfuerzos por modificar la configuración fiscal.

1. Problemas planteados

Resulta sorprendente el grado de similitud que se produce en los

problemas planteados por las distintas comisiones sobre reforma fiscal, a pesar de la disparidad económica, social y fiscal que existe entre los diferentes países. Las críticas más comunes a los actuales sistemas fiscales son:

- Demasiado complejos como para que puedan ser entendidos por los contribuyentes y gestionados de modo eficiente por las autoridades fiscales. Ello acrecienta los costos administrativos y los ocasionados por su cumplimiento, abriendo el camino a complejos planes de evasión fiscal.

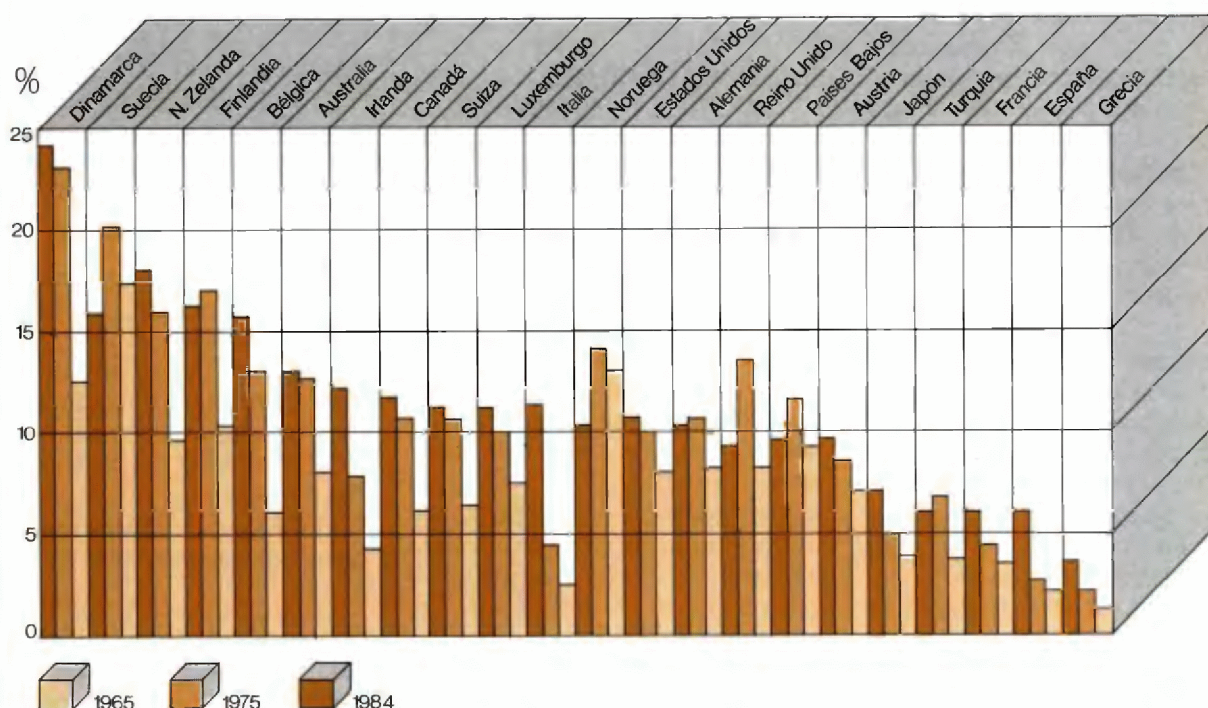
- La distribución de la carga fiscal entre las rentas personales es injusta. Individuos con una capacidad fiscal similar pagan cantidades considerablemente dispares en impuestos. Ello está en contradicción con el principio de equidad horizontal, genera resentimiento entre los contribuyentes y socava la moralidad fiscal.

- Los altos tipos impositivos marginales distorsionan las decisiones económicas. Los contribuyentes pueden verse estimulados a trabajar menos o a ingresar en la economía sumergida. Los esfuerzos individuales para ahorrar pueden verse obstaculizados.

- Las rentas de capital pueden, de hecho, resultar gravadas incluso negativamente en algunos países, allí donde existe una posibilidad de deducción ilimitada en los pagos de intereses, con la consecuencia de que las escalas del impuesto sobre la renta pueden incluso llegar a ser regresivas a los más altos niveles de renta.

- Las estructuras del impuesto sobre sociedades estimulan a las empresas a realizar inversiones y a reestructurar sus balances por razones fiscales más que económicas. La calidad de la formación de capitales puede verse afectada

GRAFICO 1
INGRESOS POR EL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS
COMO PORCENTAJE DEL PIB.
1965-1984



Nota: Los países aparecen clasificados según cifras de 1984, excepto para Australia, Bélgica, Grecia, Italia, Japón, España y Estados Unidos, en los que se han utilizado las cifras de 1983.

Fuente: Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-1984, Paris, 1985.

adversamente y la asignación de recursos escasos llevarse a cabo erróneamente.

- Las grandes diferencias entre los tipos impositivos para personas físicas y para sociedades pueden inducir a las empresas a constituirse o no como sociedad por razones fiscales. La discriminación en contra de los dividendos favorece el endeudamiento como medio de financiar nuevas inversiones.

- Existe una dependencia demasiado acusada de los impues-

tos directos, lo cual puede acentuar las distorsiones arriba mencionadas.

La mayoría de estos problemas no son nuevos (la Comisión Carter de 1966 en Canadá presentó una lista similar) y en muchos casos la evidencia empírica sobre los mismos no resulta concluyente. Pero se están haciendo más acuciantes debido a la actual situación económica y al mayor relieve otorgado ahora a la supresión de los obstáculos estructurales que impiden una utilización

más eficiente de los recursos. Los esfuerzos por reducir el crecimiento del sector público y el sentimiento generalizado de que los tipos impositivos son demasiado elevados tienen también su papel en el interés actual por la reforma fiscal; de hecho, algunos gobiernos ya han expresado su deseo de introducir reducciones en los próximos años en la porción del PIB que se lleva la fiscalidad total, aunque la mayor parte de las propuestas sobre reforma fiscal se presentan como neutrales en sus ingresos.

TENDENCIAS DE LA FISCALIDAD EN LA OCDE Y EN ESPAÑA

José Manuel GONZALEZ-PARAMO

1. Desde 1973, la OCDE publica regularmente estadísticas fiscales normalizadas de acuerdo con criterios establecidos en cooperación con el Fondo Monetario Internacional. Estos datos constituyen la fuente más fiable tanto para el análisis de las tendencias a largo plazo de los ingresos públicos en las economías industrializadas como para la realización de comparaciones internacionales de presión fiscal y estructura de ingresos. El anexo estadístico contenido en este número presenta un resumen de las principales estadísticas fiscales referidas a los países de la OCDE para el período 1965-1984 desagregadas por países, agrupaciones de países y categorías de impuestos.

2. Pese a las limitaciones inherentes a las conclusiones generales que legítimamente pueden extraerse de la comparación de datos fiscales de países con realidades socioeconómicas diversas, los *ratios fiscales totales* (impuestos totales en porcentaje del PIB o presión fiscal) contenidos en el referido anexo permiten obtener cuatro grandes conclusiones:

a) El nivel alcanzado por la presión fiscal en el área de la OCDE en 1984 se situó alrededor del 37 por 100, cifra relativamente importante y que denota el vigor de la intervención pública en las economías de mercado.

b) Atendiendo a diferencias culturales y de grado de desarrollo, los países de la OCDE pueden agruparse en tres bloques: países industrializados europeos (IE), países menos industrializados de Europa (MIE) y países no europeos (NE). Las naciones IE —que incluyen a todas las europeas salvo España, Portugal, Grecia y Turquía— cuentan con una presión fiscal media próxima al 40 por 100, cifra significativamente por encima de la media de la OCDE. Los países NE —Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Estados Unidos y Japón— presentan un *ratio* impositivo medio del 31 por 100. Ocupa el último puesto en esta ordenación el grupo de países MIE, con una presión fiscal poco superior al 27 por 100. Estas agrupaciones nacionales no deben ocultar importantes divergencias dentro de las mismas.

c) La presión fiscal ha crecido de modo muy acusado durante la crisis y pese a ésta. El crecimiento medio para la OCDE-Total —algo más de 6 puntos desde 1973— fue ampliamente rebasado por la mayor parte de las naciones MIE (en particular, Grecia, con 12 puntos, Portugal, con 10 puntos, y España, con más de 9 puntos), que en su conjunto vieron aumentar su *ratio*

impositivo en 7 puntos. Los países IE aumentaron su presión fiscal conjunta desde el inicio de la crisis a una tasa próxima a la media de la OCDE-Total. Para las naciones NE, el aumento medio de la presión fiscal fue de poco más de 3 puntos, modesta cifra que en gran parte refleja el descenso de 1 punto registrado por el *ratio* de impuestos de los Estados Unidos.

d) La fuerte dinámica alcista de la presión fiscal a lo largo de la crisis se ha visto, no obstante, superada por un intensísimo crecimiento de los *ratios* gasto público/PIB (más de 11 puntos para OCDE-Total), dando ello por fruto la generalización del déficit a la gran mayoría de países de la OCDE, circunstancia a la que sólo escapaban en 1984 Suiza, Noruega y Finlandia.

3. A lo largo de los dos últimos decenios, la estructura impositiva ha registrado, asimismo, importantes variaciones, que quedan puestas de relieve en la evolución de los *ratios impositivos específicos*, cuyas principales tendencias pueden reducirse a las siguientes:

a) Aumento sostenido del *ratio* de impuestos sobre la renta, que aportan casi 5 puntos de los 10 en que la presión fiscal crece durante este período.

b) Desplazamiento del origen de los impuestos sobre la renta, cayendo la participación de los impuestos sobre sociedades en el total de recursos fiscales en más de 1 punto y aumentando la de los impuestos personales en más de 5 puntos.

c) Fuerte crecimiento del *ratio* de cotizaciones a la seguridad social, que aumenta cuatro puntos, hasta casi doblar el peso que tenían en 1965. Esta tendencia, ligeramente estancada desde principios de los 80, se ha visto acompañada de un aumento relativamente importante de la participación de las cuotas empresariales, que aumentan su peso en los recursos fiscales totales en más de 5 puntos.

d) Acusada disminución de la participación de los impuestos sobre el consumo en la fiscalidad total, superior a 7 puntos, impulsada por una caída de 9 puntos en la contribución de los impuestos sobre consumos específicos —frenada a principios de los 80— y un modesto aumento de la contribución de los impuestos generales, próxima a los 2 puntos.

e) Descenso del peso de los impuestos sobre el patrimonio, tanto en relación al PIB —3 décimas de punto— como con res-

pecto al total de ingresos fiscales —casi 3 puntos.

4. Las tendencias que ha seguido la imposición en España se han ajustado en lo esencial a las descritas para el conjunto de países de la OCDE, con aumentos de presión fiscal más intensos a lo largo de la crisis, reforzados por el inicio del proceso de reforma fiscal. Los impuestos sobre la renta han registrado un importante crecimiento, pese al descenso en más de 4 puntos de la aportación del impuesto sobre sociedades, merced al aumento en más de 8 puntos de la contribución de los impuestos personales al total de ingresos fiscales desde 1965. Otro tanto ha ocurrido con las cotizaciones a la seguridad social, cuyo *ratio* sobre el PIB creció en 7 puntos, 5 de los cuales deben imputarse a las contribuciones empresariales. Debe señalarse, no obstante, que la aportación de las contribuciones totales al conjunto de recursos fiscales, que llegó a superar el 50 por 100 en 1979, ha disminuido en casi 9 puntos desde entonces, situándose todavía en 16 puntos por encima de la media de la OCDE. En lo que se refiere al *ratio* de impuestos sobre el consumo, su exiguo aumento de poco más de un punto se ha visto reflejado en una pérdida de peso en el total de ingresos fiscales de 15 puntos, reducción imputable a partes iguales a impuestos generales e impuestos sobre consumos específicos. Los impuestos patrimoniales, por último, redujeron su aportación a los ingresos totales en línea con la tendencia seguida por los principales países industrializados.

5. En la actualidad, pese a la aproximación notable de la fiscalidad española a la existente para la media de países de la OCDE operada en los últimos años, persisten dos *rasgos propios* que diferencian a España del conjunto:

a) De *peso*. La presión fiscal española es todavía relativamente reducida, situándose en unos 8 puntos por debajo de la OCDE-Total. Esta apreciación no puede utilizarse de modo simplista para proponer nuevos aumentos de presión fiscal, especialmente si se tiene en cuenta que en la OCDE este *ratio* se encuentra estancado desde 1961.

b) De *estructura*. Aunque la presión fiscal sobre las rentas del trabajo es similar, el peso de las cotizaciones a la seguridad social es muy superior y el de los impuestos sobre la renta muy inferior a los que se dan en la OCDE-Total. Dentro de las cotizaciones, la aportación empresarial se mantiene muy por encima de la media de la OCDE.

2. Soluciones propuestas

Las críticas cada vez más acuciantes a los sistemas fiscales han desembocado en una proliferación de comisiones y de propuestas sobre reforma fiscal. El cuadro número 3 muestra que la reforma fiscal está incluida en la agenda política de la mayor parte de los países de la OCDE. En los países del Pacífico (Australia, Nueva Zelanda, Japón y Canadá) el debate se ha centrado en la introducción de un impuesto sobre el consumo de amplia base (normalmente alguna forma de IVA). En Canadá y Japón, el nuevo impuesto sobre el consumo se ve como un medio para reducir el déficit presupuestario, mientras que en Australia y en Nueva Zelanda esos impuestos se defienden porque habrán de provocar una reducción en los tipos del impuesto sobre la renta. Hasta la fecha, sólo Nueva Zelanda ha introducido tal impuesto («impuesto sobre bienes y servicios») y existen grandes probabilidades de que Canadá introduzca un «impuesto sobre transferencias comerciales» —una forma de IVA— durante el próximo año. Canadá está también considerando la reducción de los tipos del impuesto de sociedades y Australia se ha comprometido a reducir la discriminación fiscal en contra de los beneficios distribuidos mediante una integración parcial de los impuestos sobre personas físicas y sociedades. Ambos países han reducido recientemente los tipos marginales del impuesto sobre la renta de las personas físicas y ampliado la base del impuesto sobre la renta al suprimir o reducir determinados gastos fiscales.

En los países mediterráneos (Grecia, Portugal, España y Turquía) las recientes reformas se han centrado en la introducción del

IVA, el impuesto general sobre el consumo exigido para su adhesión a la Comunidad Económica Europea, a la que ahora pertenecen Grecia, Portugal y España. En todos esos países es muy probable que el IVA se convierta en una de las más importantes fuentes de ingresos fiscales. En Turquía la decisión de introducir el IVA se vio influida por el deseo de lograr una estructura fiscal más equilibrada y, en especial, de reducir la relativamente fuerte dependencia de los impuestos sobre la renta.

El tema recurrente de las propuestas sobre reforma fiscal en los países escandinavos (Dinamarca, Suecia y Noruega) es la necesidad de reducir los tipos marginales del impuesto sobre la renta. Durante los últimos años cada uno de esos países ha puesto en práctica o bien ha anunciado su propósito de reducir los tipos más elevados de la tarifa del impuesto sobre la renta. En Dinamarca, el tipo marginal máximo del impuesto pasará del 73 por 100 al 68 por 100 en los ingresos por trabajo personal, y las rentas netas del capital se gravarán al tipo único del 48 por 100. Las pérdidas de ingresos se compensarán restringiendo la actual deducción prácticamente ilimitada sobre los pagos por intereses y aumentando los tipos del impuesto sobre sociedades. Dinamarca también se ha comprometido a reducir la fiscalidad sobre los dividendos estableciendo una exención a nivel de las sociedades. Las propuestas de reforma fiscal que ya se han puesto en práctica en Suecia determinan que el 90 por 100 de los contribuyentes se enfrenten ahora a un tipo marginal máximo del 50 por 100 (la suma de los tipos de gravamen de las administraciones central y local frecuentemente superaba el 70 por 100). En el caso

de Noruega, la Comisión para la Reforma Fiscal de 1984 propuso la eliminación de un gran número de privilegios fiscales, la bajada de los tipos impositivos (el tipo máximo bajaría del 74 al 41 por 100) y reajustes automáticos por inflación para personas físicas y sociedades. Todas estas propuestas están siendo actualmente examinadas por el gobierno.

Los debates sobre reforma fiscal en Irlanda y en el Reino Unido se han centrado en dos temas: cómo aumentar la neutralidad del impuesto sobre la renta de sociedades y personas físicas, y cómo modificar la composición del sistema fiscal en favor de los impuestos indirectos. Aunque en ambos países las comisiones sobre reforma fiscal (el Comité Meade en el Reino Unido y la Comisión O'Brien en Irlanda) han propugnado la introducción de un impuesto sobre el gasto (6), en ninguno de ellos tales propuestas han tenido efecto alguno sobre los cambios ya efectuados. En el Reino Unido, el ministro de Hacienda anunció en su presupuesto para 1984 que muchos de los incentivos fiscales otorgados a las empresas serían eliminados a lo largo de un período de tres años, y que el tipo del impuesto sobre sociedades bajaría del 52 al 35 por 100. Por lo que respecta a la composición del sistema impositivo, ambos países han aumentado el rendimiento fiscal relativo procedente del IVA, e Irlanda ha anunciado recientemente una elevación del tipo general de este impuesto.

En Estados Unidos, la reforma fiscal ha sido uno de los principales temas de política interna desde que el presidente pronunció su mensaje sobre el «Estado de la Unión» en enero de 1984. En noviembre de 1984, el Tesoro emitió todo un conjunto de propuestas de largo alcance, que poste-

riormente se vieron modificadas por el gobierno. Las propuestas fiscales del Presidente aparecieron en 1985, y el 22 de octubre de 1986 se firmó la Ley de Reforma, cuyos principales rasgos son los siguientes:

- Los tipos marginales del impuesto sobre la renta experimentan una bajada sustancial, reduciendo los anteriores catorce tramos de renta a sólo cinco (1987) y a dos a partir de 1988.

- Se reducen notoriamente las exenciones y bonificaciones fiscales.

- Se reducen los tipos impositivos del impuesto sobre sociedades; se reducen beneficios fiscales en sectores concretos y se deroga la deducción por inversiones.

- Se introduce un impuesto mínimo sobre la renta de las sociedades y desaparecen numerosos refugios fiscales.

El paquete en su conjunto se declara neutral en sus ingresos, aunque la distribución del impuesto sobre la renta sufre modificaciones y parte de la carga fiscal se desplaza de las personas físicas a las sociedades. Si bien es cierto que se ha producido un debate prolongado en Estados Unidos sobre la introducción del IVA, la Administración actual ha decidido descartar su introducción, debido a las complejidades administrativas que conlleva.

Aparte de los países a los que se ha hecho referencia hasta ahora y los incluidos en el cuadro n.º 3, son numerosos los países de la OCDE que están emprendiendo cambios graduales en sus sistemas fiscales. Bélgica está considerando actualmente la unidad fiscal para el impuesto sobre la renta de las personas físicas, así como las ventajas de la indiciación de todo el sistema de los impuestos

sobre la renta. En Francia existe un compromiso político de reducir el nivel general de fiscalidad, y recientemente ya se han anunciado medidas para eliminar el impuesto sobre el patrimonio neto, para reducir los tipos del impuesto de sociedades y para aumentar los incentivos fiscales a la inversión y elevar los topes mínimos del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Alemania ha reducido la escala de tarifas del impuesto sobre la renta de las personas físicas y ha implantado deducciones fiscales a las familias. Italia ha mejorado la gestión de su sistema impositivo vigente y ha logrado buenos éxitos en la reducción de la evasión y la elusión fiscales. Como estos ejemplos demuestran, la frontera entre reforma fiscal y adaptación gradual es muy tenue y, en la práctica, un planteamiento gradualista puede en ocasiones determinar variaciones en la estructura fiscal que, en su conjunto, produzcan resultados muy similares a una importante reforma.

Un tema común en las reformas arriba descritas es la exigencia de una mayor neutralidad fiscal —la creencia de que un sistema fiscal debe interferir lo mínimo posible el comportamiento económico— y un deseo, comprensible pero probablemente poco realista, de reducir la complejidad de los sistemas fiscales. La mayoría de las propuestas sugieren una ampliación de la base del impuesto sobre la renta, acompañada de una reducción de los tipos. Muchas de ellas son neutrales en sus ingresos, aunque todas implican una redistribución de la carga fiscal. Algunas proponen aumentar la dependencia de los impuestos indirectos.

En lo que respecta al impuesto sobre la renta de las personas físicas, las propuestas de refor-

ma suelen incluir los siguientes rasgos:

a) *Ampliación de la base imponible.* Aquí pueden identificarse dos planteamientos principales. El primero es el de incluir en la base imponible una serie de fuentes de ingresos que previamente habían sido excluidas, como las prestaciones de carácter social (especialmente las prestaciones por enfermedad y desempleo) y las ganancias de capital. El segundo enfoque es el de suprimir el favorable tratamiento fiscal a determinadas fuentes de ingresos, especialmente las prestaciones salariales complementarias, para reducir la capacidad de deducción de muchos gastos y eliminar las subvenciones arbitradas a través del sistema impositivo. Muchas de las medidas reformadoras se han centrado en el tratamiento de las deducciones por intereses, que en los países escandinavos se han visto seriamente reducidas, aunque continúan existiendo subvenciones fiscales a los propietarios de viviendas. Muchos países (por ejemplo, Estados Unidos) han desarrollado medidas legislativas complejas contra la utilización de refugios fiscales.

b) *Reestructuración de los tipos impositivos.* Prácticamente todas las reformas fiscales contemplan una reducción de los tipos máximos de la escala impositiva, aunque en la mayoría de los países esos tipos son abonados sólo por el 0,2 por 100 de los contribuyentes (7). En algunos países ello se acompaña de una reducción en el número de tramos de renta a efectos del impuesto. Existen dos países que han introducido unos tipos medios mínimos. Por lo general, la modificación de los tipos marginales es mayor que la de los tipos medios en el paquete general de la reforma, porque las reducciones en la escala

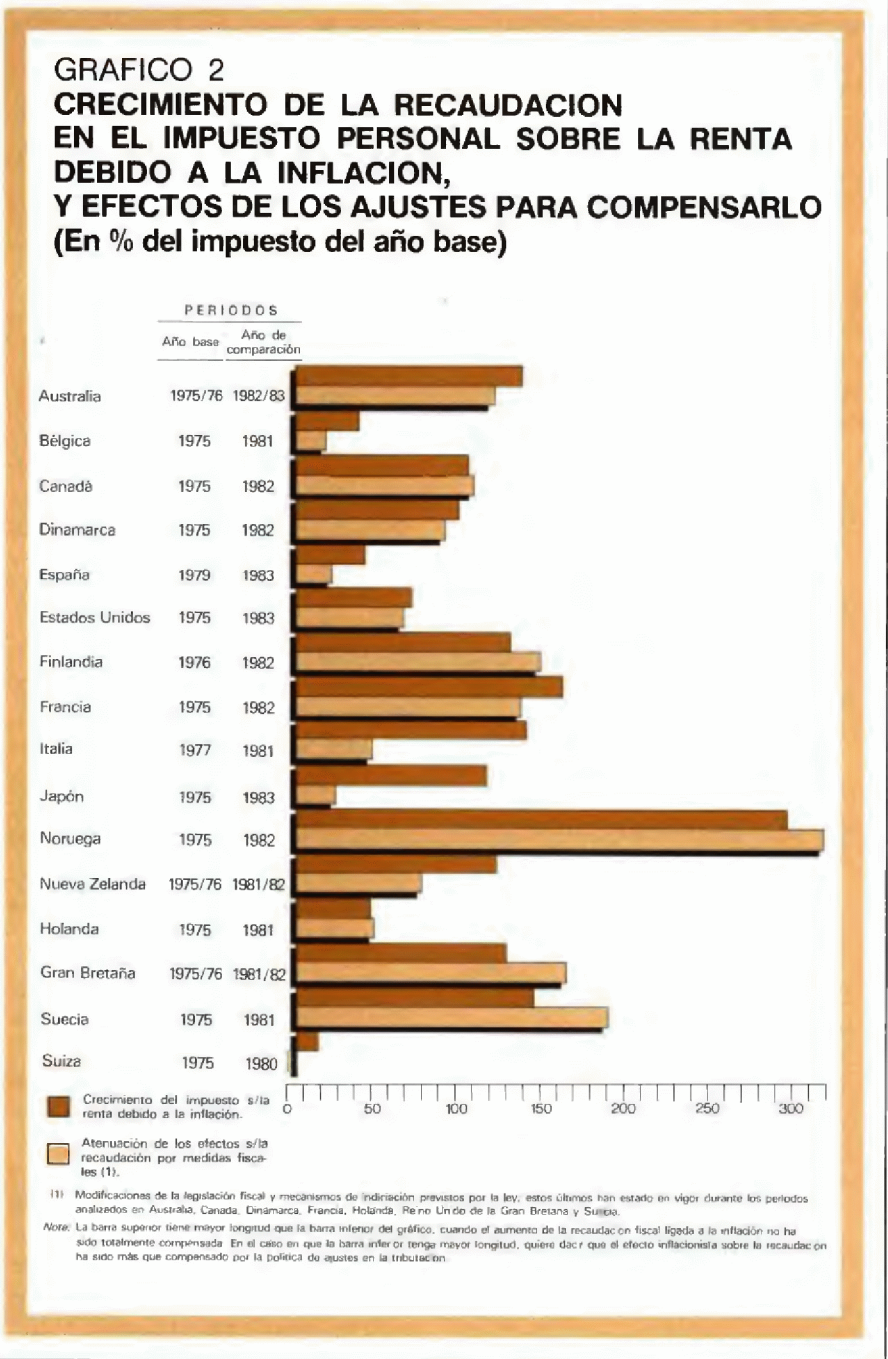
de tipos se ven parcialmente compensadas por la ampliación de la base imponible.

c) *Tratamiento más igualitario de distintas fuentes de ingresos.* Con arreglo a muchos sistemas fiscales, el impuesto pagado depende de la fuente de ingresos. Según se trate de rentas salariales o no salariales, son aplicables tipos distintos o desgravaciones diferentes; las ganancias de capital normalmente son tratadas más favorablemente que otras fuentes de ingresos, etc. En distintas propuestas de reforma fiscal se intenta suprimir estas diferencias a fin de proveer un tratamiento fiscal más neutral a las rentas procedentes de distintas fuentes.

En lo que respecta a la imposición societaria, los rasgos más comunes de las propuestas de reforma suelen ser:

a) *Supresión de los incentivos fiscales que favorecen las decisiones inversoras.* La mayoría de los sistemas fiscales societarios contienen una multiplicidad de incentivos a la inversión (desgravaciones fiscales a la inversión, exenciones de carácter regional, etc.), y prácticamente en todos los sistemas fiscales la amortización fiscal excede sustancialmente a la amortización económica. Por lo general, las reformas han eliminado los incentivos especiales a la inversión, suprimido las disposiciones destinadas a compensar los efectos de la inflación y acercado la amortización fiscal a la económica.

b) *Reducción del tipo impositivo.* La ampliación de la base imponible se ha visto acompañada invariablemente de un descenso en el tipo del impuesto de sociedades. Aunque estas dos medidas tomadas conjuntamente rara vez reducen el tipo efectivo del im-



puesto, lo que sí hacen es redistribuir la carga fiscal —usualmente hacia los sectores intensivos en capital—, aportando también una mayor neutralidad fiscal en lo que respecta a la decisión de una empresa sobre constituirse o no como sociedad.

c) *Medidas para reducir la dis-*

criminación contra los beneficios distribuidos. Estas medidas en ocasiones adoptan la forma de una autorización a las sociedades para deducir de su renta imponible parte de los dividendos distribuidos, o bien la concesión de un crédito al accionista por todo o parte del impuesto sobre sociedades pagado, o bien la introducción de un

sistema de fraccionamiento del tipo impositivo.

Por lo que respecta al cambio en la composición del sistema fiscal, un rasgo clave de muchas reformas es la introducción de una mayor dependencia del IVA, porque, comparado con un impuesto sobre la renta, el IVA es más neutral y, por tanto, aumenta los incentivos a trabajar y ahorrar, experimenta menores resistencias por parte de los contribuyentes y resulta menos fácil de evadir. Del lado de las desventajas, el IVA puede implicar mayores costes administrativos, tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes, y puede determinar la implantación de un sistema fiscal más regresivo, todo lo cual explica que algunos países lo hayan rechazado.

3. Obstáculos a la aplicación de la reforma

Si puede afirmarse que no ha existido en absoluto penuria de comisiones sobre reforma fiscal y escasez de propuestas sobre el tema, lo que es cierto es que muy pocos países han llegado a aplicar reformas de importancia.

Varias son las razones que pueden justificarlo:

- Sigue existiendo desacuerdo sobre los precisos efectos económicos y distributivos de los sistemas fiscales; así, siguen sin estar claros sus efectos sobre los incentivos a trabajar y sobre las decisiones de inversión.

- Los objetivos políticos de la reforma fiscal pueden estar en contradicción. Los cambios que fomenten el ahorro, por ejemplo, pueden distorsionar las pautas inversoras; las modificaciones que

permitan un tratamiento más igualitario para familias con uno y dos perceptores de rentas pueden establecer discriminaciones entre contribuyentes solteros y casados.

- Pueden existir ambigüedades en los objetivos políticos. La mayoría de las reformas insisten en la necesidad de un sistema fiscal más neutral. Ahora bien, en la práctica resulta muy difícil establecer el modelo a partir del cual ha de juzgarse un sistema fiscal. Asimismo, algunos países pueden interpretar la neutralidad como la exigencia de un planteamiento intervencionista para compensar los aspectos no neutrales que ya existen en el sistema económico, mientras que otros gobiernos pueden interpretarla como la exigencia de una política de «manos fuera».

- Los sistemas fiscales son complejos, y cambiarlos drásticamente y rápidamente suscita, de forma inevitable, la oposición de grupos temerosos de que sus propios privilegios fiscales desaparezcan. La ampliación de la base imponible mediante la eliminación de gastos fiscales suele poner fuera de sí a grupos de contribuyentes bien organizados (como agricultores, propietarios de inmuebles, compañías de seguros), mientras que los contribuyentes que se beneficiarían de tales reformas suelen protestar menos.

- Existen toda una serie de limitaciones prácticas y administrativas para la reforma fiscal. Por ejemplo, muchas comisiones para la reforma fiscal han favorecido un impuesto sobre la renta basado en el consumo, pero los problemas de transición y de elusión fiscal ligados a esta modificación han frenado a todos los gobiernos cuando han tratado de adoptar esa propuesta. La introducción de nuevos impuestos (por ejemplo, el IVA) puede exigir varios años y

un fuerte incremento de funcionarios fiscales.

No obstante, las comisiones para la reforma fiscal y los documentos de trabajo sobre el tema son una forma de estimular un debate general sobre las estructuras fiscales y una posibilidad de que tenga éxito el intento de incluir la reforma fiscal en la agenda «política». También pueden aportar un marco de referencia que indique la dirección por la que han de encaminarse gradualmente los sistemas fiscales, y facilitar, por tanto, la evaluación de propuestas específicas para modificar estructuras fiscales vigentes. En los momentos actuales, con la generalizada preocupación por el lento crecimiento económico en la mayoría de los países, los niveles excesivamente bajos de formación de capitales y el elevado desempleo, las probabilidades de implantación de reformas que modifiquen sustancialmente determinados aspectos de los actuales sistemas fiscales quizás sean mayores que unos años atrás.

NOTAS

(*) Ponencia presentada en el 42 Congreso del International Institute of Public Finance, Atenas, 1986, con el título «Long-Term revenue trends and Current Tax reform issues in OECD Countries». Traducción de DIORIKI.

(1) Se utilizan aquí las siguientes abreviaturas:

- «Impuesto sobre el consumo», que hace referencia a todos los impuestos sobre productos y servicios específicos;

- «*Ratios* fiscales», que se refiere a la recaudación fiscal total o de impuestos específicos como porcentaje del PIB;

- «*Ratio* fiscal total» y «*ratio* de los impuestos sobre el consumo» que se refieren, respectivamente, a la recaudación fiscal total y a la recaudación de los impuestos sobre el consumo

como porcentaje del PIB, y así sucesivamente para todos los demás *ratios* fiscales que se citen.

(2) Por ejemplo, *Long term trends in the revenues of OECD Member countries* (OCDE 1981); MESSERE, *Trends in OECD Tax Revenues Comparative Tax Studies* (North Holland, 1983); MESSERE, *Quantitative Developments in OECD Tax Levels and Structures 1965-1981* (Intertax 8/85); *Personal Income Tax Systems under Changing Economic Conditions* (OECD, 1966); *Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965-85* (OCDE, 1986).

(3) Bajo el título *International Comparisons of Tax Levels: Pitfalls and Insights*, MESSERE y OWENS (1985).

(4) Las estimaciones preliminares para 1985, disponibles para doce países, muestran diferencias muy pequeñas respecto del *ratio* fiscal

total de 1984 en la mayoría de ellos, aunque aparece un incremento estimado de más de un punto porcentual en Dinamarca, Finlandia y Noruega, y un descenso de 0,8 puntos porcentuales en los Países Bajos y de 0,5 en Portugal.

(5) La introducción del IVA, con un tipo general que con mucho es el más elevado, en Irlanda, y el petróleo en Noruega, son las explicaciones. El aumento sueco se debió en parte a un paquete de medidas económicas negociado por el gobierno en consultas con las empresas y los sindicatos.

(6) En Irlanda esto se consideró un recargo para los tramos de rentas más elevadas en un impuesto sobre la renta de tipo uniforme.

(7) Véase tabla 3 de *Income Tax Schedules: Distribution of Taxpayers and Revenues* (OCDE, 1981).