

TENDENCIAS RECIENTES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Xosé Carlos ÁLVAREZ
Jaime ALONSO
Alberto GAGO
Xosé M. GONZÁLEZ

I. INTRODUCCIÓN

LAS dos últimas décadas del siglo XX han sido una época de una considerable agitación fiscal, sobre todo a partir de las reformas fiscales aplicadas por Estados Unidos y Gran Bretaña en el bienio 1984-86. Desde entonces, en un efecto *imitación ó fascinación* sin precedentes en la historia de la fiscalidad (Messere, 2000), la mayoría de los países avanzados han transformado a fondo sus sistemas tributarios, situando los asuntos fiscales en primera línea del debate social y de sus respectivas agendas políticas.

Este trabajo tiene como primer objetivo conocer la dirección de esos cambios. Para ello, en los dos siguientes apartados haremos una presentación muy sintética del *modelo extensivo*, principal referencia teórica que ha constituido su inspiración, y de la evolución de los principales parámetros fiscales a lo largo del período 1980-1998. Esta revisión permitirá verificar la generalización y dominancia de dicho esquema reformista en todo el ámbito OCDE, sobre todo en la década de los ochenta, y la estabilidad de este *statu quo* fiscal durante los últimos años del siglo XX.

Pero, mientras tanto, los asuntos fiscales se han movido siguiendo el ritmo de las hondas transformaciones económicas e institucionales que caracterizan la más reciente evolución del mundo avanzado. El cuarto epígrafe del trabajo trata de reflexionar sobre las nuevas señales de cambio fiscal que se dibujan en el horizon-

te del siglo XXI. Los procesos de globalización económica y competencia fiscal definen un nuevo marco tributario que concede márgenes más estrechos para la reforma fiscal. El resultado es un escenario convergente, aunque de intensidad limitada y con diversos matices definitorios.

En todo caso, esas tendencias uniformizadoras no han limitado por el momento el volumen de negocios del sector público. Aún así, los cambios que se observan en la estructura interna de los gastos e ingresos públicos hacen pensar que estemos asistiendo al nacimiento de un nuevo Estado del bienestar y, con él, a la definición de un nuevo modelo tributario basado en la imposición sobre factores de reducida movilidad, en la imposición indirecta y en la imposición ambiental. En este tránsito hay riesgos en términos de crecimiento económico y equidad que tratamos de hacer presentes en el trabajo. Y está por ver, por último, cuál sea la inminente adaptación de los sistemas fiscales modernos al cambio de ciclo, probablemente el reto empírico de mayor calado para los próximos años.

II. LA ESTRATEGIA DE REFORMA FISCAL EN LOS PAÍSES AVANZADOS DURANTE EL PERÍODO 1980 - 2000

Durante las décadas de los sesenta y setenta, el desarrollo de los análisis teórico-empíricos relacionados con los impuestos y su inci-

dencia propició una acumulación de resultados muy importante y con un perfil reformista muy acentuado. Los fundamentos resaltaron la necesidad de considerar los argumentos de eficiencia y la empiria demostró el error de haberlos minusvalorado, con un coste importante en términos de bienestar.

Las estimaciones de las pérdidas de eficiencia asociadas al peso muerto de los sistemas tributarios vigentes tuvieron en cuenta las distorsiones causadas por las faltas de neutralidad y los elevados tipos marginales en magnitudes relevantes como la oferta de ahorro, la asunción de riesgos, las decisiones de constitución y localización de las empresas, el nivel de fraude, el comportamiento en el mercado de trabajo, etc. Una incidencia negativa que debía asociarse a la creciente complejidad normativa de las soluciones fiscales aplicadas, invadidas de excepciones y tratamientos preferenciales, y a una evidente despreocupación por los argumentos de equidad horizontal, mientras el debate social, político y académico se enredaba de manera cada vez más estéril en el diseño vertical de los impuestos personales (1).

A principios de los ochenta, los países avanzados tuvieron que insertar este diagnóstico fiscal en un marco económico general muy exigente para el sector público, al que se hacían continuas demandas de equilibrio presupuestario y eficiencia en la ejecución del gasto. Por lo que respecta al ingreso, la respuesta a esta presión fue la puesta en práctica de procesos reformistas muy similares en prácticamente todos los sistemas fiscales avanzados (Gago y Álvarez, 1995a). Con base en un nuevo equilibrio de principios impositivos en favor de la eficiencia, la sencillez y la equidad horizontal, la perspectiva fiscal adoptada puede resumirse en los siguientes enunciados:

— Preferencia por impuestos más anchos, menos altos y con estructuras liquidatorias más limpias.

— Recuperación del carácter preferentemente financiero de los impuestos, ampliando la imposición sobre las cosas y reduciendo la imposición sobre las personas.

— Diseño de los reequilibrios estructurales en los sistemas fiscales en un marco de neutralidad recaudatoria. Los aplanamientos de las tarifas no pueden generar más déficit y, por lo tanto, deben ser aplicados simultáneamente a un conjunto coherente de medidas capaz de compensar las pérdidas recaudatorias.

Teniendo en cuenta estos criterios genéricos, la estrategia reformista adoptada por los países de la OCDE siguió una pauta muy parecida, y puede ser ilustrada como propone el cuadro nº 1.

Este esquema compensatorio es conocido en el mercado político de la reforma fiscal como *modelo extensivo*, y puede considerarse como el referente principal de los cambios fiscales producidos en los países avanzados durante el período 1985-2000. Co-

mo vamos a ver en el siguiente apartado, la evolución de los principales parámetros fiscales reproduce este modelo con fidelidad. La mayor parte de las reformas se pusieron en práctica durante el quinquenio 1985-90, produciéndose entonces importantes cambios estructurales. Durante la década de los noventa, la situación fiscal ha sido más estable, salvo en aquellos países, como España, que en su día no ajustaron su sistema fiscal a esta pauta reformista, lo que les ha obligado a replicar sus criterios y contenidos con cierto retraso.

III. EVOLUCIÓN DE LOS PARÁMETROS FISCALES BÁSICOS EN EL PERÍODO 1980-1999

La información que se presenta en este apartado aporta un conjunto de indicadores sobre la estructura interna de las principales modalidades impositivas —imposición sobre renta personal y societaria e imposición sobre el valor añadido— y la dimensión y composición recaudatoria de los sistemas fiscales, lo que permite una

visión global de la evolución reciente de las tendencias fiscales en el ámbito de la OCDE (2).

1. Tipos marginales máximos en la imposición personal sobre la renta

La evolución de los tipos marginales máximos en la imposición personal sobre la renta ha seguido una tendencia continuada y generalizada de *aplanamiento V2*. Como se observa en el cuadro número 2, durante el período 1980-1999 el promedio de la OCDE ha descendido 15 puntos porcentuales, si bien con diferencias destacables por subperíodos. En los ochenta, la reducción fue de 12 puntos, con signo negativo en todos los países de la muestra y una especial intensidad en Nueva Zelanda, México, Reino Unido, Suecia y Noruega. En los noventa, sin embargo, resueltas la mayor parte de las reformas fiscales extensivas, los tipos han mantenido la tendencia, con una reducción promedio de 3 puntos, aunque han permanecido en una situación mucho más estable (nueve países no han introducido modificación alguna a lo largo de toda la década), con cambios de limitada intensidad (una reducción del 7 por 100 promedio frente al 21,5 por 100 de la década anterior) y una cierta rectificación de tendencia en algunos países (Canadá, México y Suecia), que han regresado a niveles superiores a los existentes en el inicio del período.

2. Tipos marginales mínimos en la imposición personal sobre la renta

Para mantener el equilibrio financiero, las reducciones anteriores fueron compensadas, en primer lugar, con extensiones de las bases imponibles (3) e incremen-

CUADRO Nº 1

ESQUEMA BÁSICO DE REFORMA FISCAL APLICADO POR LOS PAÍSES DE LA OCDE EN LA DÉCADA DE LOS OCHENTA

MEDIDAS REDUCTORAS DE INGRESOS

- Reducción de los tipos marginales máximos del IRPF.
- Reducción en los tipos estándar del Impuesto sobre Sociedades.

N
E
U
T
R
A
L
I
D
A
D

MEDIDAS QUE INCREMENTAN INGRESOS Y SIMPLIFICAN LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA

- Extensión de las bases imponibles.
- Eliminación de tratamientos preferenciales.
- Reducción de sistemas generalistas de incentivo.
- Reducción del número de tramos en la tarifa del IRPF.
- Incremento tipos mínimos en el IRPF.
- Incremento de tipos en el IVA.

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO Nº 2

CAMBIOS EN LOS TIPOS MARGINALES MÁXIMO Y MÍNIMO DEL IRPF OCDE. PERÍODO 1980 - 1999
(Con redondeo al entero más próximo)

PAÍS	TIPO MARGINAL MÁXIMO					TIPO MARGINAL MÍNIMO				
	80	90	Porcentaje 80-90	99	Porcentaje 90-99	80	90	Porcentaje 80-99	99	Porcentaje 90-99
Alemania	56	53	- 5,4	53	0,0	22	19	- 13,6	24	25,8
Australia	60	47	- 21,7	47	0,0	32	21	- 34,4	20	- 4,8
Austria	62	50	- 19,4	50	0,0	23	10	- 56,5	10	0,0
Bélgica	72	55	- 23,6	55	0,0	24	25	4,2	25	0,0
Canadá	51	48	- 6,1	50	3,8	6	17	183,3	17	0,0
Dinamarca (2)	73	68	- 6,8	59	- 13,2	20	22	—	32	43,2
España	65	56	- 13,8	48	- 14,3	15	25	66,7	18	- 28,0
EE. UU.	50	45	- 10,0	40	- 12,0	11	15	36,4	15	0,0
Finlandia (2)	68	59	- 13,2	55	- 6,5	6	23	—	23	- 0,4
Francia	60	57	- 5,0	54	- 5,3	5	5	0,0	10	90,0
Grecia	60	50	- 16,7	45	- 10,0	11	18	63,6	5	- 72,2
Holanda.....	72	60	- 16,7	60	0,0	17	39	129,4	36	- 8,3
Irlanda	65	53	- 18,5	46	- 13,2	25	30	20,0	24	- 20,0
Islandia (1) (2)	39	40	2,0	46	—	19	40	—	41	2,7
Italia	62	50	- 19,4	46	- 8,0	10	10	0,0	19	90,0
Japón	70	65	- 7,1	65	0,0	15	15	0,0	15	0,0
Corea	67	54	- 19,3	44	- 18,2	7	5	- 16,9	11	103,7
Luxemburgo	57	56	- 1,8	47	- 15,8	12	10	- 14,6	10	0,0
México.....	55	35	- 36,4	40	14,3	3	3	- 3,2	3	0,0
Noruega	65	45	- 30,8	42	- 7,8	6	20	233,3	28	40,0
Nueva Zelanda.....	60	33	- 45,0	33	0,0	14	24	71,4	22	- 10,4
Portugal (3)	—	40	—	40	0,0	—	15	—	15	0,0
Reino Unido	60	40	- 33,3	40	0,0	30	25	- 16,7	10	- 60,0
Suecia (2).....	75	51	- 32,0	56	9,8	4	30	—	30	0,0
Turquía.....	68	50	- 26,5	40	- 20,0	10	25	150,0	15	- 40,0
Media OCDE.....	63	51	- 18,8	48	- 5,6	15	18	+ 21,5	17	- 7,1
Mediana OCDE	62	51	- 17,7	47	- 7,5	13	19	+ 42,3	16	- 13,5
Media CE	65	54	- 16,4	51	- 5,8	18	20	+ 11,5	17	- 12,0
D.T. OCDE	6,73	8,22		7,66		8,31	8,92		7,92	
C.V. OCDE	0,11	0,16		0,16		0,56	0,49		0,47	

(1) y (2) No se ha podido incorporar la influencia del IRPF territorial en 1980 para el tipo máximo en los países señalados con un (1) y para el tipo mínimo en los países señalados con un (2). Esta limitación provoca resultados poco relevantes en términos de comparación, por lo que se han excluido del cálculo de medias y medidas de dispersión en todo el período analizado en la variable respectiva. Ello explica que la media CE sea para 14 países en el tipo máximo y para 11 en el mínimo. Además, para Islandia no se dispone de datos para 1999, se ofrece el dato de 1997.

(3) En 1980 no aplica un IRPF homologable, por lo que ha sido excluido del cálculo de medias y dispersión en todo el período en ambas variables.

Fuente: GAGO Y ÁLVAREZ (1995), PRICEWATERHOUSECOOPERS (1999) y elaboración propia.

tos en los tipos marginales mínimos aplicados en los IRPF. Como recoge el mismo cuadro nº 2, la evolución de esta última magnitud ha sido menos intensa que la anterior y con mayor diversidad en los comportamientos individuales. Durante todo el período, para el promedio OCDE, los tipos marginales mínimos han crecido 2 puntos porcentuales, si bien este crecimiento se ha concentrado en los

ochenta, con un aumento de 3 puntos, manteniéndose una situación mucho más estable en los noventa. De los 14 países que han utilizado este recurso, los que lo han hecho con mayor intensidad han sido Canadá, Noruega, Turquía y Holanda, aunque cabe señalar que los tres primeros partían de tipos reducidos. Por el contrario, Australia y Reino Unido partían de niveles elevados y se acer-

can a la media con una tendencia inversa.

3. Tramos en la estructura progresiva de la imposición personal sobre la renta

La estructura progresiva de los IRPF ha cambiado durante estas dos últimas décadas, fun-

damentalmente, en dos elementos: el número de tramos y la definición de la progresividad en frío, con un primer gran tramo exento de gravamen. Fijándose en diversos aspectos, Owens y Whitehouse (1996: 539) señalan esta simplificación estructural como «... la única área del sistema fiscal que se ha hecho más simple» (4). Efectivamente, como podemos ver en el cuadro nº 3, esta variable experimenta una muy fuerte reducción. De nuevo, los cambios más importantes se

producen en la década de los ochenta, ya que todos los países de la OCDE, excepto Grecia y Dinamarca, que partían de una estructura tarifaria estrecha, aplican un fuerte recorte en el número de tramos, pasando en promedio de 14 a 6, con una reducción relativa superior al 50 por 100. Por su parte, en los años noventa las variaciones son menores y, en general, se explican como reformas retardadas (caso de España, Francia o Luxemburgo) o como una segunda fase de pro-

cesos iniciados anteriormente (el caso, por ejemplo, de Australia, Grecia, Irlanda, Italia, Corea, o Noruega).

4. Tipo estándar en la imposición sobre la renta de las sociedades

La estrategia seguida con la imposición sobre las sociedades ha sido similar a la descrita para las personas físicas: ampliación

CUADRO Nº 3

CAMBIOS EN EL NÚMERO DE TRAMOS DEL IRPF (*) OCDE. PERÍODO 1980 - 1999

PAÍS	1980	1990	Porcentaje de variación 80 - 90	1999	Porcentaje de variación 90 - 99
Alemania (1).....	—	—	—	—	—
Australia.....	6	5	- 16,7	4	- 20,0
Austria.....	11	5	- 54,5	5	0,0
Bélgica.....	20	7	- 65,0	7	0,0
Canadá.....	13	3	- 76,9	3	0,0
Dinamarca.....	3	3	0,0	3	0,0
España.....	28	16	- 42,9	6	- 62,5
Estados Unidos.....	14	5	- 64,3	5	0,0
Finlandia.....	12	6	- 50,0	6	0,0
Francia.....	13	12	- 7,7	6	- 50,0
Grecia.....	16	9	- 43,8	5	- 44,4
Holanda.....	12	3	- 75,0	4	33,3
Irlanda.....	6	3	- 50,0	2	- 33,3
Islandia (2).....	3	1	- 66,7	2	100,0
Italia.....	32	7	- 78,1	5	- 28,6
Japón.....	15	5	- 66,7	5	0,0
Corea.....	17	8	- 52,9	4	- 50,0
Luxemburgo.....	22	24	9,1	17	- 29,2
México.....	27	6	- 77,8	10	66,7
Noruega.....	11	3	- 72,7	2	- 33,3
Nueva Zelanda.....	5	2	- 60,0	2	0,0
Portugal (3).....	—	5	—	4	- 20,0
Reino Unido.....	6	3	- 50,0	3	0,0
Suecia.....	18	2	- 88,9	3	50,0
Turquía.....	6	6	0,0	6	0,0
MEDIA OCDE.....	14	6	- 54,4	5	- 20,1
MEDIANA OCDE.....	13	5	- 61,5	5	0,0
MEDIA CE (13).....	15	8	- 49,7	6	- 28,0
D.T. OCDE.....	7,87	5,06		3,18	
C.V. OCDE.....	0,57	0,81		0,64	

(*) No se incluye como tramo el mínimo exento.

(1) No se ofrecen datos porque la estructura progresiva de su tarifa está definida con una fórmula sin tramos nominales.

(2) No se dispone de datos para 1999, se ha tomado el dato de 1997.

(3) En 1980 no aplica un IRPF homologable, por lo que ha sido excluido del cálculo de medias y dispersión en todo el período.

Fuente: GAGO Y ÁLVAREZ (1995), PRICEWATERHOUSECOOPERS (1999) y elaboración propia.

de base y reducción de tipos. Lo primero se ha conseguido con la eliminación y/o reducción de diversos esquemas de incentivo (Owens y Whitehouse 1996: 541). Las reducciones de tipos han seguido también una tendencia generalizada y mantenida, como resume el cuadro nº 4. Así, el tipo impositivo promedio se ha reducido del 45 por 100 al 33 por 100. Buena parte de esta reducción se produce en el primer subperíodo (disminuyendo la media en 7 puntos, esto es, un

16 por 100). Los noventa prolongan esta tendencia, con nuevas y generalizadas rebajas de tipos, que son más acusadas en Alemania, Austria, Dinamarca, Grecia, Islandia, Suecia y Turquía.

5. Mayor fortaleza de las fórmulas IVA

Con el objetivo de reducir las distorsiones y las pérdidas de eficiencia, las reformas fiscales de los últimos años han aposta-

do por la imposición indirecta, que, además, garantiza una mayor eficacia y flexibilidad recaudatorias que la imposición personal. El crecimiento relativo de la imposición indirecta se ha debido, fundamentalmente, a una mayor presencia y fortaleza de las fórmulas IVA. Este hecho puede ilustrarse de dos maneras. En primer lugar, observando la progresiva y generalizada implantación de este tipo de impuestos en sustitución de los monofásicos sobre ven-

CUADRO Nº 4

CAMBIOS EN LOS TIPOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES OCDE. PERÍODO 1980 - 1999
(Con redondeo al entero más próximo)

PAÍS	1980	1990	Porcentaje de variación 80 - 90	1999	Porcentaje de variación 90 - 99
Alemania.....	56	50	- 10,7	40	- 20,0
Australia.....	46	39	- 15,2	36	- 7,7
Austria.....	55	43	- 21,8	34	- 20,9
Bélgica.....	43	41	- 4,7	39	- 4,9
Canadá.....	51	40	- 21,6	38	- 5,0
Dinamarca.....	40	40	0,0	32	- 20,0
España.....	35	35	0,0	35	0,0
Estados Unidos.....	46	34	- 26,1	35	2,9
Finlandia.....	33	25	- 24,2	28	12,0
Francia.....	50	37	- 26,0	33	- 9,9
Grecia.....	49	46	- 6,1	35	- 23,9
Holanda.....	43	35	- 18,6	35	0,0
Irlanda (1).....	50	40	- 20,0	32	- 20,0
Islandia (1).....	50	50	0,0	33	- 34,0
Italia.....	36	36	0,0	37	2,8
Japón.....	43	38	- 11,6	35	- 9,2
Corea.....	40	30	- 25,0	28	- 6,7
Luxemburgo.....	40	34	- 15,0	30	- 11,8
México.....	42	35	- 16,7	35	0,0
Noruega.....	28	28	0,0	28	0,0
Nueva Zelanda.....	42	28	- 33,3	33	17,9
Portugal (2).....	—	37	—	34	- 8,1
Reino Unido.....	52	35	- 32,7	30	- 14,3
Suecia.....	58	40	- 31,0	28	- 30,0
Turquía.....	46	46	0,0	30	- 34,8
MEDIA OCDE.....	45	38	- 15,7	33	- 11,7
MEDIANA OCDE.....	45	38	- 15,7	34	- 10,2
MEDIA CE (14).....	46	38	- 16,1	33	- 12,8
D.T. OCDE.....	7,32	6,36		3,45	
C.V. OCDE.....	0,16	0,17		0,10	

(1) No se dispone de datos para 1999, para Irlanda se ha tomado el dato de 1998 y para Islandia el de 1997.

(2) En 1980 no aplica un Impuesto sobre Sociedades homologable, por lo que ha sido excluido del cálculo de medias y dispersión en todo el período analizado.

Fuente: GAGO Y ÁLVAREZ (1995), PRICEWATERHOUSECOOPERS (1999) y elaboración propia.

tas o plurifásicos «*en cascada*». Como vemos en el cuadro nº 5, luego de la reforma aplicada por Australia en julio del pasado año (Kobetsky, 2000; Boccabella, 2000), Estados Unidos es el único país de la OCDE que no aplica una fórmula IVA como eje de su imposición indirecta. En segundo lugar, la fortaleza de esta clase de impuestos se ha producido por el crecimiento de sus tipos impositivos. Si nos fijamos en los datos que resume el cuadro nº 6 comprobaremos que prácticamente todos los países que a principios de los

años ochenta tenían implantado este impuesto aumentan considerablemente el tipo impositivo, pasando el promedio del 16,6 por 100 al 19,2 por 100. Este incremento ha sido particularmente intenso en los casos de Bélgica, Dinamarca, Italia, Luxemburgo y Suecia, que han elevado sus tipos en más de 5 puntos. El resultado estructural de estos cambios lo observamos en los datos del cuadro número 7 con un incremento de la participación impositiva del IVA del 10 al 16 por 100 en promedio OCDE.

6. Cambios en la estructura y composición del sistema fiscal

El análisis de la estructura interna de las principales figuras impositivas ha revelado movimientos de signo opuesto que parecen indicar que las reformas fiscales llevan aparejados movimientos compensatorios en los pesos relativos de las distintas figuras. Por tanto, parece indicado preguntarse si estos cambios observados han afectado a los niveles de presión fiscal, generando dinámicas con-

CUADRO Nº 5

LA IMPLANTACIÓN DE FÓRMULAS IVA OCDE. PERÍODO 1960 - 1999

PAÍS	AÑO	1960	1970	1980	1990	1999
Alemania.....	1968	–	Sí	Sí	Sí	Sí
Australia (1).....	2000	–	–	–	–	Sí
Austria.....	1973	–	–	Sí	Sí	Sí
Bélgica (2).....	1971	–	Sí	Sí	Sí	Sí
Canadá (1).....	1991	–	–	–	Sí	Sí
Dinamarca.....	1967	–	Sí	Sí	Sí	Sí
España.....	1986	–	–	–	Sí	Sí
EE. UU.....	–	–	–	–	–	–
Finlandia (3).....	1964	–	Sí	Sí	Sí	Sí
Francia (4).....	1954	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Grecia.....	1987	–	–	–	Sí	Sí
Holanda.....	1969	–	Sí	Sí	Sí	Sí
Irlanda.....	1972	–	–	Sí	Sí	Sí
Islandia.....	1990	–	–	–	Sí	Sí
Italia 1973.....	–	–	Sí	Sí	Sí	–
Japón.....	1989	–	–	–	Sí	Sí
Corea.....	1977	–	–	Sí	Sí	Sí
Luxemburgo.....	1970	–	Sí	Sí	Sí	Sí
México.....	1980	–	–	Sí	Sí	Sí
Noruega.....	1970	–	Sí	Sí	Sí	Sí
Nueva Zelanda (1).....	1986	–	–	–	Sí	Sí
Portugal.....	1986	–	–	–	Sí	Sí
Reino Unido.....	1973	–	–	Sí	Sí	Sí
Suecia.....	1969	–	Sí	Sí	Sí	Sí
Suiza (5).....	1995	–	–	–	–	Sí
Turquía.....	1.985	–	–	–	Sí	Sí

(1) Estos países aplican un "Goods and Services Tax" (GST) homologable al IVA. Australia se ha incorporado en una reciente reforma y entrará en vigor el 01/Julio/00. En Canadá entró en vigor el 01/01/1991.

(2) La Ley que implanta el IVA en Bélgica es de 03/07/1969, pero se retrasa su aplicación hasta 01/01/1971 (Derouin, 1981, pág. 4).

(3) El IVA es aplicado en Finlandia desde 1964 sólo parcialmente. Posteriormente es generalizado en 1976.

(4) El IVA entra en vigor en Francia en 1954, aunque sólo parcialmente. Posteriormente pasa a su forma generalizada el 01/01/1968. (Derouin, pág. 4).

(5) COOPERS AND LYBRAND (1997) pág. S-156.

Fuente: OCDE (1988 y 1994), PRICEWATERHOUSECOOPERS (1999) y elaboración propia.

CUADRO N° 6

CAMBIOS EN EL TIPO *STANDARD* DEL IVA OCDE. PERÍODO 1980 - 1999

PAÍS	1980	1990	Porcentaje de variación 80 - 90	1999	Porcentaje de variación 90 - 99
Alemania.....	13,0	14,0	7,7	16,0	14,3
Australia (1)	—	—	—	10,0	—
Austria.....	18,0	20,0	11,1	20,0	0,0
Bélgica	16,0	19,0	18,8	21,0	10,5
Canadá (1).....	—	7,0	—	7,0	0,0
Dinamarca	20,3	22,0	8,4	25,0	13,6
España	—	12,0	—	16,0	33,3
Estados Unidos.....	—	—	—	—	—
Finlandia	16,3	20,5	25,8	22,0	7,3
Francia.....	17,6	18,6	5,7	20,6	10,8
Grecia	—	18,0	—	18,0	0,0
Holanda	18,0	18,5	2,8	17,5	- 5,4
Irlanda.....	25,0	23,0	- 8,0	21,0	- 8,7
Islandia (2)	—	24,5	—	24,5	0,0
Italia	14,0	19,0	35,7	20,0	5,3
Japón	—	3,0	—	5,0	66,7
Corea	10,0	10,0	0,0	10,0	0,0
Luxemburgo.....	10,0	12,0	20,0	15,0	25,0
México	15,0	10,0	- 33,3	15,0	50,0
Noruega.....	20,0	20,0	0,0	23,0	15,0
Nueva Zelanda (1)	—	12,5	—	12,5	0,0
Portugal	—	17,0	—	17,0	0,0
Reino Unido	15,0	15,0	0,0	17,5	16,7
Suecia.....	20,6	25,0	21,4	25,0	0,0
Suiza	—	—	—	7,5	—
Turquía.....	—	10,0	—	15,0	50,0
MEDIA OCDE.....	16,6	16,1	- 2,9	16,8	+ 4,5
MEDIANA OCDE.....	16,3	18,0	+ 10,4	17,5	- 2,8
MEDIA CE (15).....	17,0	18,2	+ 7,4	19,4	+ 6,6
D.T. OCDE.....	3,91	5,65		5,57	
C.V. OCDE.....	0,24	0,35		0,33	

(*) Los datos globales para cada año se han calculado sin considerar, en cada caso, aquellos países en los que no hay impuesto sobre el valor añadido.

(1) Estos países aplican un Goods and Services Tax (GST) que equivale a una variante del IVA. En Canadá entró en vigor en 1991, y en N. Zelanda en 1986. Australia lo ha incorporado en una reciente reforma que entró en vigor el 01/julio/00.

(2) No se dispone de datos para 1999, se ha tomado el dato de 1997.

Fuente: OCDE (1988), COOPERS & LYBRAND (1991), PRICEWATERHOUSECOOPERS (1999) y elaboración propia.

tractivas o expansivas, y si se han producido movimientos de recolocación en el *tax mix* de los sistemas fiscales.

El cuadro n° 8 confirma el carácter no contractivo de las dinámicas fiscales de las dos últimas décadas. La presión fiscal presenta una tendencia creciente en todo el período analizado, que coincide con una reducción gradual de la dispersión, lo que nos indica la existencia de una diná-

mica convergente en el largo plazo a una dimensión común de los sistemas fiscales. En promedio de la OCDE, esta variable pasa del 32,1 por 100 al 36,7 por 100, siendo más acusado su crecimiento en la década de los ochenta, en la que sólo en cuatro países disminuye de una forma muy suave, mientras que aumenta en los veintidos restantes, con incrementos importantes en los casos de España, Finlandia, Grecia, Italia, Japón o Portugal. En la

década de los noventa el crecimiento promedio se mantiene aunque de una forma más atenuada, siendo veinte los países que adoptan un comportamiento expansivo y seis (Grecia, Holanda, Japón, Luxemburgo, Nueva Zelanda y Suecia) los que aplican reducciones. El único país que presenta una tendencia contractiva para todo el período estudiado es Holanda, que reduce su presión fiscal en 2,4 puntos.

CUADRO Nº 7

EVOLUCIÓN PRINCIPALES COMPONENTES IMPOSICIÓN INDIRECTA OCDE. PERÍODO 1980 - 1998
(Con redondeo al entero más próximo)

PAÍS	I. GENERAL S/ V. AÑADIDO (PORCENTAJE S/ ITT)					IMPOSICIÓN ESPECÍFICA (PORCENTAJE S/ ITT)				
	80	90	Porcentaje 80-90	98	Porcentaje 90-98	80	90	Porcentaje 80-90	98	Porcentaje 90-98
Alemania	17	17	0,0	18	7,8	11	10	- 3,8	10	- 5,9
Australia (1).....	0	0	—	0	—	26	20	- 23,3	17	- 14,1
Austria	20	21	3,5	19	- 10,1	11	11	- 6,2	9	- 13,2
Bélgica	17	16	- 2,4	15	- 6,8	9	10	6,4	10	- 4,0
Canadá (1)	0	7	—	7	0,0	21	12	- 42,4	11	- 11,6
Dinamarca.....	22	19	- 17,0	20	6,5	15	12	- 18,5	13	5,7
España (1).....	0	16	—	17	5,7	11	12	17,1	13	3,3
EE. UU. (1).....	0	0	—	0	—	11	9	- 12,3	9	- 8,6
Finlandia	17	20	12,1	18	- 8,7	17	12	- 28,8	12	0,8
Francia	21	18	- 12,0	17	- 7,1	9	10	4,3	9	- 6,2
Grecia (1) (2).....	0	25	—	22	- 9,3	28	18	- 37,4	18	0,6
Holanda.....	16	17	4,4	17	2,4	9	10	5,3	11	10,1
Irlanda	15	21	39,2	22	7,8	29	22	- 24,9	17	- 24,0
Islandia (1)	0	29	—	27	- 4,2	31	19	- 38,4	17	- 11,0
Italia	16	15	- 5,8	14	- 3,4	11	12	17,1	12	- 6,5
Japón (1).....	0	4	—	9	107,0	16	9	- 44,8	10	8,9
Corea	22	20	- 7,3	17	- 19,1	41	28	- 31,4	24	- 14,0
Luxemburgo.....	10	12	22,1	12	5,2	11	12	9,4	12	6,9
México.....	16	21	33,3	19	- 6,7	35	35	- 2,3	32	- 7,8
Noruega	18	19	3,3	21	13,3	17	17	- 2,3	16	- 5,4
N. Zelanda (1)	0	22	—	26	16,1	12	11	- 8,3	10	- 10,8
Portugal (1)	0	20	—	23	19,4	29	24	- 15,7	18	- 25,6
Reino Unido	15	17	15,6	18	6,5	15	14	- 4,0	14	0,7
Suecia	13	15	11,2	14	- 9,4	11	10	- 4,7	8 - 20,8	
Suiza (1).....	0	0	—	10	—	11	8	- 26,3	8	- 1,2
Turquía (1)	0	18	—	22	18,6	26	8	- 69,6	6	- 26,9
Media OCDE.....	10	16	+ 60,0	16	+ 4,4	18	14	- 20,6	13	- 8,4
Mediana OCDE	14	18	+ 25,6	17	- 1,1	15	12	- 19,3	12	- 2,1
Media CE (15).....	13	18	+ 34,1	18	+ 0,2	15	13	- 11,6	12	- 7,1
D.T. OCDE	8,72	7,39		6,72		9,09	6,48		5,48	
C.V. OCDE	0,89	0,47		0,41		0,50	0,45		0,42	

(*) Se ha tomado como imposición s/ V.A. el epígrafe 5111 de la clasificación de la OCDE y como imp. específica la suma de los epígrafes 5120 (Impuestos s/ bienes y servicios específicos) y 5200 (impuestos s/ uso o permiso de uso de bienes o desarrollo de actividades)

(1) En la imposición general sobre valor añadido, las medias, mediana y dispersión se han calculado tomando el valor 0,0 para los países que no aplican una modalidad impuesto sobre el valor añadido.

(2) No se dispone de datos de Grecia para 1998, se han tomado los valores de 1997.

Fuente: OCDE (2000) y elaboración propia.

El cuadro nº 9 presenta la evolución de las medias OCDE para las principales componentes de los sistemas fiscales. La conclusión general es la existencia de modificaciones relevantes en los tres grandes ámbitos del *tax mix*. Por un lado, se aprecia una pérdida de peso de la imposición directa en su conjunto, que resulta de una disminución de 2,5 puntos del IRPF, y un

aumento de 1,2 puntos de la imposición sobre sociedades. Por otro lado, en el campo de la imposición indirecta observamos recolocaciones de gran intensidad y calado. En esta área se manifiestan dos tendencias de fondo características de las reformas de los ochenta: el asentamiento ya comprobado de la base IVA como piedra angular de la imposición general sobre el consu-

mo y la considerable pérdida de peso relativo de la imposición específica. Estas tendencias se concretan en un incremento de 6,6 puntos en la participación promedio del IVA y una caída de 4,9 puntos en la imposición específica. Por último, en el capítulo de la cotizaciones sociales también se constata una reordenación interna, con un incremento de 1,4 puntos del peso de las

CUADRO N° 8

PRESIÓN FISCAL \cong INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES EN PORCENTAJE DEL PIB OCDE. PERÍODO 1980 - 1998

PAÍS	1980	1990	Porcentaje de variación 80 - 90	1998	Porcentaje de variación 90 - 98
Alemania	33,1	32,6	-1,5	37,0	13,5
Australia	27,4	29,3	6,9	29,9	2,0
Austria	39,5	40,2	1,8	44,4	10,4
Bélgica	43,1	43,1	0,0	45,9	6,5
Canadá	32,0	36,1	12,8	37,4	3,6
Dinamarca.....	43,9	47,1	7,3	49,8	5,7
España	22,9	33,0	44,1	34,2	3,6
Estados Unidos.....	27,0	26,7	-1,1	28,9	8,2
Finlandia	36,2	44,7	23,5	46,2	3,4
Francia	40,6	43,0	5,9	45,2	5,1
Grecia (1)	24,0	29,4	22,5	33,7	14,6
Holanda.....	43,4	42,8	-1,4	41,0	-4,2
Irlanda	31,5	33,6	6,7	32,2	-4,2
Islandia.....	29,2	31,4	7,5	33,6	7,0
Italia	30,3	38,9	28,4	42,7	9,8
Japón	25,4	30,9	21,7	28,4	-8,1
Corea	17,7	19,1	7,9	21,1	10,5
Luxemburgo.....	40,8	40,7	-0,2	41,5	2,0
México.....	16,2	17,3	6,8	16,0	-7,5
Noruega	42,7	41,8	-2,1	43,6	4,3
Nueva Zelanda.....	33,0	38,1	15,5	35,2	-7,6
Portugal.....	24,6	29,6	20,3	34,2	15,5
Reino Unido	35,3	36,0	2,0	37,2	3,3
Suecia	47,1	53,7	14,0	52,0	-3,2
Suiza	28,9	30,9	6,9	35,1	13,6
Turquía.....	17,9	20,0	11,7	28,7	43,5
MEDIA OCDE	32,1	35,0	+ 9,2	36,7	+ 5,0
MEDIANA OCDE.....	31,8	34,8	+ 9,6	36,1	+ 3,7
MEDIA CE (15)	35,8	39,2	+ 9,7	41,1	+ 4,9
D.T. OCDE	8,64	8,60		8,33	
C.V. OCDE	0,27	0,25		0,23	

(1) No se dispone del dato para 1998, se recoge el de 1997.

Fuente: OCDE (2000) y elaboración propia.

cotizaciones de asalariados frente a una disminución de 0,9 de las cotizaciones de los empleadores. Detrás de estos datos debemos ver, fundamentalmente, la presión que los sistemas de previsión social ejercen sobre el gasto público. El elevado desempleo y la mejora en las tasas de supervivencia han exigido continuos incrementos de recursos durante las pasadas décadas, que se han concretado en un incremento del 20 por 100 del promedio de la participación relativa de las cotizaciones de los asalariados. Sin embargo, la creciente

preocupación por los efectos de desincentivo de la brecha fiscal sobre el mercado laboral y la senda futura de crecimiento explican la leve tendencia decreciente en el peso relativo de las cotizaciones de los empleadores.

IV. NUEVAS TENDENCIAS FISCALES PARA EL SIGLO XXI

La evolución de los parámetros fiscales que acabamos de describir permite hacerse una idea bas-

tante precisa de la dominancia del *modelo extensivo* de reforma fiscal y de la estabilidad alcanzada en el *statu quo* fiscal vigente. Esta evidencia, sin embargo, no debiera interpretarse, en un sentido restrictivo, como ausencia de alternativas. Porque durante la década de los noventa en el mundo avanzado se han producido hondas transformaciones económicas e institucionales y un intenso debate a la búsqueda de modelos fiscales más eficientes.

Los cambios han comenzado a producirse en el propio marco tri-

CUADRO N° 9

COMPOSICIÓN FISCAL MEDIA (TAX MIX) OCDE. PERÍODO 1980 - 1998

	1980	1990	1998	VAR. ABSOLUTA		VAR. RELATIVA (PORCENTAJE)	
				80-90	90-98	80-90	90-98
IRPF	31,2	29,9	28,7	- 1,3	- 1,2	- 4,2	- 4,0
SOCIEDADES	7,6	7,9	8,8	0,3	0,9	4,2	11,3
COT. SS - A	7,0	7,7	8,4	0,7	0,6	10,7	8,3
COT. SS - E	14,0	13,3	13,1	- 0,7	- 0,2	- 5,3	- 1,4
I. S/ V. A.	9,8	15,6	16,3	5,9	0,7	60,0	4,4
ESPECÍFICA	18,2	14,4	13,2	- 3,7	- 1,2	- 20,6	- 8,4
I. DIRECTA	38,9	37,9	37,6	- 1,0	- 0,3	- 2,6	- 0,8
COT. SS.....	21,0	21,0	21,4	0,0	0,4	0,0	2,1
I. INDIRECTA.....	27,9	30,0	29,5	2,1	- 0,5	7,6	- 1,7
OTROS.....	12,3	11,2	11,5	- 1,1	0,4	- 9,2	3,2

(*) Se reflejan en este cuadro los valores de la media de la OCDE en cada año analizado cuando se han adoptado los siguientes criterios:

— Se excluye a México y Portugal de la media en las variables IRPF e imposición sobre renta de sociedades en los tres años analizados.

— Se excluye a México en las Cot. SS y se toma el valor 0,0 en aquel año en que un país no tenga en vigor alguna de las modalidades de cotización social (de asalariados o de empleadores).

— Se toma el valor 0,0 en aquel año en que un país no tenga en vigor un impuesto s/ valor añadido homologable.

Fuente: OCDE (2000) y elaboración propia.

butario de referencia, muy influido por los procesos de globalización económica y de competencia fiscal internacional. Este nuevo escenario obliga a plantear una primera discusión en términos de convergencia fiscal, que nuestros resultados indican positiva. ¿Significa esto que se reducen los márgenes de actuación para los sistemas fiscales individualmente considerados? Sin duda, globalización, competencia y convergencia estrechan los márgenes reformistas de manera progresiva. Pero, salvo excepciones que confirman la regla, hasta el momento no han limitado el volumen de negocios del sector público en los países avanzados y, por lo tanto, permiten transformaciones en la estructura interna de sus gastos e ingresos públicos. Así se resuelve la aparente paradoja entre las tendencias competitivas y uniformizadoras, por un lado, y los continuos cambios fiscales de los últimos años, por otro.

Toda esta agitación permite dibujar en el horizonte los nuevos ca-

minos por los que transitarán las reformas fiscales del siglo XXI. Es posible que estemos asistiendo al nacimiento de un nuevo Estado del bienestar y, con él, a la definición de un nuevo modelo tributario basado en la imposición sobre factores inmóviles, en la imposición indirecta y en la imposición ambiental. Pero en este tránsito hay riesgos en términos de crecimiento económico y equidad que conviene tener presentes. Y está por ver, por último, cuál sea la inminente adaptación de los sistemas tributarios modernos al cambio de ciclo, todo un reto que han asumido Alemania y Francia en los últimos meses, diseñando nuevas reformas fiscales de redivivo perfil lafferiano.

1. Un nuevo marco tributario: Globalización y competencia fiscal internacional

Entendida como una forma de usar los impuestos para captar en

el extranjero actividades, empresas, capitales y rentas, la competencia fiscal internacional ha sido desde hace décadas la estrategia seguida por algunos países para hacerse con bases imponibles pertenecientes a otros. Pero estos comportamientos, minoritarios, ocasionales y más o menos consentidos han sido exacerbados y se han generalizado durante los últimos años como consecuencia del proceso de globalización económica. Porque la globalización ha implicado un intenso proceso de apertura comercial, de mundialización de las empresas, de máxima libertad y rapidez en los movimientos de capitales, mercancías y personas, y de multiplicación de las operaciones mercantiles, todo ello favorecido por las enormes facilidades proporcionadas por los avances en la tecnología informática y el mundo internet.

En este medio de cultivo, la competencia fiscal internacional se ha desarrollado de manera exponencial y compleja, con perfiles

positivos y negativos. Su versión más cuestionada es resultado de la acumulación en el tiempo de comportamientos fiscales poco rigurosos. Y así, a la existencia de los paraísos fiscales tradicionales se han ido añadiendo toda una serie de reductos o *nichos fiscales* liberatorios, definidos en, o protegidos por países, «muy respetables» en la escena internacional, que a su vez son asociados al mantenimiento del secreto bancario y la multiplicación de trabas al flujo de información entre países. Y a todo ello hay que añadir los problemas adicionales de control que plantea la economía cibernética (Owens, 1997; Gago, 2000), por cuanto multiplica las operaciones transfronterizas, limita la soberanía fiscal de las administraciones tributarias, vela u oculta el conocimiento de algunas referencias básicas (sujeto pasivo, residencia fiscal, etc.) y dificulta con todo ello los procesos de gestión e inspección fiscales.

Competencia fiscal perniciosa denomina la OCDE a la estrategia que promueve o utiliza esta combinación de factores para captar bases imponibles de manera desleal, teniendo su límite menos conocido en la práctica de una competencia implícita por la vía de la laxitud en la aplicación de las políticas anti-fraude (Cremer y Gahvari, 2000). Las consecuencias de este tipo de comportamientos parecen claras: desfiscalización de las rentas del capital financiero, niveles superiores de fraude fiscal internacional y una mayor descohesión institucional. Luego volveremos a lo que estos hechos pueden significar en términos de equidad, crecimiento y empleo. Pero ahora interesa señalar lo que representan como referencia para la reforma fiscal moderna.

Bien es verdad que en la experiencia fiscal reciente pueden observarse también comportamientos de competencia fiscal

explícita a los que cabe atribuir efectos positivos. Esto puede ser así cuando los países actúan guiados por una disciplina que tiene como referencia la actuación comparada de los sistemas tributarios pertenecientes a otros países de su entorno económico, adoptando, por tanto, una estrategia defensiva. El efecto positivo se produce cuando la iniciativa fiscal de un país genera réplica en otro sin renunciar a objetivos sociales y de estabilidad presupuestaria. La ecuación, en este caso, sólo puede resolverse con ajustes estructurales internos, tanto de ingreso como de gasto, promoviendo la máxima eficiencia de la administración tributaria y la reducción de los programas de gasto socialmente más improductivos (González-Páramo, 2000). El resultado final debe considerarse positivo, y por eso la OCDE habla en este caso de *Competencia fiscal beneficiosa o no lesiva*.

Éste es el nuevo marco o ambiente fiscal en que están teniendo que moverse los sistemas fiscales al inicio del siglo XXI. Los nuevos modelos y las nuevas propuestas fiscales que se están aplicando o proponiendo durante los últimos años tienen un ojo puesto en estos referentes. En todo caso, siendo conscientes de lo que hay que resolver para compatibilizar globalización y cumplimiento fiscal, la reforma fiscal moderna no parece exigir, como luego argumentaremos, el adelgazamiento del sector público, sino más bien la reestructuración interna de sus programas de gasto y de los sistemas tributarios que los financian.

2. Reforma fiscal y convergencia

La homogeneidad fiscal que hemos descrito en el apartado III

revela la existencia de movimientos centrípetos muy fuertes en los sistemas tributarios modernos. Este hecho permite razonar en términos de convergencia, siguiendo así la moda impuesta por la moderna teoría del crecimiento económico.

La motivación de los estudios de convergencia económica reside en saber cómo se reparte el crecimiento económico o, más concretamente, si los procesos de crecimiento económico en el largo plazo permiten que las economías se aproximen o, al contrario, generan una mayor distancia entre países o territorios. Después de un proceso tan generalizado de reforma tributaria, la traslación de este tipo de análisis al campo fiscal parecería inevitable: ¿convergen los sistemas fiscales en el tiempo?, ¿se aproximan cada vez más? En realidad, lo que subyace a estas preguntas es el interés por contrastar si hay algo parecido a un pensamiento fiscal uniforme, y, por lo tanto, cuánto son de amplios los márgenes que permiten hacer reforma tributaria en cada país.

La literatura hacendística aconseja que seamos cautos con la traslación de esta idea y con su contrastación empírica en el campo fiscal. Fundamentalmente, porque la convergencia fiscal no es un concepto unívoco, ni probablemente tenga capacidad para suministrar la información genérica que se le pide. Su definición puede ser abordada, al menos, desde las siguientes perspectivas:

a) *Convergencia fiscal cuantitativa*, entendida como un proceso de reducción de las distancias entre variables fiscales relevantes. A su vez, esta fórmula general de medición admite dos variantes:

a.1) *En términos absolutos, con datos individuales*, midiendo

para cada país las distancias a la media de una determinada variable en los extremos de un período de tiempo. El diagnóstico será convergente/divergente según la diferencia de las distancias al principio y al final de resultado negativo/positivo, respectivamente. Este tipo de medición, que realizó Messere (1993) utilizando como variable relevante la presión fiscal, renuncia a conocer demasiadas cosas importantes para definir una idea precisa de aproximación fiscal. Dos países pueden reducir, e incluso anular, sus diferencias en términos de presión fiscal siendo totalmente diferentes la estructura interna de sus sistemas tributarios y las principales soluciones fiscales que utilizan; un país puede alejarse transitoriamente de la media en presión fiscal como consecuen-

cia de una reforma fiscal puesta en marcha en un determinado ejercicio, si bien el modelo aplicado puede ser el mismo que el del resto de países, y su intensidad tal que provoque una nueva espiral reformista de carácter absolutamente convergente.

a.2) *En términos relativos, con datos agregados*, analizando la dispersión en torno a la media de cada variable con medidas como la desviación típica y el coeficiente de variación, y observando su evolución en el tiempo. Este tipo de medición, que realizaron Gago y Alvarez (1995b) utilizando un conjunto de diez magnitudes fiscales relevantes (5), permite un análisis más preciso y elimina algunos problemas técnicos de la variante anterior. El cuadro nº 10 pone al día este ejercicio, incor-

porando en la estimación las cotizaciones sociales por cuenta de empleados y empleadores. Ciertamente, los resultados que obtenemos apuntan a una tendencia convergente suave, aunque generalizada y bastante mantenida, en línea con los obtenidos para el mismo período por De Bandt y Mongelli (2000) (6), conclusión que confirma el ambiente de dominancia reformista al que nos referimos antes y es coherente con la presión ejercida por la competencia fiscal y, de manera particular, con la sincronización de la política monetaria y la armonización de la política fiscal en el ámbito de la Unión Europea.

Pero este tipo de medidas muestran también alguna debilidad, por cuanto son muy sensibles a los datos manejados, a los

CUADRO Nº 10

DISPERSIÓN EN LAS VARIABLES FISCALES OCDE. PERÍODO 1980 - 1999
(Cuadro resumen)

VARIABLES	DESVIACIÓN TÍPICA			COEFICIENTE DE VARIACIÓN		
	1980	1990	1999	1980	1990	1999
1. DE ESTRUCTURA:						
Tipo máximo IRPF	6,73	8,22	7,66	0,11	0,16	0,16
Tipo mínimo IRPF	8,31	8,92	7,92	0,56	0,49	0,47
Nº tramos IRPF	7,87	5,06	3,18	0,57	0,81	0,64
Tipo I. sociedades	7,32	6,36	3,45	0,16	0,17	0,10
Tipo <i>standard</i> IVA (1)	3,91	5,65	5,57	0,24	0,35	0,33
	1980	1990	1998	1980	1990	1998
2. PRESIÓN FISCAL	8,64	8,60	8,33	0,27	0,25	0,23
3. DE DIMENSIÓN:						
IRPF	11,8	99,89	9,57	0,38	0,33	0,33
I. s/ sociedades	4,72	4,53	3,71	0,62	0,57	0,42
C. SS asalariados	5,22	5,87	6,15	0,75	0,76	0,74
C. SS empleadores	9,57	8,03	7,12	0,68	0,61	0,54
IVA	8,72	7,39	6,72	0,89	0,47	0,41
Imp. específica	9,09	6,48	5,48	0,50	0,45	0,42

(*) Se han calculado los valores de las medidas de dispersión considerando en cada año sólo a aquellos países que en ese año tenían implantada una fórmula homologable de imposición sobre el valor añadido. Si se toma el valor 0,0 para el tipo impositivo de aquellos países que no tenían IVA en cada año, los valores de dispersión resultantes son:

Desviación típica: 8,72 7,40 6,35
Coeficiente de variación: 0,91 0,52 0,39

Fuente: elaboración propia.

extremos en las posiciones de partida y a los comportamientos fiscales más intensos, cualquiera que sea su signo. La aparente homogeneidad de los datos fiscales en el ámbito OCDE, por ejemplo, salta hecha añicos en cuanto queramos considerar, y estamos obligados a hacerlo dada su importancia, la imposición aplicada en niveles diferentes de gobierno. Como explicamos en el *anexo*, la consideración de tramos de imposición e impuestos locales en la imposición sobre la renta, por ejemplo, modifica la evolución de algunos parámetros básicos y altera sustancialmente el resultado de convergencia que se obtendría en caso contrario, incluso cambiando el signo. Por supuesto, los resultados también cambian si para un mismo período de tiempo estudiamos diferentes ámbitos geográficos. Pero esto es así incluso si comparamos dos conjuntos de países, uno de los cuales incluye al otro. La influencia de los extremos hace, por ejemplo, que los resultados obtenidos para la Unión Europea y la OCDE sean diferentes para un mismo período. Influencia que es todavía más evidente si comparamos los resultados de convergencia para un solo grupo de países con y sin extremos. Con datos de la Unión Europea, por ejemplo, González-Páramo (2000: 105) muestra cómo la convergencia apreciada en términos de presión fiscal con coeficientes de variación desaparece si excluimos de la muestra a los países del Sur (España, Italia, Portugal y Grecia), precisamente aquellos que han hecho un esfuerzo de aproximación más grande durante los últimos años. Pero la incidencia de los sistemas fiscales extremos puede producirse también en otro sentido. Una reducción importante en los tipos marginales del IRPF y de Sociedades como la que recientemente ha aprobado Alemania, por ejemplo, incrementará los futuros

coeficientes de variación y producirá, por tanto, un resultado divergente, a pesar de que se mantienen el tipo de soluciones y el modelo reformista aplicado por el resto de países durante los últimos quince años.

b) *Convergencia fiscal cualitativa*. Por último, el análisis anterior resalta el interés de entender la convergencia fiscal desde una perspectiva cualitativa, como un proceso de aproximación de las normas y soluciones adoptadas por diferentes sistemas fiscales. Este elemento identitario tiene poco que ver con los análisis numéricos sobre variables fiscales relevantes, pero indudablemente resulta muy ilustrativo. Para comprenderlo pensemos en el caso de dos países cuyos IRPF proporcionan unos resultados recaudatorios y unas participaciones impositivas más próximos al final que al principio de un determinado período, demostrando de esta forma un comportamiento aproximatorio o convergente. Sin embargo, estos datos pueden ocultar, por ejemplo, que un impuesto es sintético y otro dual, o que uno aplica tipos altos a bases impositivas estrechas y otro tipos reducidos a bases extensas. La convergencia fiscal cuantitativa es una condición necesaria, más precisa cuantas más variables fiscales relevantes se tengan en cuenta, pero insuficiente para ilustrar la aproximación real entre dos sistemas tributarios.

A estas alturas, se habrá entendido ya la cautela que nos impusimos al desarrollar el argumento de convergencia fiscal. Las conclusiones no debieran ser menos cuidadosas: el concepto de convergencia parece demasiado sensible al ruido de los datos discretos que se manejan en el campo fiscal. No significa esto, en nuestra opinión, que carezca por completo de utilidad

para contrastar el argumento de aproximación general de los sistemas fiscales. Los resultados de convergencia fiscal numérica son modestos, pero generales y claros y, en este sentido, ilustran a grandes rasgos un determinado comportamiento.

Pero las dudas que expusimos permiten afirmar que este concepto en absoluto es suficiente para abarcar la idea de tendencia común que, a la postre, tratamos de contrastar. Como sugiere un Messere (2000) más preciso, quizás el error consista en mezclar las dos cosas y en tratar de llegar a una por la otra. Distingamos entre convergencia fiscal y tendencia fiscal: podemos estar más juntos y ser más diferentes. Puede haber una tendencia fiscal común entre países, en el sentido de que sus sistemas fiscales aplican las mismas soluciones y van en la misma dirección, y, sin embargo, puede no darse convergencia, porque el ritmo y la intensidad de los cambios no son los mismos entre ellos; y viceversa: puede haber convergencia fiscal numérica sin que exista una pauta fiscal común.

Esta distinción entre convergencia fiscal y tendencia fiscal introduce en la discusión el argumento de la existencia o no de una cultura fiscal uniforme. Gago, Álvarez y Del Río (1998) abordaron esta cuestión aplicando una técnica *cluster* al conjunto de magnitudes fiscales antes mencionado. Sus resultados cuestionan la existencia en la actualidad de estilos tributarios diferenciados y apuntan hacia una única pauta fiscal en el ámbito de los países avanzados. Es posible, por lo tanto, que la dominancia de un modelo fiscal tenga su reflejo en un proceso posterior de convergencia fiscal numérica. Se impone de esta forma un determinado *estilo fiscal* que, a la vez, aproxima los parámetros fiscales

relevantes y marca tendencia durante un tiempo, diluyendo las diferencias y limitando provisionalmente los márgenes de actuación para la reforma fiscal. Hasta que un país líder asume los avances en la teoría tributaria y cambia o altera el modelo. Se produce entonces un cambio de tendencia y, transitoriamente, divergencia fiscal y diferenciación de estilos. Y el proceso vuelve a repetirse no como una espiral, sino con un movimiento espasmódico similar a la cadencia de muelle con que un gusano mueve sus anillos al caminar (7).

3. Reforma fiscal, competencia y Estado del bienestar

El nuevo marco tributario que presentamos en el epígrafe IV. 1., caracterizado por el *aplanamiento* de tarifas, la competencia fiscal y la desfiscalización de las rentas del capital financiero, pone sobre la mesa una lógica preocupación por la viabilidad financiera y el futuro del Estado del bienestar. En apariencia, los gobiernos se encuentran en una encrucijada. Por un lado, la competencia fiscal parece reducir sus fuentes internas de financiación impositiva; por otro, la globalización económica provoca inseguridades y volatilidades en el sector privado, generando presiones alcistas sobre el gasto público. ¿Marcará esta situación el inicio de una crisis fiscal que ponga en riesgo la supervivencia del Estado del bienestar?

Con los datos que hemos manejado hasta ahora, no parece que ésta deba ser una preocupación relevante (8). La duda se plantea porque, de manera instintiva, identificamos competencia fiscal con reducción recaudatoria, lo que no se corresponde con la realidad. Durante el período 1985-

2000, la competencia fiscal no ha generado una reducción en la presión fiscal de los sistemas fiscales avanzados, sino todo lo contrario, tal y como constatamos anteriormente, produciéndose un incremento de 4,6 y de 5,3 puntos en el promedio de la OCDE y la UE, respectivamente.

Lo que estos datos nos recuerdan es que las reformas fiscales modernas, en general, no han sido contractivas, sino que han respondido a modelos compensados con cambios en la estructura interna de los ingresos. Antes, como vimos, con incrementos en la imposición indirecta tradicional; ahora, como veremos en los siguientes epígrafes, con una mayor carga fiscal sobre los factores productivos de menor movilidad y la incorporación de nuevos impuestos ambientales.

En realidad, cabe pensar que tales reformas no podrían haber sido de otra manera, dados los compromisos de gasto asumidos y las nuevas demandas planteadas a los sectores públicos modernos. Por un lado, el argumento Rodrik (1998) sobre las demandas de cobertura de riesgos que plantea el sector privado ante la creciente dependencia de las economías nacionales frente a los *shocks* externos. Esta nueva versión del gasto público como seguro social para las rentas privadas (De la Dehesa, 2000; González-Páramo, 2000) exige a los gobiernos que actúen en la mejora de las condiciones que determinan positivamente la competitividad internacional de los agentes nacionales, lo que, entre otras iniciativas, obliga a intensificar esfuerzos en programas de promoción de las actividades de I+D, programas de mantenimiento y mejora de las infraestructuras de transporte y comunicaciones, de control y calidad medioambientales, de formación continua y reciclaje de la mano de obra, de estímulo en la acumula-

ción de capital humano mediante, por ejemplo, la mejora de las infraestructuras educativas y sanitarias, etc. Y, por otro, junto a esta mayor demanda del gasto público productivo, se constata la dificultad de recortar su componente social, teniendo en cuenta la evolución de las tasas de natalidad, supervivencia y desempleo. Al contrario, desde esta perspectiva, el Estado del bienestar puede ser visto como un diseño inacabado si tenemos en cuenta el conjunto de necesidades desatendidas o sin atención sistemática por parte del sector público, como es el caso, por ejemplo, de la cobertura sanitaria de enfermedades crónicas y adicciones, la atención de las minusvalías, la erradicación de la marginalidad, la integración social de la inmigración, el cuidado infantil, la incorporación de la mujer al mercado de trabajo y la lucha contra la discriminación de género, etcétera (9).

Así pues, el nuevo marco tributario de referencia para los próximos años no parece que vaya a poner en cuestión el Estado del bienestar ni su volumen de negocios. Ahora bien, como hemos apuntado antes, el proceso de globalización económica y las estrategias de competencia fiscal no son inocuas para el sector público (10) y exigen a los gobiernos su transformación interna. Nuestro análisis ha querido dejar claro que estos cambios deben cubrir todo el ámbito de la actuación pública. Reestructuración del gasto público, por un lado, tratando de invertir o frenar el continuo crecimiento de la presión fiscal y de dar entrada, al mismo tiempo, a las nuevas demandas sociales y del sector productivo; y reestructuración del ingreso, tratando de incorporar nuevos tributos que generen ganancias de bienestar y de hacer recaer la presión fiscal sobre las figuras tradicionales menos negativas

para el crecimiento económico, la creación de empleo y la distribución de la renta. Este último es el argumento que pretendemos desarrollar en el siguiente apartado.

4. Reforma fiscal, rentas salariales y crecimiento económico

Una de las consecuencias menos favorables de la competencia fiscal internacional ha sido la creciente cobertura de necesidades con traslaciones de carga hacia las bases imponibles menos vulnerables a la apertura exterior de la economía. Puesto que el capital financiero tiene una movilidad internacional muy elevada y la fuerza de trabajo todavía muy reducida, esta estrategia ha supuesto, como demuestra Sorensen (2000), que el crecimiento de la presión fiscal de las dos últimas décadas haya sido soportado casi exclusivamente por el factor trabajo (11).

Esta reestructuración de ingresos, defendible de una manera genérica en términos de imposición óptima (12), puede causar efectos negativos para el crecimiento económico y la distribución de la renta. En primer lugar, el estímulo público de la competitividad productiva y del crecimiento económico obliga a diseñar una política fiscal que minimice las consecuencias adversas para el ahorro, pero también para la oferta y la demanda de trabajo. Ambas son reducidas por una mayor imposición sobre las rentas salariales, efecto tanto más grave cuanto mayores y más persistentes sean los niveles de paro y desempleo en el punto de partida. La disminución del rendimiento del trabajo neto de impuestos reduce el número total de horas de trabajo ofertadas en la economía, y además induce una desaceleración en la acumulación de capital humano, con el

consiguiente impacto negativo sobre la oferta de unidades eficientes de trabajo (Milesi-Ferreti y Roubini, 1998). Por otro lado, dada la distribución inicial de las rentas del capital y del trabajo por tramos de renta, el desplazamiento de la presión fiscal hacia las rentas salariales empeora en sí mismo la distribución de la renta. Este efecto debe ser puesto en relación con la pérdida de márgenes para el diseño de las políticas impositivas nacionales, lo que obliga a centrar todo el esfuerzo redistribuidor en el lado del gasto y limita de esta forma la capacidad pública para influir sobre los niveles de cohesión social.

Aunque con dificultades, estos riesgos pueden ser traducidos en términos de bienestar social. Según las estimaciones de Sorensen (2000), la armonización fiscal de la imposición sobre el capital con objetivos de maximización del bienestar social produciría mejoras en esta magnitud con respecto a la situación actual que oscilarían entre el 0,1 y el 1 por 100 del PIB, dependiendo del ámbito regional de la armonización y de los supuestos económicos adoptados para realizar el cómputo. Aunque esta armonización supondría un cambio en la presión fiscal soportada por el capital frente al trabajo, las ganancias de bienestar se producirían por la mejora en la distribución de rentas causada por dicha reestructuración impositiva.

5. Impuestos ambientales y reforma fiscal verde

Una parte importante de esa reestructuración global del sector público a la que aludimos antes exige la incorporación de nuevos ingresos capaces de compensar las reducciones en la imposición directa tradicional y de financiar las nuevas demandas de gasto.

Para continuar con la estrategia de *aplanamiento de tarifas*, sin embargo, hacía falta una solución compensatoria distinta a la propuesta inicialmente por el *modelo extensivo* (cuadro nº 1), una vez agotados los márgenes recaudatorios de la extensión de bases, la eliminación de tratamientos preferenciales y los incrementos de tipos en el IVA. En el inicio de la década de los noventa, la imposición ambiental pareció ser el instrumento perfecto para la que podía ser considerada como una nueva fase de ese esquema compensatorio.

Por varias razones. En primer lugar, porque este nuevo tipo de impuestos permite actuar en sentido económico frente a los diversos riesgos ambientales destacados por la evidencia científica durante los últimos años (destrucción de la capa de ozono y calentamiento global, lluvia ácida, etc.). En segundo lugar, porque estas figuras muestran un elevado grado de coherencia con los principios fiscales dominantes (imposición indirecta, aplicada sobre productos y consumos, sin preocupación por la equidad vertical y con una aplicación relativamente sencilla). Y en tercer lugar, porque de su aplicación cabe esperar beneficios adicionales en términos ambientales incluso superiores a los obtenidos con la receta inicialmente aplicada por el *modelo extensivo*.

Efectivamente, a las ganancias de eficiencia derivables de las nuevas reducciones en los tipos máximos (*dividendo fiscal*), podrían añadirse ahora otras ganancias adicionales de naturaleza estrictamente ambiental, derivadas del carácter disuasorio-corrector de los impuestos ambientales (*dividendo ambiental*). E incluso, si las reducciones de tipos se extendiesen a las cotizaciones sociales, podría esperarse un efecto favorable sobre el empleo como consecuencia de la reducción del cos-

te fiscal del trabajo, generándose así una nueva ganancia de bienestar (*dividendo laboral*).

El objetivo de proseguir con las reducciones de tipos máximos y esta idea del dividendo múltiple se concretaron en el modelo de *reforma fiscal denominado reforma fiscal verde*, que puede ser visto, por lo tanto, como una fase ulterior del *modelo extensivo* dominante. El cuadro número 11 hace una presentación sintética de sus principales propuestas. En un marco de neutralidad recaudatoria, la imposición ambiental asume ahora la función de contrapesar las nuevas reducciones de tipos máximos realizadas en la imposición sobre la renta, incluyendo IRPF, Sociedades y cotizaciones sociales. Por lo tanto, la imposición ambiental pasa a convertirse en actor principal de los cambios tributarios, asumiendo un papel central en la alteración del equilibrio impositivo en el mismo sentido, aunque con mayor intensidad, que lo hizo el *modelo extensivo* en su primera fase.

Casi todos los países de la OCDE han incorporado imposición ambiental a sus sistemas fiscales. La mayoría, sin embargo, lo ha hecho de manera res-

tringida, sin conexión con una estrategia reformista general. Es posible que esto haya sido así hasta ahora por la existencia de márgenes recaudatorios, fundamentalmente en accisas, IVA e impuestos afectados, que han permitido el trueque con la reducción de tipos que demanda el *modelo extensivo*. Pudiera haber influido también el deseo de no asumir riesgos con una iniciativa fiscal que puede resultar polémica en algunos aspectos (13).

Pero los márgenes con los impuestos actuales se agotan, y en este momento parece evidente que tales riesgos, si existen, están cada vez más controlados. Entre otras cosas, porque la *reforma fiscal verde* ha sido el modelo fiscal defendido por la Comisión Europea para la última década de este siglo en su informe sobre *Crecimiento y empleo*, publicado en 1993. Y porque, además, este refrendo institucional ha contado con el apoyo de un grupo destacado de países europeos, que han optado por esta vía reformista para poner al día sus sistemas fiscales, estando en condiciones ya de trasladar esta experiencia positiva. En este sentido, el cuadro nº 12 presenta un análisis sintético de la experiencia comparada de los países euro-

peos durante la década de los noventa con diversas variantes del modelo de *reforma fiscal verde*, tal y como acaba de ser definido.

Como se observa, durante la década de los noventa el modelo de *reforma fiscal verde* ha alcanzado una influencia creciente en el mercado político de la reforma fiscal de los países europeos. Y, con toda probabilidad, su proximidad a los argumentos ambientales, de empleo y de eficiencia que inspiran los objetivos de la política económica moderna hará que esa influencia se incremente en los próximos años.

6. Reforma fiscal, competencia y ciclo económico

Para finalizar, la realidad fiscal del último semestre de 2000 ha lanzado al mercado político algunas señales reformistas que no queremos dejar de comentar. Nos referimos, en concreto, al proyecto de reforma fiscal aprobado en Alemania, cuyas propuestas tienen una importancia cuantitativa considerable, además de abrir una dirección reformista distinta a la dominante durante las dos últimas décadas del siglo. El esquema básico de esta nueva iniciativa de reforma fiscal es sintetizado por el cuadro nº 13.

La reforma fiscal aprobada por el parlamento alemán en julio de 2000 propone una reducción impositiva muy importante para el quinquenio 2001-2005, con reducciones intensas en IRPF y Sociedades, una pérdida recaudatoria superior a los cinco billones de pesetas y sin ningún tipo de esquema compensatorio prefijado. Un esquema que en gran medida reproduce el proyecto francés de reforma fiscal para el período 2001-2003, presentado por el gobierno a finales del pasado septiembre, y

CUADRO Nº 11

ESQUEMA BÁSICO DE UN MODELO DE REFORMA FISCAL VERDE

MEDIDAS REDUCTORAS DE INGRESOS

- Reducción de los tipos marginales máximos del IRPF
- Reducción en los tipos estándar del Impuesto sobre Sociedades
- Reducción de los tipos aplicados en las cotizaciones sociales

N
E
U
T
R
A
L
I
D
A
D

MEDIDAS QUE INCREMENTAN INGRESOS

- Adaptación e incremento de los tipos específicos de las accisas vigentes
- Incorporación de nuevos impuestos ambientales

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO N° 12

**PRINCIPALES RASGOS DE LAS REFORMAS FISCALES VERDES
APLICADAS EN LOS PAÍSES EUROPEOS**

PAÍS	AÑO	IMPUESTOS ELIMINADOS O REDUCIDOS	PRINCIPALES IMPUESTOS AMBIENTALES INCORPORADOS
Alemania	1999	Cotizaciones sociales	I. general sobre energía (CO ₂)
Austria	2000 (1)	Cotizaciones sociales	I. general sobre energía (CO ₂) (2)
Dinamarca	1993	IRPF e I. sobre Sociedades	Adaptación accisas Impuesto sobre consumo de carbón Impuestos sobre vertederos
Finlandia.....	1990/1998	IRPF, I. sobre Sociedades y cotizaciones sociales	I. general sobre energía (CO ₂) Impuesto sobre vertederos
Gran Bretaña.....	1996	Cotizaciones sociales	Impuesto sobre vertederos
Holanda.....	1996	IRPF, I. sobre Sociedades y cotizaciones sociales	I. general sobre energía (CO ₂) Impuesto sobre vertederos
Noruega	1992/1995	IRPF e I. sobre Sociedades	I. general sobre energía (CO ₂) I. sobre fertilizantes/pesticidas
Suecia	1990	IRPF e I. sobre Sociedades	I. general sobre energía (CO ₂) Impuesto sobre emisiones de SO ₂ I. sobre fertilizantes/pesticidas

(1) Fecha límite prevista para la entrada en vigor de esta reforma.

(2) En julio de 1996 entraron en vigor sendos impuestos energéticos que gravan el consumo de gas natural y electricidad, formando parte de esta propuesta general.

Fuente: EKINS Y SPECK (2000) y elaboración propia.

CUADRO N° 13

LA REFORMA FISCAL ALEMANA DE 2000 - ESQUEMA BÁSICO

	AÑO	TIPO MÍNIMO (en porcentaje)	TIPO MÁXIMO (en porcentaje)	BASE EXENTA
IRPF:	2000	22,9	51,0 (a partir de 114.696 DM)	13.499 DM
	2001	19,9	48,5 (a partir de 107.568 DM)	14.093 DM
	2003	17,0	47,0 (a partir de 102.276 DM)	14.525 DM
	2005	15,0	42,0 (a partir de 102.000 DM)	15.011 DM
	AÑO	TIPO MÍNIMO (en porcentaje)	TIPO MÁXIMO (en porcentaje)	
SOCIEDADES:	2000	30,0 para beneficios distribuidos	40,0 para beneficios a reservas	
	2001	25,0 para beneficios distribuidos	25,0 para beneficios a reservas	

PÉRDIDA RECAUDATORIA ESTIMADA: 60.000 millones DM.

Fuente: HARTMANN (2000) y elaboración propia.

que no cuenta todavía con refrendo parlamentario. Esta propuesta incluye una reducción sucesiva de los tipos marginales que se aplican en los seis tramos del IRPF hasta el ejercicio 2003; la reducción simultánea del tipo estándar del impuesto sobre Sociedades, con mayor intensidad para las PYME, y de los tipos aplicados en las cotizaciones sociales a cargo de los empresarios; y otras reducciones adicionales en el impuesto especial sobre gasóleo para calefacción y en el impuesto sobre circulación de vehículos (la denominada *vignette*, que se elimina); todo ello con una pérdida recaudatoria estimada de tres billones de pesetas.

El elemento más destacado de estas nuevas propuestas reformistas (14) es la ausencia de mecanismos compensatorios, lo que las aleja de los modelos aplicados durante los últimos años. Puede ser ésta la señal, por lo tanto, de que se esté abriendo una nueva etapa para la reforma fiscal moderna, que probablemente girará alrededor de dos objetivos:

1) En primer lugar, una readaptación de los mecanismos fiscales hacia los argumentos de crecimiento económico y duración del ciclo que dominan la política económica de fin de siglo. Las fuertes propuestas reductoras de Alemania y Francia pretenden aprovechar los excedentes recaudatorios acumulados durante los últimos años de expansión económica (por vía fiscal y por la política de privatizaciones masivas) para dinamizar así la demanda interna y retardar lo más posible, si no anular, el viraje recesivo del ciclo.

2) En segundo lugar, subyace a estas propuestas una más que probable utilización competitiva de los instrumentos fiscales para la captación de inversiones, actividades, rentas y bases imponibles, en línea con las consecuencias antes

mencionadas del proceso de globalización.

Ambos objetivos, muy relevantes para el *policy maker*, sobrepasan ampliamente el perímetro de los modelos de reforma fiscal conocidos hasta el momento. La inspiración lafferiana de estas nuevas propuestas no permite inferir por el momento su éxito potencial. En todo caso, la reforma fiscal recupera por esta vía el enfoque macro del que había permanecido alejada durante las dos últimas décadas, definiendo un nuevo marco fiscal cuya consistencia y permanencia constituyen, desde ahora mismo, un reto teórico y empírico.

V. CONCLUSIONES

Las dos últimas décadas del siglo XX han sido una época de considerable agitación fiscal. La mayor parte de los países de la OCDE han practicado reformas fiscales intensas durante este período, siguiendo con bastante fidelidad el esquema reformista que denominamos *modelo extensivo*. En este trabajo hemos estudiado la evolución de los principales parámetros fiscales de los sistemas tributarios durante el período 1980-1999, verificando la generalización y dominancia de dicho modelo reformista y la estabilidad alcanzada en el *statu quo* fiscal vigente. Esta evidencia, sin embargo, no es interpretada en un sentido restrictivo como ausencia de alternativas. Porque durante la década de los noventa en el mundo avanzado, se han producido hondas transformaciones económicas e institucionales y un intenso debate a la búsqueda de modelos fiscales más eficientes.

El desarrollo del *modelo extensivo* se ha producido en los noventa en un nuevo marco tributario caracterizado por los fe-

nómenos de globalización y competencia fiscal internacional. Hay una competencia fiscal *pasiva* o *no lesiva* a la que podemos atribuir efectos positivos sobre la actitud de los sectores públicos. Pero la reforma fiscal moderna está profundamente condicionada por las estrategias de competencia fiscal *activa* o *nociva*, un proceso con importantes externalidades negativas.

En el siglo XXI asistiremos por ello, en primer lugar, a la búsqueda de mayores niveles de coordinación fiscal internacional. Ahora bien, con independencia del éxito que se alcance en este objetivo, los gobiernos deben definir políticas tributarias propias para los próximos años. Este trabajo ha definido algunas líneas de reforma con bastante claridad: imposición indirecta frente a directa; imposición sobre cosas frente a sobre personas; reequilibrio en la imposición sobre el capital y el trabajo; suficiencia impositiva y equilibrio presupuestario; máxima sencillez en las estructuras impositivas, e imposición ambiental.

Los impuestos ambientales y la *reforma fiscal verde* permitirían definir objetivos interesantes para todo tipo de países. En primer lugar, porque permiten financiar nuevos *aplanamientos de tarifa*, incluyendo cada vez con mayor generalidad la reducción de las cotizaciones sociales; y en segundo lugar, porque garantizan un *dividendo ambiental* que mejora los resultados de bienestar social y dan prioridad adecuadamente al cambio creciente de las preferencias sociales en favor de las *políticas verdes*. Aunque tampoco se deben ignorar las considerables dificultades que este tipo de reformas fiscales plantea, en razón sobre todo de su compleja incidencia económica y de sus efectos sobre la competitividad. La imposición ambiental está igualmente

subordinada a la competencia fiscal y, por tanto, a la gestación de acuerdos y convenios de coordinación internacional.

Pero, junto a esta reestructuración de los ingresos, el siglo XXI va a exigir también una reformulación de los fundamentos económicos que definen el Estado del bienestar. Globalización, competencia y demografía son los nuevos referentes para las demandas de gasto, y a su vez definen el horizonte del equilibrio financiero. La necesaria reestructuración del gasto público debe tratar de invertir o frenar el continuo crecimiento de la presión fiscal y de dar entrada, al mismo tiempo, a las nuevas demandas sociales y del sector productivo. Y esto exigirá, a su vez, esfuerzos adicionales de reducción y control en algunos programas tradicionales de gasto público, siempre, claro está, graduados en función de las preferencias sociales de cada país por las actuaciones públicas de redistribución directa.

Por último, los primeros indicios del siglo XXI sugieren un cambio de dirección en el periscopio de la fiscalidad, que parece dirigir ahora la readaptación de los mecanismos fiscales hacia los argumentos de crecimiento económico y duración del ciclo. ¿Qué hay detrás de estas nuevas propuestas reformistas?, ¿cómo debemos interpretarlas? En nuestra opinión, son iniciativas reformistas competitivas que tratan de aprovechar los excedentes recaudatorios acumulados durante los últimos años de expansión económica (por vía fiscal y por la política de privatizaciones masivas) para dinamizar la demanda interna y suavizar lo más posible el viraje recesivo del ciclo. La inspiración lafferiana de estas nuevas propuestas no permite inferir ahora su éxito potencial. En todo caso, la reforma fiscal recupera por esta vía un territorio macro del que ha permanecido alejada durante las dos últimas décadas.

NOTAS

(1) GONZÁLEZ-PÁRAMO (1999) alude a la esterilidad de este debate y lo define ilustrativamente como «la retórica de la progresividad formal», señalando así la diferencia entre la apariencia progresiva de los impuestos personales y su incidencia real.

(2) El análisis se realiza con los datos disponibles más recientes, excluyendo, por carencias informativas, a Hungría, Polonia y República Checa del conjunto de los 29 países que actualmente componen la OCDE.

(3) Que se produjeron tanto por la incorporación al impuesto de bases antes no gravadas (por ejemplo: rentas en especie, rentas de interés en títulos públicos, rentas de aseguramiento, etc.) como por la eliminación de exenciones, bonificaciones y tratamientos preferenciales y de incentivos fiscales en cuota. Pueden verse al respecto GAGO y ÁLVAREZ (1995a) y OWENS y WHITEHOUSE (1996).

(4) Estos autores utilizan una medida del volumen de legislación como una *proxy* del grado de complejidad del sistema fiscal y obtienen, por ejemplo, un crecimiento espectacular del 200 por 100 en Estados Unidos.

(5) Las diez magnitudes relevantes eran: presión fiscal, tipo marginal máximo, tipo marginal mínimo y tramos del IRPF, tipo estándar de sociedades, tipo estándar de IVA y participaciones impositivas de IRPF, sociedades, IVA e impuestos especiales.

(6) La investigación de estos autores es muy completa, por cuanto, además de los indicadores de dispersión fiscal, utilizan indicadores de correlación horizontal y diversos tests de co-integración. Sin embargo, la perspectiva macro que adoptan hace que utilicen sólo magnitudes globales relevantes para la política fiscal en su conjunto (endeudamiento público neto, ingresos públicos totales y gastos públicos totales), por lo que renuncian a la información de detalle que manejamos en nuestra estimación.

(7) Las reformas fiscales suelen agruparse en períodos cortos de tiempo, en respuesta a un *efecto imitación* por competencia, que es seguido de un período de estabilidad, otro de reforma, y así sucesivamente. Estos movimientos podrían representarse mediante bucles o espirales, pero la imagen no apprehendería toda la información relevante. Porque en cada bucle hay siempre un sistema tributario que marca la pauta y da la señal para el cambio, extendiéndose con mayor o menor rapidez al resto de países según la dominancia económica, cultural y política del que adopta la iniciativa. En este sentido, los procesos de reforma fiscal pueden ser representados de manera más ilustrativa con los movimientos espasmódicos de un gusano, cuyo desplazamiento se inicia por un anillo corporal, que arrastra a los demás anillos como un muelle hasta aproximarse (converger) lo más posible. El siguiente movimiento requerirá de otro anillo que se aleje (divergencia) para que vuelva a reproducirse todo el proceso.

(8) Ciertamente, en nuestro análisis sobre la evolución de los ingresos no se ha incluido la deuda pública. De haberlo hecho, como sostiene DE LA DEHESA (2000: 115), la perspectiva sobre la cuestión que se debate podría cambiar bastante, dada la acumulación de

deuda pública en los países avanzados (por encima del 70 por 100 promedio OCDE en términos de PIB) y los fortísimos compromisos devengados en sus sistemas de pensiones.

(9) Dada la existencia de preferencias sociales distintas sobre la redistribución, la presión ejercida sobre el gasto público social muestra diferentes intensidades según países. Ésta puede ser la causa de que existan distintos potenciales de competencia fiscal, lo que permitiría explicar las dificultades para alcanzar soluciones colectivas en este terreno.

(10) La empiria no permite establecer una correlación clara entre globalización, tamaño del gasto público y Estado del bienestar. No hay referencias contrastadas que permitan sostener que esa correlación sea positiva, aunque, además del *efecto aseguramiento* de Rodrik, la globalización puede haber aumentado el tamaño del Estado al propiciar un fuerte desarrollo de los mercados financieros, permitiendo de esta forma un mayor crecimiento de la deuda y del gasto público. En todo caso, lo que sostenemos en el texto es que no existen evidencias sobre la existencia de una correlación negativa. Tal vez ocurra, como sostiene FEITO (2000) en sus comentarios al trabajo citado de GONZÁLEZ-PÁRAMO (2000), que no exista relación alguna entre internacionalización económica y tamaño del Estado. Lo que no admite dudas es que estamos ante un reto empírico de primera magnitud.

(11) SORENSEN (2000), aplicando la metodología desarrollada por MENDOZA, RAZIN y TESAR (1994) a los datos de DAVERI y TABELLINI (2000), demuestra que el tipo impositivo efectivo soportado por las rentas salariales se ha incrementado en torno a 3 puntos porcentuales desde 1980, mientras el correspondiente a las rentas del capital se ha mantenido constante. El estancamiento de la imposición efectiva sobre el capital pudiera parecer sorprendente si tenemos en cuenta las reducciones practicadas en los tipos legales del impuesto sobre sociedades y en los aplicados a plusvalías, dividendos e intereses en el impuesto sobre la renta personal. Sin embargo, estas reducciones se han visto compensadas con ampliaciones en las bases y la disminución progresiva de los incentivos fiscales al ahorro. En cuanto al factor trabajo, el aumento de su imposición efectiva viene explicado por la ampliación de bases, el incremento en las cotizaciones sociales y el incremento en la imposición indirecta sobre el consumo.

La inclusión de este último factor en el cómputo de los tipos efectivos puede resultar polémica. Sin embargo, la imposición sobre el consumo introduce una cuña fiscal entre el coste del factor trabajo y el salario neto de impuestos recibido por el trabajador. En consecuencia, el gravamen sobre el consumo incide realmente como un gravamen indirecto sobre las rentas del trabajo. Así, la imposición efectiva total sobre las rentas del trabajo vendría dada por la *ratio* $(t_i + t_c) / (1 + t_i)$, donde t_i es el tipo impositivo efectivo directo sobre las rentas del trabajo, incluyendo en su cálculo tanto el impuesto sobre la renta personal como las cotizaciones sociales, y t_c es el tipo impositivo efectivo sobre el consumo.

Aunque la metodología de cálculo utilizada por Eurostat (2000) es diferente, los resultados de tipos efectivos que proporciona

son bastante parecidos a los obtenidos por Sorensen.

(12) La integración de mercados aumenta la elasticidad de las ofertas de los factores productivos en cada uno de los países independientemente considerados. Dado que esta elasticidad depende positivamente del grado de movilidad regional de los factores, la teoría de la imposición óptima establece que se debe gravar más fuertemente aquellos factores que sean menos móviles.

(13) Fundamentalmente por la compleja incidencia de estas figuras en términos de competencia internacional y de distribución de rentas. Para un análisis más detallado de estas cuestiones puede consultarse el capítulo nº 5 de la monografía de GAGO y LABANDEIRA, (1999).

(14) El anuncio de sendas reformas fiscales reductoras de impuestos en Bélgica y Estados Unidos no pasa de representar, por el momento, más que un compromiso político, pero su perfil y contenido parecen señalar una dirección similar a las propuestas alemana y francesa.

BIBLIOGRAFÍA

- BOCCABELLA, D. (2000), «Australia's tax reform rejects or modifies fundamental tax principles», *Australian Tax Review*, 2 (29): 81-95.
- COOPERS & LYBRAND (varios años), *International Tax Summaries*, John Wiley & Sons.
- CREMER, H., y GAHVARI, F. (2000), «Tax evasion, fiscal competition and economic integration», *European Economic Review* 44: 1633-1657.
- DAVERI, F., y TABELLINI, G. (2000), «Unemployment, growth and taxation in industrial countries», *Economic Policy* 30: 47-104.
- DE BANDT, O., y MONGELLI, F.P. (2000), «Convergence of fiscal policies in the euro area», European Central Bank, *Working Paper nº 20*, mayo.
- DE LA DEHESA, G. (2000), *Comprender la globalización*, Alianza Editorial, Madrid.
- EKINS, P., y SPECK, S. (2000), «Proposals of environmental fiscal reforms and the Obstacles to their Implementation», *Journal of Environmental Policy & Planning*, 2: 93-114.
- EUROSTAT (2000), *Structures of the taxation systems in the European Union. 1970-1997*, European Communities, Luxemburgo.
- FEITO, (2000), «Comentario», en GARCÍA-MILÁ, T. (ed.), *Nuevas fronteras de la política económica*, Centre de Recerca en Economia Internacional, Barcelona, páginas 138-142.
- GAGO, A. (2000), «La fiscalidad del siglo XXI», *Hacienda Pública Española*, 155.
- GAGO, A., y ALVAREZ, X. C. (1995a), «Hechos y tendencias de la reforma fiscal en los países de la OCDE. 1980-1990», *Hacienda Pública Española*, 134: 73-91.
- (1995b), «Convergencia fiscal en la OCDE. 1980-1990», *Hacienda Pública Española*, 135: 41-54.
- GAGO, A.; ALVAREZ, X. C., y DEL RÍO, C. (1998), «Reforma fiscal, estilos tributarios y convergencia en los países de la OCDE. 1970-1994», *Hacienda Pública Española*, 144: 29-46.
- GAGO, A., y LABANDEIRA, X. (1999), *La reforma fiscal verde*, Mundi-Prensa, Madrid.
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M. (1999), «La reforma del IRPF: efectos sobre el crecimiento y el bienestar», en CORONA, J.F., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. y MONASTERIO, C. (coord.), *Reforma fiscal y crecimiento económico*, FAES, Madrid, páginas 51-126.
- (2000), «Armonización y competencia fiscal en Europa: situación actual, perspectivas e implicaciones para España», en GARCÍA-MILÁ, T. (ed.), *Nuevas fronteras de la política económica*, Centre de Recerca en Economia Internacional, Barcelona, págs. 89-151.
- HARTMANN, J. (2000), «Germany», en *Tax Developments 2000*, monografía adjunta a la *International Tax Review*, págs. 9-13.
- KOBETSKY, M. (2000), «Tax reform in Australia-the new tax system», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2 (54): 67-79.
- MENDOZA, E. G.; RAZIN, A., y TESAR, L. L. (1994), «Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption», *Journal of Monetary Economics*, volumen 34, nº 3, 297-323.
- MESSERE, K. (1993), *Tax Policy in OECD Countries*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- (2000), «20th Century taxes and their future», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, enero: 2-29.
- MILESI-FERRETTI, G. M., y ROUBINI, N. (1998), «On the taxation of human and physical capital in models of endogenous growth», *Journal of Public Economics*, 70: 237-254.
- OCDE (1988), *Taxing consumption*, París.
- (1994), *La fiscalidad en los países de la OCDE*, Mundi-Prensa, Madrid, edición española de *Taxation in OECD Countries* (1993), París.
- (2000), *Revenue Statistics of OECD Members Countries 1965-1999*, París.
- OWENS, J. (1997), «Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional», *Hacienda Pública Española*, 143: 71-106.
- OWENS, J., y WHITEHOUSE, E. (1996), «Tax reform for the 21st century», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, noviembre-diciembre: 538-547.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (1999), *Worldwide Summaries*, 2 tomos: «Individual Taxes 1999-2000» y «Corporate Taxes 1999-2000», John Wiley & Sons, Inc.
- RODRIK, D. (1998), «Why do more open economies have bigger governments?», *Journal of Political Economy*, 106: 997-1032.
- SORENSEN, P. B. (2000), «The case for international tax coordination reconsidered», *Economic Policy*, 31: 429-472.

ANEXO

LA HOMOGENEIDAD DE LAS VARIABLES EN LOS ESTUDIOS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL COMPARADA CRITERIOS ADOPTADOS EN LA ELABORACIÓN DE LAS SERIES DE IRPF Y SOCIEDADES

A pesar de las fuentes estadísticas que proporcionan organismos internacionales como la UE y la OCDE, uno de los principales problemas de los estudios de fiscalidad internacional comparada sigue siendo la utilización de series de variables fiscales elaboradas con criterios homogéneos para períodos amplios de tiempo. Ésta carencia deriva de los siguientes factores:

- la disciplina de los distintos estados en la elaboración y disposición de la información;
- la enorme diversidad interna de algunas variables, tanto de recaudación como de estructura, referidas a las distintas modalidades impositivas (piénsese, por ejemplo, que en la información que España aporta a la fuente *Revenue Statistic* de la OCDE se recogen datos de recaudación de, al menos, 28 ítems relativos a distintas modalidades tributarias vigentes, aun siendo realmente bajo el grado de desagregación: se agrupan los datos de impuestos locales, impuestos especiales, ...);
- la complejidad de determinadas figuras tributarias, la asociación a ellas de figuras de menor rango y gran variabilidad en los hechos que someten y la existencia de variables estructurales difícilmente cuantificables para una misma modalidad impositiva (composición de las bases imponibles, diferenciación de tarifas según hechos sometidos, variabilidad de los premios fiscales, ...);
- la diferenciación en el grado de descentralización fiscal existente entre países, lo que implica estructuras tributarias descentralizadas de mayor o menor grado y dificultades de homogeneización derivadas de las distintas opciones: separación de hechos gravados, compartición de impuestos con tarifas diferenciadas, poder normativo de los entes subcentrales, ...

La consecuencia inmediata de tal diversidad es la obtención de resultados distintos, cuando no contradictorios, a la hora de extraer conclusiones en la comparación y análisis de la evolución de la estructura interna de cada modalidad impositiva o de la composición de los sistemas fiscales. Junto a ello, la falta de homogeneidad de los datos influye con un signo determinante en los análisis más sensibles de convergencia fiscal.

Por ello, en este trabajo hemos intentado normalizar y homogeneizar los datos de algunas variables de estructura de las principales modalidades impositivas de los sistemas fiscales de la OCDE. A continuación, sintetizamos los criterios adoptados en la construcción de las series de las variables de mayor complejidad, que son las relativas a la imposición sobre la renta.

IRPF

CRITERIO GENERAL: Dado el importante grado de descentralización alcanzado en numerosos países en este impuesto, hemos optado por computar conjuntamente los datos de las tarifas central y subcentral que sometan las rentas personales, a condición de que propongan el gravamen global de la renta y formen parte de una misma estructura impositiva.

Sin embargo, al no disponer de una única fuente para 1980, tal integración ha sido imposible en algunos países. En estos casos aportamos los datos de que disponemos, pero no los incluimos en los cálculos de medias y dispersión con el fin de preservar la homogeneidad.

CRITERIOS PARTICULARES:

BÉLGICA	En 1990 y 1999 se aplica un impuesto comunal sobre renta (ámbito local) con tipos entre 0 por 100 y 10 por 100 sobre la deuda tributaria, del que no ha podido determinarse el tipo medio aplicado por los distintos municipios. Asimismo, en 1999 se aplicó un recargo de crisis del 3 por 100. Ninguno de estos recargos ha sido considerado al no formar parte de la estructura impositiva principal.
CANADÁ	En este país el tipo marginal federal máximo es del 29 por 100 (para 1990 y 1999). Sin embargo, se aplican también tipos provinciales sobre la misma base imponible que son diferentes por áreas geográficas. Para el tipo máximo se ha seguido el criterio de tomar el promedio del resultado de la combinación de tipo federal y provincial. Como tipo mínimo se ha tomado el mínimo federal, pues bajo ciertas circunstancias puede no pagarse el tipo provincial.
DINAMARCA	El IRPF estatal danés sigue el denominado «modelo dual», en el que la renta es separada para su tributación, de forma que la suma de los tipos que una renta puede soportar se sitúa en 1999 en el 28,5 por 100. Además, existe imposición local a tipo fijo, aunque variable por municipio. Para 1999 el arco de variación entre las diferentes jurisdicciones osciló entre el 24 por 100 y el 33 por 100. Por tanto, el tipo máximo global sería del 61,5 por 100. Sin embargo, para 1999 existe un tope legal máximo para el conjunto del 59 por 100 que se ha tomado como tipo máximo. Idéntica lógica se ha seguido para 1990. Para el tipo mínimo en 1999 se ha tomado la combinación del tramo estatal inferior (<i>bottom tax</i> del 7,5 por 100) y el tipo menor del nivel local (24 por 100). Para 1980 no se ha podido determinar la influencia del impuesto local sobre el tipo mínimo.
EE.UU.	En EE.UU. los gobiernos estatales y algunas autoridades locales aplican también sus propios IRPF (p. ej. en 1999 California aplica una tarifa que varía entre 1 por 100-9,3 por 100). Sin embargo, no se han podido incorporar al no disponer para ningún año de datos completos, lo que impide calcular una media estatal.
FINLANDIA	En Finlandia, el IRPF nacional se aplica con una tarifa que en 1999 varía entre el 5,5 por 100 y el 38 por 100 (7 por 100-39 por 100 en 1990). A ello hay que añadir un IRPF local con tipos fijos, aunque variables por municipios. Para 1999 esta variación osciló entre 15 por 100 y 19,75 por 100 (15 por 100-20 por 100 en 1990). Los tipos se han tomado añadiendo al máximo y mínimo estatal el promedio del intervalo de la imposición local (17,4 por 100 en 1999, 17,5 por 100 en 1990). Para 1980 no se ha podido determinar la influencia del impuesto local sobre el tipo mínimo.
FRANCIA	Desde 1996 se aplica una «contribución al reembolso de la deuda social» del 0,5 por 100 sobre muchas categorías de renta. No ha sido considerada.
HOLANDA	En 1990 el IRPF integró las cotizaciones sociales aplicadas con la misma base. De esta forma, la tarifa del IRPF para 1999 (6,2 por 100-60 por 100) pasa a variar entre 35,75 por 100-60 por 100.
ISLANDIA	Al no disponer de datos para 1999, se han tomado los de 1997 (<i>International Tax Summaries</i> 1998). En 1990, Islandia tenía en vigor un IRPF estatal a tipo fijo del 32,8 por 100 y sobre la misma base aplicaba un IRPF local al 6,99 por 100. En 1997 el IRPF estatal tenía 2 tramos (29,31 por 100 y 34,31 por 100) y el local un tipo fijo del 11,57 por 100, lo que supone un tipo mínimo conjunto del 40,88 por 100 y un tipo máximo del 45,88 por 100. No se ha podido incorporar la influencia de la imposición local para 1980.

CRITERIOS ADOPTADOS EN LA ELABORACIÓN DE LAS SERIES DE IRPF Y SOCIEDADES (continuación)

JAPÓN	El IRPF se aplica en dos niveles, local y nacional, en ambos casos con tarifas progresivas. El IRPF nacional utilizó en 1990 y 1999 una tarifa de 5 tramos, con tipos que variaron entre el 10 por 100 y el 50 por 100. La tarifa local tuvo, también en ambos años, 3 tramos y tipos que variaron entre el 5 por 100 y el 15 por 100. En conjunto, por tanto, el IRPF japonés puede ser sintetizado en una estructura liquidatoria de 5 tramos y unos tipos marginales mínimo y máximo de 15 por 100 y 65 por 100, respectivamente.
COREA	Este país aplicó durante todo el período un recargo sobre la deuda tributaria que ha sido incorporado en los tipos. Para 1999 era del 10 por 100 sobre una escala entre 10 por 100 y 40 por 100, lo que deriva en unos tipos mínimo y máximo del 11 por 100 y 44 por 100 respectivamente. En 1980 y 1990 el recargo era del 7,5 por 100.
LUXEMBURGO	Aplica en la actualidad un denominado «Impuesto de Solidaridad» que consiste en un recargo del 2,5 por 100 sobre los tipos del IRPF, por lo que los tipos mínimo y máximo del 10 por 100 y 46 por 100 pasan a ser en realidad del 10,25 por 100 y del 47,15 por 100 respectivamente.
MÉXICO	Muchos estados aplican un impuesto sobre salarios (no sobre la renta global) que en muchos casos es pagado por el empleador (2 por 100 en el Distrito Federal). No se ha considerado.
NORUEGA	En 1999 tiene en vigor un modelo de impuesto dual, con bases y tipos diferentes a nivel local y nacional. La renta gravable es sometida por un impuesto local a un tipo fijo del 28 por 100. La renta salarial es gravada por el IRPF nacional a un tipo del 13,5 por 100 a partir de 318.600 coronas. Por tanto, puede decirse que el IRPF noruego tiene una estructura de 3 tramos con un tipo mínimo del 28 por 100 y un tipo máximo del 41,5 por 100.
SUIZA	No se ha considerado porque la disparidad de impuestos comunales, cantonales y federales hace imposible la agregación en una estructura tarifaria combinada.
SUECIA	El IRPF sueco responde también a un modelo dual, con tratamiento diferenciado según el tipo de rentas. En 1999, la primera base (salarios y rentas de actividades económicas) era gravada simultáneamente con un impuesto local que variaba por municipios entre el 26 por 100 y el 33 por 100 (siendo la media del 31 por 100) y por el impuesto nacional con dos tramos del 20 por 100 y 25 por 100. La segunda base (compuesta por intereses, dividendos y ganancias de capital) era sometida por el IRPF nacional a un tipo fijo del 30 por 100. Por tanto, distinguiendo por clases de renta, cabe decir que el IRPF sueco se aplica en 3 tramos, con un tipo mínimo del 30 por 100 y uno máximo del 56 por 100 (31 por 100 + 25 por 100). En la columna de 1990 se han recogido los datos correspondientes a la reforma de 1991. No se ha podido incorporar la influencia de la imposición local para 1980.

SOCIEDADES

CRITERIO GENERAL: En los países que aplican Impuesto sobre Sociedades, existen también fórmulas tributarias de ámbitos territoriales inferiores. Sin embargo, su gran diversidad y las fórmulas que adoptan hicieron imposible cualquier intento de homogeneización, adoptando el criterio general de no computarlas.

CASOS PARTICULARES:

ALEMANIA	Aplica un tipo especial para beneficios distribuidos del 30 por 100.
AUSTRIA	En 1980 el Impuesto sobre Sociedades era progresivo con una tarifa que variaba entre 30 por 100 y 55 por 100.
BÉLGICA	En 1980 el Impuesto sobre Sociedades era progresivo con una tarifa que variaba entre 30 por 100 y 43 por 100. Adicionalmente se aplica un recargo de crisis del 3 por 100 sobre el tipo del 39 por 100, por lo que el tipo efectivo sería del 40,17 por 100. No se ha considerado.
CANADÁ	Las provincias aplican también su propio impuesto sobre la renta de establecimientos en su territorio. Adicionalmente, existe una sobretasa federal del 4 por 100. No se han considerado.
ESPAÑA	Existe un tipo reducido del 30 por 100 para una primera porción de la renta de entidades de reducida dimensión.
EE.UU.	La tarifa progresiva del impuesto estadounidense ha variado entre los extremos 15 por 100-46 por 100, en 1980, y 15-34 por 100 en 1990. En 1999 varía entre 15-39 por 100. El tipo máximo del 39 por 100 se establece en tramos intermedios de base para eliminar en las bases altas el beneficio de los tipos más bajos iniciales, de forma que el tipo medio quede en el 35 por 100, que es el que finalmente se ha computado.
FRANCIA	En 1999 este país aplicó sendos recargos del 10 por 100 (uno permanente y otro temporal) sobre la cuota resultante del tipo ordinario con ciertas modificaciones, que no han sido considerados.
JAPÓN	En 1999 este país aplicó un tipo reducido del 25 por 100 para un primer tramo de base. Además, tiene en vigor un impuesto local (prefecturas y municipios) en el que el tipo es elegido por cada institución dentro de un intervalo (5 a 6 por 100 para prefecturas, 12,3 a 14,7 por 100 para municipios). Adicionalmente, las prefecturas imponen un «impuesto de empresas» sobre las corporaciones establecidas en su territorio, con una estructura progresiva de 3 tramos, debiendo elegir los tipos dentro de unos intervalos prefijados.
COREA	En Corea existe un tipo reducido del 16 por 100 para una primera porción de la renta. En 1980 y 1990 ese primer tipo era del 20 por 100. Adicionalmente, se aplica un recargo sobre el tipo general que en 1980 y 1990 era del 7,5 por 100 y en 1999 del 10 por 100. No se ha considerado.
LUXEMBURGO	Al igual que en IRPF, Luxemburgo aplica un «impuesto de solidaridad» del 4 por 100 sobre el tipo general, que no ha sido incorporado.
PORTUGAL	El tipo general del 34 por 100 es incrementado en muchos municipios por la aplicación de un recargo del 10 por 100, de lo que deriva un tipo efectivo del 37,4 por 100.
SUIZA	No se ha considerado porque la enorme variedad de las decisiones fiscales de los distintos cantones hace imposible un dato unívoco a nivel estatal.

Resumen

Este trabajo se plantea dos objetivos. En primer lugar, conocer los cambios que se han producido en la fiscalidad internacional durante las dos últimas décadas en el ámbito de los países avanzados. Y en segundo lugar, reflexionar sobre las nuevas tendencias fiscales que se dibujan en el horizonte del siglo XXI. En esta perspectiva, los procesos de globalización económica y competencia fiscal definen un nuevo marco de referencia para la política tributaria. Este nuevo modelo concede márgenes más estrechos para la reforma fiscal, cuyo futuro parece asociado a la imposición sobre factores de reducida movilidad, la imposición indirecta y la imposición ambiental.

Palabras clave: fiscalidad internacional, reforma fiscal, convergencia fiscal.

Abstract

This article sets two aims: first of all, to find out the changes that have taken place in international taxation over the last twenty years in the advanced countries; and secondly, to reflect over the new fiscal trends emerging at the threshold of the 21st century. In this context, the economic globalisation processes and fiscal competence are defining a new reference framework for taxation policy. This new model leaves narrower margins for tax reform, the future of which seems to be associated with taxation on reduced mobility factors, indirect taxation and environment taxation.

Key words: international taxation, tax reform, fiscal convergence

JEL classification: H24, H25, H87.