

SISTEMAS FISCALES EN LA OCDE: EVOLUCIÓN RECIENTE, COMPETENCIA Y CONVERGENCIA

Vito TANZI

Honorary President of the International Institute of Public Finance

Resumen

En este trabajo se analiza la evolución experimentada por los sistemas impositivos de los países de la OCDE desde los años sesenta hasta la actualidad. El artículo presta especial atención a los siguientes cuatro aspectos: 1) el peso recaudatorio de las principales figuras impositivas y las causas que justifican sus cambios durante las últimas décadas; 2) el proceso de convergencia gradual de las estructuras tributarias, impulsado fuertemente tras la reforma fiscal de Estados Unidos de 1986; 3) la competencia fiscal que, especialmente desde los años setenta, ha generado la globalización económica, y 4) la creciente complejidad de los sistemas impositivos.

Palabras clave: sistemas fiscales, OCDE, peso recaudatorio, estructuras tributarias, competencia fiscal.

Abstract

In this study we analyse the trend that has taken place in the tax systems of the OECD countries since the sixties until the present day. The article pays special attention to the following four aspects: 1) collecting capacity of the main taxes and the reasons justifying their changes in recent times; 2) the process of gradual convergence of the tax structures, spurred on vigorously after the United States tax reform of 1986; 3) the fiscal competition which has been generated by economic globalization since the sixties, and 4) the increasing complexity of tax systems.

Key words: tax systems, OECD, tax-collecting capacity, taxation structures, fiscal competition.

JEL classification: H20, H70.

I. INTRODUCCIÓN (*)

Una visión popular es que los impuestos se pagan para financiar las actividades del gobierno y del sector público. Son el precio por los servicios (generalmente gratuitos) que los ciudadanos reciben de sus gobiernos. Esta opinión sigue siendo la más común y la encontramos en los escritos de economistas y expertos fiscales. Sin embargo, con el paso del tiempo ha perdido ligeramente contacto con la realidad por al menos dos razones. En primer lugar, los gobiernos suelen financiar al menos parte de sus actividades con ingresos no impositivos, como la deuda pública, la venta de activos, ganancias procedentes de recursos naturales de propiedad pública, monopolios públicos, tasas, multas, etc. En segundo, las políticas impositivas se están utilizando cada vez más para promocionar objetivos no recaudatorios, tales como estimular algunas actividades, empresas, regiones, conductas sociales, etc. Las necesidades de ingresos para financiar las actividades o los objetivos del sector público cambian, a lo largo del tiempo, para los mismos países y, en un momento dado, es probable que difieran entre países. Cuanto más amplio es el papel económico del Estado, mayores son los ingresos que necesitará el gobierno de un país en un momento dado. Gran parte de estos ingresos provendrán de los impuestos. Por lo tanto, tendrá que cambiar tanto la ratio del total de ingresos tributarios con respecto al producto interior bruto (T/PIB) como la ratio del gasto pú-

blico (G/PIB). Al mismo tiempo, también cambiará la estructura de los sistemas fiscales, como reflejo de las preferencias de los países, así como de sus características económicas y de otro tipo.

En este trabajo nos centraremos en los 30 países que pertenecen al grupo que lleva el nombre de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Esta organización internacional comenzó como un organismo europeo, pero, con el tiempo, el número de sus miembros se ha ampliado y ahora incluye diversos países de otros continentes. Actualmente sus miembros pertenecen a países de todos los continentes excepto África.

II. NIVELES IMPOSITIVOS EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 1965-2007

En este apartado, nos centraremos en la evolución de los niveles impositivos en los países de la OCDE entre 1965 y la actualidad. El último año para el que existen datos disponibles es 2007. Por lo tanto, podemos abarcar un periodo de 42 años, durante el que se han producido muchos cambios de importancia. Comenzaremos por centrar nuestro debate en torno al cuadro n.º 1, que nos proporciona datos sobre los niveles impositivos de los 30 países de la OCDE durante ese periodo. En cuanto a los países que se incorporaron a la OCDE más recientemente, como Mé-

CUADRO N.º 1

TOTAL DE INGRESOS IMPOSITIVOS COMO PORCENTAJE DEL PIB, 1965-2007

País	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007 provisional
Alemania.....	31,6	34,3	36,1	34,8	37,2	37,2	34,8	35,6	36,2
Australia.....	21	25,8	28,3	28,5	28,8	31,1	30,8	30,6	n.d.
Austria.....	33,9	36,7	40,9	39,6	41,2	42,6	42,1	41,7	41,9
Bélgica.....	33,1	39,5	44,4	42	43,6	44,9	44,8	44,5	44,4
Canadá.....	25,7	32	32,5	35,9	35,6	35,6	33,4	33,3	33,3
Corea.....	n.d.	n.d.	16,4	18,9	19,4	23,6	25,5	26,8	28,7
Dinamarca.....	30	38,4	46,1	46,5	48,8	49,4	50,7	49,1	48,9
España.....	14,7	18,4	27,6	32,5	32,1	34,2	35,8	36,6	37,2
Estados Unidos.....	24,7	25,6	25,6	27,3	27,9	29,9	27,3	28	28,3
Finlandia.....	30,4	36,5	39,7	43,5	45,7	47,2	43,9	43,5	43
Francia.....	34,1	35,4	42,8	42	42,9	44,4	43,9	44,2	43,6
Grecia.....	17,8	19,4	25,5	26,2	28,9	34,1	31,3	31,3	n.d.
Holanda.....	32,8	40,7	42,4	42,9	41,5	39,7	38,8	39,3	38
Hungría.....	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	41,3	38	37,2	37,1	39,3
Irlanda.....	24,9	28,7	34,6	33,1	32,5	31,7	30,6	31,9	32,2
Islandia.....	26,2	30	28,2	30,9	31,2	37,2	40,7	41,5	41,4
Italia.....	25,5	25,4	33,6	37,8	40,1	42,3	40,9	42,1	43,3
Japón.....	18,2	20,9	27,4	29,1	26,8	27	27,4	27,9	n.d.
Luxemburgo.....	27,7	32,8	39,5	35,7	37,1	39,1	37,8	35,9	36,9
México.....	n.d.	n.d.	17	17,3	16,7	18,5	19,9	20,6	20,5
Noruega.....	29,6	39,2	42,6	41	40,9	42,6	43,5	43,9	43,4
Nueva Zelanda.....	24	28,5	31,1	37,4	36,6	33,6	37,5	36,7	36
Polonia.....	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	36,2	31,6	32,9	33,5	n.d.
Portugal.....	15,9	19,7	25,2	27,7	31,7	34,1	34,7	35,7	36,6
Reino Unido.....	30,4	35,2	37,6	36,1	34,5	37,1	36,3	37,1	36,6
República Checa.....	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	37,5	35,3	37,5	36,9	36,4
República Eslovaca.....	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	33,8	31,8	29,8	29,8
Suecia.....	35	41,2	47,3	52,2	47,5	51,8	49,5	49,1	48,2
Suiza.....	17,5	23,9	25,5	25,8	27,7	30	29,2	29,6	29,7
Turquía.....	10,6	11,9	11,5	14,9	16,8	24,2	24,3	24,5	23,7
Total OCDE.....	24,2	29,4	32,7	33,8	34,8	36,1	35,8	35,9	n.d.

Notas: n.d.: indica no disponible.

Fuente: OCDE, *Revenue Statistics 1965-2007/Statistiques Des Recettes Publiques 1965-2007*, OECD/OCDE, 2008.

xico, Corea y los países de la Europa del Este (República Checa, Hungría, Polonia y República Eslovaca), sólo existen datos correspondientes a los últimos años.

En 1965, los niveles impositivos más altos respecto al PIB eran los de Suecia (35,0 por 100), Francia (34,1 por 100) y Austria (33,9 por 100). Otros pocos países tenían ratios impositivas que superaban el 30 por 100. Se trataba de Holanda, Alemania, Bélgica, Reino Unido, Finlandia, y Dinamarca. Los niveles impositivos más bajos eran los de Turquía (10,6 por 100), España (14,7 por 100), Portugal (15,9 por 100), Suiza (17,5 por 100), Grecia (17,8 por 100) y Japón (18,2 por 100). Es difícil concebir hoy cómo se las apañaban los gobiernos de esos países con unos niveles impositivos tan bajos.

La media no ponderada para todo el grupo de países de la OCDE, correspondiente a la proporción

del total de ingresos impositivos respecto al PIB, era en 1965 del 24,2 por 100. En 2007, solamente México y Turquía tenían una presión fiscal inferior a la media de 1965. A partir de esa fecha, los cambios en las ratios impositivas se produjeron fundamentalmente hacia arriba, al menos hasta recientemente. En los últimos años hay ciertos indicios de que los niveles impositivos han comenzado a bajar o, al menos, han dejado de subir. Volveremos sobre este punto más adelante.

En el año 2000, los impuestos habían experimentado un marcado aumento en la mayoría de países de la OCDE, y especialmente en España, donde la presión fiscal se había incrementado desde el 14,7 por 100 hasta el 34,2 por 100, más que en ningún otro país incluido en el cuadro durante ese periodo. La media no ponderada del nivel impositivo de los países de la OCDE se incrementó en 11,9 puntos del PIB,

alcanzando el 36,1 por 100 en 2000, por encima del nivel de cualquier país en 1965.

En algunos países, la presión fiscal había alcanzado un nivel extraordinariamente alto. En Suecia, por ejemplo, era casi del 52 por 100, probablemente un récord en la historia del mundo. En otros cuatro países (Dinamarca, Finlandia, Bélgica y Francia), la ratio impositiva se había acercado, o había superado, el 45 por 100 del PIB. Excluyendo unos pocos países con economías o tradiciones diferentes, como México, Corea y Turquía, y, tal vez, algunos de los países nórdicos, que tenían que financiar costosos estados del bienestar, las diferencias en los niveles impositivos entre los países de Europa se habían reducido mucho, mostrando un significativo grado de convergencia en los niveles impositivos durante este periodo.

Antes de abandonar el análisis de los niveles impositivos en los países de la OCDE, puede ser conveniente que nos fijemos en una reciente tendencia que ha suscitado menos atención de la que se merece. Se trata de la inversión en el movimiento ascendente de los niveles impositivos que había tenido lugar hasta el final del milenio. Hasta alrededor del año 2000 la tendencia de los niveles impositivos fue ascendente de manera clara y continua. Sin embargo, en los últimos años, ese anterior movimiento ascendente y uniforme se ha detenido. Este cambio puede demostrarse, tal como lo hace la OCDE (1), si tomamos varios periodos, 1965-1975, 1975-1985, 1985-1995, 1995-2006, y mostramos gráficamente los incrementos y disminuciones de la ratio impositiva de cada país durante esos periodos. Los gráficos de la OCDE muestran que, a medida que avanzamos desde el periodo más antiguo hacia el

CUADRO N.º 2

TOTAL DE INGRESOS IMPOSITIVOS EN LOS AÑOS SELECCIONADOS (PORCENTAJES DEL PIB)

País	1965	Nivel más alto y año alcanzado	2007	Nivel en 2007 menos nivel más alto
Alemania	31,6	37,2 2000	36,2	-1,0
Australia	21	31,1 2000	30,6 ^a	-0,5
Austria	33,9	44 1998	41,9	-2,1
Bélgica	31,1	45,2 1999	44,4	-0,8
Canadá	25,7	36,7 1998	33,3	-3,4
Corea	n.d.	24,6 2004	28,7	4,1
Dinamarca	30	50,1 1999	48,9	-1,2
EE UU	24,7	29,9 2000	28,3	-1,6
España	14,7	37,2 2007	37,2	0
Finlandia	30,4	47,2 2000	43	-4,2
Francia	34,1	45,1 1999	43,6	-1,5
Grecia	17,8	35,9 1996	31,3 ^a	-4,6
Holanda	32,8	45,5 1987	38	-7,5
Hungría	n.d.	45,7 1993	39,3	-6,4
Irlanda	24,9	36,8 1988	32,2	-4,6
Islandia	26,2	41,5 2006	41,4	-0,1
Italia	25,5	43,3 2007	43,3	0
Japón	18,2	27,3 2001	27,6 ^a	0,3
Luxemburgo	27,7	39,4 1998	36,9	-0,5
Media	25,6	38,1 1998	34,4	-3,7
México	n.d.	20,6 2006	20,5	-0,1
Noruega	29,6	44,5 1986	43,4	-1,1
Nueva Zelanda	24	38 1989	36	-2,0
Polonia	n.d.	38,8 1993	33,5 ^a	-5,3
Portugal	15,9	36,6 2007	36,6	0
Reino Unido	30,4	38,1 1986	36,6	-1,5
República Checa	n.d.	37,8 2004	36,4	-1,4
República Eslovaca	n.d.	36,5 1998	29,8	-6,7
Suecia	35	52,2 1990	48,2	-4,0
Suiza	17,5	30 2000	29,7	-0,3
Turquía	10,6	26,1 2001	23,7	-2,4

Notas: n.d.: indica no disponible; a: 2006.

Fuente: Adaptado de *Revenue Statistics, 1965-2007*, París, OCDE.

más reciente, aumenta el número de países que muestran cierta disminución de la presión fiscal.

Existe, sin embargo, una manera más convincente de mostrar este cambio de tendencia, que es tomando para cada país el año en el que la ratio T/PIB alcanzó el nivel más alto y comparando ese nivel con el nivel alcanzado el último año disponible. Se trata de un método mejor porque reconoce que el cambio de tendencia en diferentes países puede producirse en diferentes momentos, aunque en su mayor parte en torno a 1998. Los resultados de este ejercicio están recogidos en el cuadro n.º 2.

La segunda columna muestra los niveles más altos alcanzados y los años en los que se produjeron esos niveles. La tercera columna muestra los niveles más recientes, generalmente los de 2007, excepto los de unos pocos países para los que sólo se disponen de los datos de 2006. La última columna muestra las diferencias entre los niveles más altos alcanzados por las ratios impositivas y los alcanzados en el año más reciente.

En media, en 1998 se alcanzaron los niveles más elevados de presión fiscal. Sin embargo, algunos países como Nueva Zelanda, Irlanda, Holanda, Noruega, Suecia y, en cierta medida, el Reino Unido, alcanzaron antes sus mayores niveles, seguidos más tarde de otros países como España, Portugal, México, Italia e Islandia. La reducción de los niveles impositivos en el primer grupo estuvo relacionada, por lo general, con importantes reformas económicas destinadas a reducir el papel del gasto del Estado en esos países. Los primeros incrementos en el otro grupo estuvieron principalmente relacionados con los intentos de ampliar dicho papel del gasto del Estado.

Como se indica en el cuadro n.º 2, 24 países de 30, tenían en 2007 niveles impositivos inferiores a los niveles más altos alcanzados en años anteriores. Seis países tenían niveles más altos en 2007 que en el pasado o los mismos niveles. Las reducciones más grandes en las ratios impositivas se dieron, en orden decreciente, en los países incluidos en el cuadro n.º 3.

El único país que muestra un incremento significativo de la presión fiscal en los últimos años es Corea, que, como se indica en el cuadro n.º 1, tenía un nivel impositivo excepcionalmente bajo. A finales de la década de 1990, también pasó por una importante crisis económica y financiera. Debe tenerse en cuenta que varios de los países que previamente tenían unos altos niveles impositivos los han reducido

CUADRO N.º 3

PAÍSES QUE REGISTRARON LAS MAYORES DISMINUCIONES DE LA PRESIÓN FISCAL

	Variaciones (en puntos porcentuales)
Holanda	- 7,5
República Eslovaca.....	- 6,7
Hungría	- 6,4
Polonia	- 5,3
Irlanda.....	- 4,6
Grecia	- 4,6
Finlandia	- 4,2
Suecia	- 4,0
Canadá.....	- 3,4
Turquía.....	- 2,4
Austria	- 2,1
Nueva Zelanda.....	- 2,1

Fuente: Adaptado de *Revenue Statistics, 1965-2007*, París, OCDE.

en los últimos años. En 2007, los niveles impositivos más altos en los países de la OCDE se daban en Dinamarca (48,9 por 100) y Suecia (48,2 por 100). Contrariamente, los niveles más bajos se daban en México (20,5 por 100) y Turquía (23,7 por 100). Por supuesto, no existe ninguna teoría que nos pueda decir cuál debería ser el nivel impositivo óptimo de un país. Ese nivel dependería de: a) lo bien que utilizan los gobiernos los ingresos impositivos; b) lo bien que las leyes fiscales se utilizan para recaudar ingresos; c) cómo de bien funciona la administración tributaria, y d) cómo reaccionan los ciudadanos a los inevitables efectos desincentivadores que generan los tipos impositivos elevados. Los contribuyentes daneses reaccionarán probablemente de manera distinta que los contribuyentes mexicanos, o incluso estadounidenses.

Hoy en día se suele invocar a menudo el nombre de Keynes para justificar un elevado gasto público y altos niveles impositivos. Sin embargo, merece la pena mencionar que en 1944, en una carta enviada por Keynes al entonces influyente economista australiano Colin Clark, aquél estuvo de acuerdo con éste, quien había sostenido en un artículo, que el 25 por 100 del PIB era probablemente el nivel máximo de tributación que los ciudadanos de los países estaban dispuestos a tolerar antes de que se desencadenaran diversas reacciones económicas y psicológicas contra los impuestos elevados (2).

Como se aprecia en el cuadro n.º 1, con la excepción de México y Turquía, los países se encuentran ahora muy por encima de ese nivel máximo tolerable. El autor de este trabajo ha sostenido en otra par-

te que con un gasto del 30 por 100 del PIB los gobiernos deberían ser capaces de sacar adelante la mayoría de los objetivos que puedan asignárseles de manera legítima y eficiente (Tanzi y Schuknecht, 2000).

III. EVOLUCIÓN DE LAS ESTRUCTURAS FISCALES

En el apartado anterior se ha abordado la evolución de los niveles impositivos en los países de la OCDE para el periodo que va desde 1965 hasta nuestros días, y se han mostrado los notables incrementos que se produjeron en dichos niveles durante ese periodo en la mayoría de países de la OCDE. Cabría esperar que los cambios en el nivel impositivo estuvieran acompañados de cambios significativos en la estructura fiscal. La evolución de las estructuras fiscales será el tema de este apartado.

El cuadro n.º 4 muestra las proporciones de las principales categorías en el total de ingresos fiscales durante el periodo 1965-2006. Dado que los impuestos están agrupados en categorías principales, el cuadro da la impresión de una estabilidad de las estructuras mayor de la que realmente ha tenido lugar. Sin embargo, como demostraremos, se trata en gran medida de una ilusión estadística, porque, al igual que sucede con los icebergs, gran parte de la acción puede estar teniendo lugar por debajo de la parte visible. Una de las conclusiones de este trabajo será que los economistas se han concentrado demasiado en variables generales, o macro, y han ignorado los muchos y a menudo invisibles microcam-

bios que se están produciendo continuamente por debajo de las partes visibles de los sistemas fiscales y que, al cabo de muchos años, pueden cambiar significativamente los sistemas. En cualquier caso, describiremos en primer lugar los macrocambios.

Los cambios principales que muestra el cuadro número 4 son los siguientes. En primer lugar, la disminución de la importancia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) desde las décadas de 1970 y 1980. Las otras dos categorías cuya importancia también ha disminuido durante el periodo son los impuestos específicos sobre el consumo, cuya proporción cayó del 24 por 100 del total en 1965 al 11 por 100 en 2006, y los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, que disminuyeron del 8 por 100 en 1965 al 5-6 por 100 en años posteriores. Las categorías que tuvieron un incremento importante son las contribuciones a la seguridad social y los impuestos generales sobre el consumo. Estas dos categorías, combinadas, vieron cómo su proporción en el total de impuestos creció del 32 por 100 en 1965 al 44 por 100 en 2006. Dado que se trataba de proporciones crecientes de impuestos totales crecientes en el PIB, la importancia de este cambio es especialmente significativa.

Unos cuantos comentarios generales pueden resultar útiles para explicar algunos de los cambios anteriores. En primer lugar, el incremento de la proporción de los impuestos generales sobre el consumo se debió en gran medida a la introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en la década de 1960 y décadas posteriores. El IVA sustituyó en muchos países de la OCDE al impuesto en cascada y a ciertos impuestos sobre consumos específi-

CUADRO N.º 4

**PROPORCIONES DE LAS PRINCIPALES CATEGORÍAS FISCALES EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 1965-2006
(PORCENTAJES SOBRE LOS INGRESOS FISCALES TOTALES)**

	1965	1975	1985	1995	2006
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	26	30	30	27	25
Impuesto sobre Sociedades	9	8	8	8	11
Contribuciones a la seguridad social (*)	18	23	22	25	25
(empleador).....	(6)	(7)	(7)	(8)	(9)
(empleado)	(10)	(14)	(13)	(14)	(15)
Impuestos sobre nóminas.....	1	1	1	1	1
Impuestos sobre la propiedad inmobiliaria.....	8	6	5	5	6
Impuestos generales sobre el consumo	14	15	16	18	19
Impuestos específicos sobre el consumo	24	18	16	13	11
Otros impuestos.....	1	0	1	3	3
Total	100	100	100	100	100

Nota: (*) Incluye contribuciones de trabajadores autónomos.

Fuente: OCDE, *Revenue Statistics* 1965-2007, París, 2008.

cos. La introducción del IVA fue una de las «innovaciones tecnológicas» auténticamente importantes de los sistemas fiscales de la OCDE y de los países en vías de desarrollo. Constituía una alternativa al IRPF que había sido popular, e impulsada por los asesores fiscales norteamericanos en su asistencia técnica a países. El IVA fue introducido por primera vez en Francia en 1948 y, a continuación, en la década de 1960, en Dinamarca (1967), Alemania (1968), Holanda y Suecia (1969), y, en la década de 1970, en Luxemburgo y Noruega (1970), Bélgica (1971), Irlanda (1972), Austria, Italia y Reino Unido (1973). En España fue introducido más tarde, en 1986 (3).

Salvo en Estados Unidos, todos los países de la OCDE aplican ahora impuestos sobre el valor añadido que generan ingresos que a veces superan el 7 por 100 del PIB y, en algunos casos (Dinamarca, Islandia, Noruega), se acercan al 10 por 100 del PIB. Estos últimos países aplican los tipos impositivos nominales más elevados. En Europa, el tipo impositivo estándar del IVA tiende a estar en torno al 20 por 100. Unos pocos países (Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Islandia, Irlanda, Noruega y Suecia) tienen tipos más elevados. Otros países (Grecia, España, Suiza y Reino Unido) tienen tipos algo más bajos. El porcentaje más elevado que se está aplicando actualmente en los países de la OCDE es el 25 por 100 (Dinamarca, Noruega y Suecia). Muchos países aplican tipos reducidos a algunos productos básicos, creyendo que esto ayuda a las familias más pobres. Los expertos fiscales se han mostrado por lo general escépticos con respecto a estas medidas, y han sido partidarios de tipos únicos para el IVA. Desde un punto de vista administrativo, se considera preferible un IVA con un tipo único aplicado sobre la base más amplia posible.

El IVA ha dotado a los países de un poderoso instrumento para recaudar ingresos, pero también de un instrumento potencialmente muy bueno para aplicar una política de estabilización, un hecho que no ha suscitado mucha atención. A diferencia de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, que, por lo general, incluyen muchos rasgos que necesitarían ser evaluados a la hora de introducir cambios en la política fiscal, la recaudación del IVA puede variarse modificando un único elemento (su tipo). Además, la modificación puede tener un efecto inmediato sobre los ingresos, porque éstos no están sujetos a ningún retardo recaudatorio importante, como es el caso de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y los impuestos sobre sociedades (4). El efecto sobre los ingresos de un cambio en el tipo de IVA es así casi inmediato.

Otra característica favorable del IVA es que se presta con menos facilidad a la promoción de la «ingeniería social» por parte de los políticos aplicados a influir en la conducta de los ciudadanos (los gastos fiscales pueden ser más fácilmente promovidos a través de los impuestos sobre la renta). Sin embargo, la campaña llevada a cabo por el gobierno francés para reducir el tipo del IVA aplicado a restaurantes puede ser interpretada como un ejemplo de un gasto fiscal promovido a través del IVA. Lo mismo se puede decir del tipo cero sobre los alimentos por parte del Gobierno británico (5).

En los últimos años, debido a la eliminación de los controles aduaneros al comercio entre países pertenecientes a la Unión Europea, ha habido una creciente preocupación por el fraude fiscal relacionado con exportaciones ficticias. El creciente uso del comercio a través de Internet, combinado con el aumento del comercio de productos virtuales que no tienen un contenido físico, también ha propiciado la evasión de impuestos. Estas cuestiones han suscitado dudas acerca de una de las pretendidas virtudes del IVA; a saber, su ventaja de control cruzado de las declaraciones impositivas. Varios estudios en diversos países han tratado de calcular el fraude fiscal relacionado con el IVA (Ceriani, 2009). La creciente globalización de las economías mundiales y la caída de la cuota del PIB representada por la venta de grandes empresas industriales han contribuido a las dificultades encontradas en la aplicación de los impuestos sobre el valor añadido. No obstante, el IVA sigue siendo uno de los instrumentos importantes de los sistemas tributarios, y es probable que siga siéndolo.

Dirijamos ahora nuestra atención hacia el IRPF. Hubo un tiempo, especialmente en las décadas de 1950 y 1960, en que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en particular en su versión de impuesto progresivo, extensivo y global, era considerado como el más justo y el mejor de todos los impuestos. En aquella época, las encuestas realizadas a los contribuyentes en algunos países daban cuenta de la gran preferencia que mostraban los ciudadanos por este impuesto, mientras los expertos fiscales fomentaban su exhaustividad intentando incluir en su base todos los ingresos, incluyendo las ganancias de capital no realizadas. El impuesto sobre la renta podía ser tan equitativo como se desease mediante sus tipos progresivos; ofreciendo además la posibilidad de que los gobiernos (especialmente los de los países anglosajones) utilizasen los gastos fiscales como alternativa al gasto público elevado. En aquella época, apenas había estudios que hubieran cuantificado los

efectos de incentivo negativos que podían ser atribuidos a los tipos impositivos elevados. Además, la mayor parte de los ingresos recibidos por los ciudadanos provenían de fuentes nacionales y tenían un contenido físico. Así, eran, presumiblemente, fáciles de identificar y gravar. Fenómenos tales como la evasión de impuestos (tanto interior como exterior) y las actividades económicas sumergidas no habían atraído todavía la atención de economistas y políticos (6). Y, por último, los políticos y economistas conservadores no habían adquirido la influencia que tendrían en años posteriores.

Con el paso del tiempo, y arrancando en la década de 1970, las actitudes hacia los impuestos personales sobre la renta altamente progresivos comenzaron a cambiar y a hacerse cada vez más negativas. También el proceso en curso de la globalización comenzó a tener un impacto sobre los sistemas fiscales. Los economistas encontraban cada vez más pruebas de fraude fiscal y de actividades económicas sumergidas estimuladas por los elevados tipos impositivos (Tanzi, 1980a). Se empezaron a plantear preguntas sobre si los impuestos sobre la renta de las personas físicas existentes eran realmente los «más justos de todos los impuestos». Los grupos de presión (*lobbies*, etc.) y los políticos habían descubierto que el impuesto sobre la renta era una herramienta ideal para promover de manera permanente ciertas actividades preferidas mediante la aplicación de «gastos fiscales» en lugar de a través del gasto público, que necesitaba de autorización legislativa cada año. Se consideraba que los «gastos fiscales» mejoraban la igualdad y promovían algunos objetivos valiosos. Esto hizo que los impuestos sobre la renta se fueran volviendo cada vez más complejos y menos equitativos horizontalmente y, tal vez, verticalmente.

Los llamados estudios econométricos de «segunda generación» comenzaron a descubrir efectos desincentivadores relacionados con estos impuestos, efectos que habían sido pasados por alto en estudios anteriores. Estos desincentivos tenían que ver con la participación en el trabajo (especialmente para segundos perceptores dentro de unidades familiares), con el número de horas trabajadas, con la elección de actividades de riesgo, con la elección de actividades, con la propensión a ahorrar e invertir, con la elección de activos en los que invertir, etcétera (7).

La llamada «revolución del lado de la oferta», ese poderoso movimiento político e intelectual que se hizo popular con la elección del presidente Reagan y la primera ministra Thatcher, y la creciente influencia de algunos destacados economistas conservado-

res, como Milton Friedman, generaron conceptos económicos políticamente potentes, como la «curva de Laffer» y otros similares, que comenzaron a influir en la política fiscal de varios países. El presidente Reagan y la primera ministra Thatcher se opusieron fervientemente al elevado gasto público y a los impuestos altos, y especialmente a los impuestos sobre la renta progresivos. Al mismo tiempo, un número creciente de personas comenzó a recibir sus ingresos, o parte de los mismos, de fuentes extranjeras, como consecuencia de la aceleración del ritmo de la globalización. También fue la época en que las grandes empresas extendieron su alcance global. De hecho, las empresas multinacionales con alcance global se convirtieron en algo normal. Estos desarrollos complicaron la tarea de los administradores fiscales y despejaron el camino a la competencia fiscal internacional y a la evasión internacional de impuestos. En cierta medida, la base imponible que los países, y especialmente los países pequeños, podían tratar de gravar, comenzó a extenderse a la economía global.

La reforma fiscal norteamericana de 1986 se convirtió en un hito que, en poco tiempo, puso en marcha importantes cambios en los sistemas impositivos de muchos países. Redujo de manera extraordinaria el tipo impositivo marginal del IRPF en Estados Unidos del 50 al 28 por 100. Su objetivo también era ampliar la base imponible nacional eliminando incentivos y gastos fiscales, y ayudó a establecer una fuerte preferencia por los tipos impositivos bajos. Esta reforma tuvo un poderoso «efecto demostración» sobre otros países (Tanzi, 1987). Puso en marcha un proceso que, en pocos años, introduciría una pronunciada caída de los tipos impositivos en muchos países de la OCDE, y en otros.

El cuadro n.º 5 suministra información, para los años seleccionados, sobre los tipos impositivos marginales máximos del IRPF para el periodo 1975-2007. Si comparamos el año 1975 con 2007, es fácil ver las notables reducciones introducidas en estos tipos. En 1975 seguía habiendo muchos países con tipos iguales o superiores al 70 por 100. Dos países (Suecia y Reino Unido) seguían teniendo tipos superiores al 80 por 100. En la década de 1960 los tipos impositivos habían sido incluso superiores. En 2007 no había ningún país con un tipo impositivo superior al 60 por 100, y solamente siete países tenían tipos iguales o superiores al 50 por 100. Solamente Dinamarca, Bélgica, Holanda y Suecia tenían tipos superiores al 50 por 100. También se produjo una convergencia significativa en los tipos máximos. Pasando por alto los países de Europa del Este, la mayoría de países tenían tipos mar-

CUADRO N.º 5

**TIPOS IMPOSITIVOS MARGINALES MÁXIMOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
1975-2007: AÑOS SELECCIONADOS (PORCENTAJES)**

País	1975	1981	1986	1992	1996	2000	2007
Alemania	56	56	56	53	53	54	47,5
Australia	65	60	60	47	47	48	46,5
Austria	62	62	62	50	50	45	50
Bélgica	60	76,32	71,13	55	55	64	53,5
Canadá	47	62,78	34	29	29	46	46,4
Corea, República de	—	79,05	55	50	40	44	38,5
Dinamarca	40	70	39,6	68	65	60	59,7
España	62	65,6	66	53	56	48	43
Estados Unidos	70	69,13	50	31	39,6	47	41,4
Finlandia	51	51	51	39	39	55	50,5
Francia	60	60	61,35	56,5	—	5	47,8
Grecia	63	60	63	50	45	45	40
Holanda	71	72	72	60	60	60	52
Hungría	—	—	—	40	48	40	36
Irlanda	77	60	60	52	48	44	41
Islandia	—	—	—	33	—	45	35,7
Italia	72	72	62	51	51	46	44,9
Japón	75	93	70	50	50	50	50
Luxemburgo	57	58,43	57	50	50	47	38,9
México	—	55	55	35	35	40	28
Noruega	73	65,4	40	13	13,7	48	40
Nueva Zelanda	60	60	66	33	33	39	39
Polonia	—	—	—	40	45	40	40
Portugal	—	77,5	60	40	40	35	42
Reino Unido	83	60	60	40	40	40	40
República Checa	—	—	—	55	40	32	32
República Eslovaca	—	—	—	—	42	35	19
Suecia	87	85	80	20	30	55	56,5
Suiza	44	42	11,5	11,5	11,5	43	42,1
Turquía	68	—	50	50	55	36	35,6

Nota: Los tipos incluyen los impuestos sobre la renta sub-nacionales. Para comentarios específicos sobre los datos, deben verse las fuentes originales.

Fuente: 1975-1999: *World tax database*, Office of Tax Policy Research. Descargado de <http://www.wtdb.org/inex.html> el 16 de julio de 2002.

2000-2007: *OECD Tax Database*, tabla 1.4 <http://www.oecd.org/dataoecd/44/2/1942506.xls>.

ginales situados en el tramo del 40-50 por 100. Al mismo tiempo, en la mayoría de países se redujo de manera importante el número de tramos de renta de las escalas de gravamen.

Los países trataron de mantener los ingresos tributarios necesarios ampliando las bases imponibles, pero no siempre lo lograron. Las bases imponibles legales siguieron siendo más bajas que las bases teóricas, plenamente extensivas. Además, los requerimientos de ingresos para financiar las diferentes necesidades de gasto público en algunos países hicieron que muchos tipos siguieran siendo más altos de lo que los políticos hubieran deseado. Cuando los impuestos sobre la renta de las personas físicas se combinaban con las contribuciones a la seguridad social, las cuñas fiscales para la mayoría de trabajadores dependientes eran muy elevadas en muchos países (8).

El cuadro n.º 6 muestra las cuñas fiscales en 2007, para un trabajador con una renta media, en los países de la OCDE. Estas cuñas varían del 20 por 100 en México o el 30 por 100 en Corea hasta más del 60 por 100 en Bélgica, Hungría, Suecia y Austria. Los trabajadores con rentas superiores a la media tienen cuñas fiscales más altas. Estas cuñas indican la medida en que queda reducida por los impuestos la libertad de los trabajadores de gastar sus ingresos antes de impuestos.

En 2006, los ingresos tributarios procedentes de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, como porcentaje del PIB, variaron desde los niveles muy bajos en los países de Europa del Este al 24 por 100 de Dinamarca, 15,7 por 100 en Suecia o el 14,9 por 100 en Nueva Zelanda. Tales ratios eran superiores al 10 por 100 del PIB en otros países como Canadá, EE.UU., Australia, Bélgica, Finlandia, Islandia,

CUADRO N.º 6

CUÑAS FISCALES PARA UN TRABAJADOR MEDIO EN PAÍSES DE LA OCDE EN 2007 (PORCENTAJES)

País	Cuña fiscal
Alemania.....	55,7
Australia.....	35,4
Austria.....	60,1
Bélgica.....	66,4
Canadá.....	40,8
Corea.....	30,0
Dinamarca.....	49,2
España.....	48,2
Estados Unidos.....	43,3
Finlandia.....	55,1
Francia.....	51,2
Grecia.....	53,4
Holanda.....	50,2
Hungría.....	64,8
Irlanda.....	33,2
Islandia.....	37,6
Italia.....	53,6
Japón.....	34,1
Luxemburgo.....	54,3
México.....	20,9
Noruega.....	51,1
Nueva Zelanda.....	33,0
Polonia.....	45,2
Portugal.....	47,1
Reino Unido.....	40,6
República Checa.....	51,4
República Eslovaca.....	44,4
Suecia.....	63,4
Suiza.....	36,0
Turquía.....	44,5

Fuente: OCDE, *Taxation of wage income*, 2007, París.

Italia, Suiza y el Reino Unido. La media de la OCDE era del 9,2 por 100 del PIB. Para España era del 6,9 por 100. Algunos de los países con las ratios del IRPF respecto al PIB más altas, como Australia, Nueva Zelanda y Dinamarca, no tienen contribuciones a la seguridad social porque financian las pensiones públicas básicas con ingresos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas o de la imposición general, en vez de con cotizaciones sociales. Por esta razón, las cuñas fiscales de estos países no son tan altas como las de otros. De hecho, para Australia y Nueva Zelanda son más bajas

Como se ha mencionado anteriormente, cuadros como el n.º 5 proporcionan información útil, pero pueden seguir ocultando algunas diferencias importantes o algunos desarrollos significativos que se pueden estar produciendo bajo la superficie visible. Un primer aspecto a mencionar es que el mis-

mo tipo impositivo marginal puede ser más o menos perjudicial para los incentivos de los individuos, y más o menos generador de ingresos tributarios, dependiendo del umbral de renta a partir del que sea aplicado. El cuadro n.º 7 suministra alguna información relacionada con este aspecto. Muestra que, aunque los tipos impositivos marginales máximos que se aplicaban a empleados con un salario medio variaban de manera importante según los países (del 28 por 100 en México al 56,5 por 100 en Suecia), el nivel de ingresos a partir del cual se aplicaban también variaba de manera importante (del 30 por 100 de un salario medio en Islandia al 870 por 100 de un salario medio en EE.UU.). Naturalmente, dado el tipo marginal máximo, cuanto más alto sea el umbral al que se aplica, menos perjudicial será para los incentivos. Este aspecto, aunque tal vez resulte evidente, no parece haber atraído la atención que merece por parte de los expertos. Debe haber cierto nivel de ingresos al que los incentivos son especialmente sensibles al tipo impositivo (9). Este nivel, y no el tipo impositivo marginal *per se*, independientemente del nivel de renta al que se aplica, debe ser el foco de atención para los analistas fiscales (10). El cuadro n.º 7 indica que Estados Unidos, Alemania, Japón, Grecia, Italia y Suiza tienen los umbrales más altos, mientras que Islandia, Luxemburgo, Bélgica y Dinamarca tienen los más bajos. Hay que reconocer que los incrementos en los umbrales pueden tener esencialmente el mismo impacto sobre los incentivos de muchos individuos que las reducciones en los tipos impositivos marginales máximos. Lamentablemente, no existe información fácilmente accesible sobre lo que ha ocurrido con los niveles de los umbrales a lo largo de los años.

Otros tres desarrollos relacionados con el impuesto sobre la renta de las personas físicas merecen algo de atención, aunque no podamos debatirlos en profundidad. Estos desarrollos suponen importantes rupturas con la forma de pensar que prevalecía en el pasado. Son los siguientes:

a) El abandono gradual del intento de introducir impuestos sobre la renta progresivos y extensivos. A lo largo de los años, se ha producido un movimiento gradual hacia los impuestos sobre la renta cedulares que habían sido comunes en Europa continental en la primera parte del siglo pasado. Este movimiento se ha visto en parte forzado por la globalización y la competencia fiscal.

b) La introducción de los impuestos duales sobre la renta por los países nórdicos, en primer lugar, y posteriormente por otros países, incluyendo España.

CUADRO N.º 7

TIPOS IMPOSITIVOS MARGINALES MÁXIMOS Y NIVELES DE RENTA A PARTIR DE LOS CUALES SE APLICAN EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 2007

Países	Tipo marginal máximo (Porcentaje)	Umbral (Múltiplo de salario medio)
Alemania.....	47,5	5,9
Australia.....	46,5	2,6
Austria.....	50	1,9
Bélgica.....	53,5	1
Canadá.....	46,4	2,9
Corea.....	38,5	3,2
Dinamarca.....	59,7	1
España.....	43	2,6
Estados Unidos.....	41,4	8,7
Finlandia.....	50,5	1,9
Francia.....	47,8	2,8
Grecia.....	40	3,7
Holanda.....	51	1,3
Hungría.....	36	0,8
Irlanda.....	41	1,1
Islandia.....	35,7	0,3
Italia.....	44,9	3,5
Japón.....	50	4,5
Luxemburgo.....	38,9	0,9
México.....	28	1,4
Noruega.....	40	1,5
Nueva Zelanda.....	39	1,3
Polonia.....	40	3,3
Portugal.....	42	14,4
Reino Unido.....	40	1,2
República Checa.....	32	1,5
República Eslovaca.....	19	0,5
Suecia.....	56,5	1,4
Suiza.....	42,1	3,5
Turquía.....	35,6	3

Nota: El tipo considerado se refiere a empleados.

Fuente: OCDE, *Taxation of Wage Income*, 2007, París.

c) La creciente popularidad de los impuestos lineales y su introducción en una serie de países.

La creciente tendencia hacia un enfoque cedular de la imposición sobre la renta resulta evidente a partir de diversos cambios introducidos en el sistema impositivo en los últimos años. Por ejemplo, ha habido poco interés por gravar las ganancias de capital no realizadas, mientras que esta cuestión monopolizó la atención de muchos expertos fiscales en la década de 1960. Adicionalmente, algunos países gravan ahora las ganancias de capital realizadas a tipos diferentes, y a menudo más favorables que los de las rentas del trabajo; los dividendos son a menudo gravados también de forma diferente. Los impuestos duales sobre la renta son conceptualmente coherentes con un enfoque cedular.

Los impuestos duales sobre la renta aplican tipos impositivos fijos más bajos sobre las rentas del capital, mientras que mantienen tipos más altos y progresivos sobre las rentas del trabajo. Los impuestos duales han sido introducidos para simplificar la administración fiscal y reducir los incentivos para la fuga del capital hacia los paraísos fiscales y los países de baja tributación. Estos incentivos son particularmente fuertes cuando las rentas del capital se gravan al tipo marginal máximo en un impuesto sobre la renta extensivo (Sorensen, 1994; Boadway, 2005). El supuesto que subyace al impuesto dual sobre la renta ha sido que la mano de obra es menos móvil a escala internacional, de manera que los tipos impositivos altos y progresivos sobre las rentas del trabajo no fomentan la emigración de los trabajadores, especialmente cuando los impuestos elevados se utilizan para pagar los servicios sociales buenos y gratuitos que aquéllos reciben (11). Es preciso añadir que especialmente los estados del bienestar nórdicos podían simplificar con más facilidad sus sistemas impositivos porque tenían menos necesidad de utilizar gastos fiscales para proveer salud, educación, vivienda, etc., ya que tales servicios eran proporcionados por el Estado de manera gratuita o estaban fuertemente subvencionados. Por lo tanto, el impuesto dual sobre la renta, con retención en origen para las rentas del capital y con pocos «gastos fiscales» para las rentas del trabajo, podría resultar administrativamente sencillo. Evidentemente, las personas altamente especializadas que pueden ganar elevados ingresos en todo el mundo, y que probablemente se benefician menos de los servicios públicos, pueden seguir teniendo incentivos para emigrar. A medida que el mundo se vuelve más globalizado, esta cuestión se va haciendo más problemática (Tanzi, 1995).

Los impuestos lineales pueden ser considerados hijos de la revolución del lado de la oferta (12). Suele tratarse de impuestos lineales que mantienen una exención personal nominalmente fija (por ejemplo, un primer tramo a tipo cero) y gravan los ingresos por encima de la exención a un tipo único, dotándoles de cierta progresividad. Dada la necesidad de ingresos tributarios, cuanto más alto sea el nivel de la exención más alto tendrá que ser el tipo impositivo (13). Estos impuestos se basan en una filosofía conservadora que asume que un tipo impositivo uniforme, y presumiblemente bajo, reduce la presión de los *lobbies* y grupos de interés especial para que se les apliquen tratamientos fiscales preferentes. Se afirma que esto hace posible simplificar el sistema tributario, haciendo al mismo tiempo que sea más eficiente y favorezca el crecimiento (ver, por ejemplo, Slay, 2009). Sin embargo, reivindicar la sim-

plicidad no tiene nada que ver con el hecho de que un sistema de impuesto sobre la renta tenga uno o más tipos impositivos, sino con si la base imponible puede ser integral. La mayoría de las complicaciones se producen con la identificación de la base imponible, y no con el número de tipos. Incluso con un único tipo, cuanto más alta sea la exención personal y más grandes sean las necesidades de ingresos de un país, más alto tendrá que ser el tipo impositivo y más presión habrá para que se apliquen tratamientos fiscales especiales. Igualmente, un único tipo impositivo que sea relativamente alto y se aplique a partir de un nivel de ingresos relativamente bajo puede crear fuertes efectos desincentivadores. Esto podría ocurrir en relación con el nivel de ingresos para el que los efectos desincentivadores sean los más sensibles al tipo impositivo.

Ahora hay 24 países en el mundo que han introducido impuestos lineales. Entre los países de la OCDE se incluyen Islandia, Turquía y Eslovaquia. Dadas las futuras necesidades de ingresos en la mayoría de países de la OCDE, y las crecientes preocupaciones sobre la pobreza y la distribución de la renta en muchos de ellos, no es probable que los impuestos lineales se conviertan en un rasgo común entre los países de la OCDE. Rusia, un país que no pertenece a la OCDE, junto a Turquía, son los dos únicos grandes países que han introducido un impuesto lineal.

El Impuesto sobre Sociedades (IS) es el siguiente impuesto que trataremos brevemente. A pesar de su contribución relativamente modesta a los ingresos, este impuesto recibe ahora más atención que cualquier otro. Se ha afirmado en diversos trabajos teóricos que está destinado a «desaparecer» a causa de la competencia fiscal global. También se han escrito otros artículos teóricos sobre su supuesto fuerte impacto negativo sobre el crecimiento económico. Algunos economistas y grupos de presión empresarial lo consideran el impuesto más perjudicial. A lo largo del tiempo, otros economistas han cuestionado la razón de su existencia. Si se pudiera gravar plenamente a los propietarios de las sociedades por los beneficios societarios, las razones para aplicar el IS desaparecerían en gran medida. Sin embargo, esta imputación de beneficios a los contribuyentes individuales es muy difícil cuando muchos de los propietarios son extranjeros. No trataremos aquí estas cuestiones teóricas, sino que mencionaremos solamente algunas cuestiones relacionadas con el uso de los impuestos sobre sociedades en los países de la OCDE.

Comencemos por los tipos impositivos. En 2008, los tipos impositivos del IS para los países de la OCDE

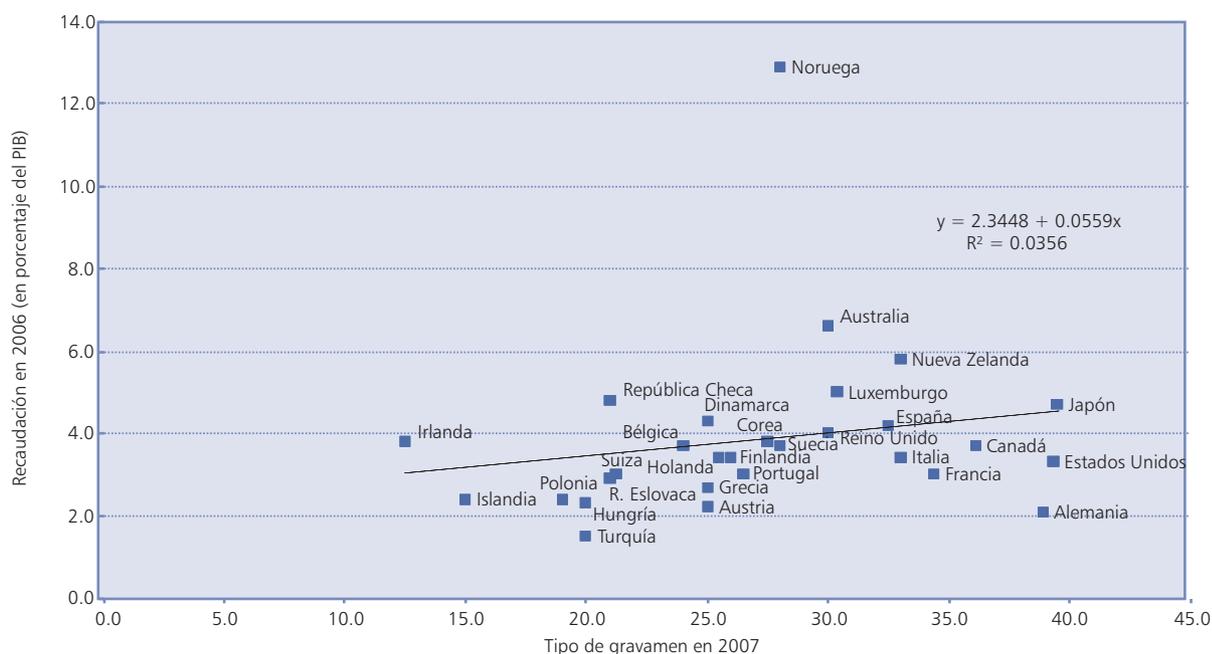
variaban desde un tipo bajo del 12,50 por 100, en Irlanda, a tipos máximos en torno al 39 por 100 en Japón y Estados Unidos. Estos tipos incluyen los impuestos recaudados por gobiernos subnacionales. Los países más grandes tienen tipos más altos y los países más pequeños tienen tipos más bajos. Esto es coherente con las conclusiones de la teoría económica (14). Diez países tenían tipos del 30 por 100 o más altos. Seis países tenían tipos del 20 por 100 o más bajos. Estos últimos son todos países pequeños en términos de renta, aunque no en términos de población, ya que entre ellos se encuentran Turquía y Polonia. Los tipos impositivos son una prueba de competencia fiscal. Los tipos muy bajos de Irlanda (12,50 por 100) y, en menor medida, de Islandia (15 por 100) han suscitado mucha atención. Diversos estudios han demostrado que beneficios obtenidos fuera de ellos son a menudo asignados a estos países, en los que son gravados a tipos más bajos.

Desde la década de 1980, los tipos impositivos del IS han caído considerablemente. La tendencia continuó en 2008, cuando varios países redujeron el tipo del IS de manera importante (Alemania en 8,7; Italia en 5,5, y Canadá, España, Reino Unido y la República Checa en 2-3 puntos). Sin embargo, los recortes significativos en los tipos impositivos a lo largo del tiempo no han tenido como resultado reducciones en los ingresos tributarios procedentes de estos impuestos. Para la OCDE como grupo, los ingresos tributarios procedentes del IS han crecido de manera continua desde mediados de la década de 1960. En 2006, el último año para el que disponemos de datos, los impuestos sobre sociedades generaron casi el 4 por 100 del PIB en los países de la OCDE. La escala iba del 1,5 por 100 del PIB en Turquía al 12,4 por 100 en Noruega; en este caso, debido a los impuestos sobre beneficios procedentes de los elevados precios del petróleo. Sin contar Noruega, los mayores ingresos fueron obtenidos por Australia (6,6 por 100), Nueva Zelanda (5,8), Luxemburgo (5), y República Checa, Dinamarca, España y Reino Unido (4 por 100 o más).

Existe relativamente poca correlación en los países de la OCDE entre los ingresos tributarios, como porcentaje del PIB, y los tipos impositivos (ver gráfico 1). Se ha sostenido que en los países de la OCDE el tipo impositivo para el IS que maximiza los ingresos es el 33 por 100 (Clausing, 2007). Si esta estimación es correcta, ello implica que la mayoría de países de la OCDE podría incrementar sus ingresos aumentando el tipo hasta el 33 por 100 aproximadamente. Sin embargo, otro estudio ha puesto de manifiesto que, mientras en la década de 1980

GRÁFICO 1

TIPOS IMPOSITIVOS Y RATIOS IMPOSITIVAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN LOS PAÍSES DE LA OCDE (Porcentajes)



el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades que maximizaba los ingresos era el 34 por 100, ha bajado ahora al 26 por 100 (Brill y Hasset, 2007). Por lo tanto, Estados Unidos y Japón, en particular, deberían reducir el tipo de gravamen para obtener más ingresos, según este estudio.

IV. ENTORPECIENDO LA MAQUINARIA DE LOS SISTEMAS FISCALES

Varios de los cambios introducidos a lo largo de los años en los sistemas impositivos de los países de la OCDE se han producido en lo que muchos expertos fiscales considerarían la dirección correcta. Por ejemplo, la sustitución de muchos impuestos sobre el consumo específicos y sobre el volumen de ventas (en cascada) por impuestos sobre el valor añadido no en cascada fue probablemente un paso importante en la dirección correcta, porque el IVA distorsiona menos los precios de los bienes. La mayor dependencia del IVA, en lugar de los impuestos sobre la renta, fue también probablemente un paso en la dirección correcta, al menos en términos de eficiencia asignativa, ya que el IVA no

grava el ahorro. Lo mismo puede decirse de la bajada de los tipos impositivos, tanto para los contribuyentes societarios como individuales, porque esto reduce los costes en términos de bienestar de los impuestos sobre la renta. La reducción del número de tipos impositivos en los sistemas de imposición sobre la renta de las personas físicas de los países también fue, probablemente, un cambio en la dirección correcta, aunque se puede ser escéptico con respecto a que menos tipos se traduzcan automáticamente en sistemas impositivos más sencillos. La introducción en algunos países del impuesto dual sobre la renta, y el reconocimiento de que en el mundo de hoy ya no es posible (o deseable) aspirar a «un impuesto sobre la renta de las personas físicas global, extensivo y progresivo», han sido considerados también desarrollos positivos. Por último, el hecho de que la inflación haya bajado de manera significativa en la mayoría de países de la OCDE ha eliminado un problema que era considerado grave en el pasado: la forma en la que la inflación distorsiona los sistemas fiscales (Tanzi, 1980a). En general, al menos en un sentido superficial, se ha producido una convergencia entre países tanto en lo que respecta a estructuras fiscales como a niveles impositivos.

Aunque muchos de los cambios en los sistemas impositivos introducidos en las dos últimas décadas se han desarrollado en una dirección claramente deseable, han aparecido otros problemas que han complicado las cosas. Mencionaré alguno de estos problemas y me centraré a continuación en un par de ellos, a saber, la competencia fiscal y, especialmente, la creciente complejidad fiscal.

Un primer problema a mencionar es que la tendencia hacia la descentralización y el federalismo fiscal que ha caracterizado a muchos países de la OCDE en las últimas dos décadas (Bélgica, Italia, España, México y otros) está y seguirá teniendo consecuencias en los sistemas impositivos. Cuando los gobiernos subcentrales adquieren control político sobre algunas decisiones fiscales, o sobre las participaciones de algunos impuestos en la economía, los gobiernos nacionales pierden inevitablemente algunos de los grados de libertad en asuntos fiscales que tenían antes, como ha sucedido en India, Argentina, Brasil y otros países, lo cual puede tener consecuencias negativas para el sistema impositivo. El federalismo fiscal también puede crear competencia fiscal entre gobiernos subnacionales, lo cual conduce hacia potenciales problemas. Esto ha ocurrido en varios países, tanto dentro como fuera de la OCDE (15).

Otro problema es el del creciente solapamiento de las bases imponibles «nacionales» con la base imponible global. La base imponible global se ha convertido en una especie de «patrimonio común» que puede ser explotado especialmente por los países pequeños. Esto lleva a intentos de algunos países de exportar impuestos atrayendo capital extranjero, consumidores extranjeros e individuos extranjeros con un alto nivel de ingresos, incluidos los pensionistas. Esta competencia fiscal está especialmente dirigida a bases imponibles móviles. Se puede aplicar reduciendo los tipos impositivos tanto sobre las rentas del capital (pero también sobre la del trabajo) como sobre el consumo de productos de precio elevado. También se puede aplicar a través de la erosión de la base imponible, especialmente para las rentas de las sociedades. Esta erosión explica en parte las grandes diferencias que existen entre los tipos del Impuesto sobre Sociedades y la proporción de éste en el PIB en algunos países. Para el IS, la competencia fiscal está teniendo lugar actualmente a través de la erosión de las bases, así como a través de la reducción de los tipos. La erosión de las bases es menos visible, y por ello llama menos la atención. Sin embargo, incrementa de manera importante, especialmente para las pequeñas empresas, el coste de cumplimiento cuando operan en diferentes

países. Piénsese en una pequeña empresa operando en muchos países y que debe afrontar la complejidad del sistema impositivo de cada país. Las grandes multinacionales tienen departamentos contables preparados para hacer frente a los diferentes sistemas impositivos. Las pequeñas empresas no pueden permitirse ese lujo. Debería ser posible abordar esta clase de competencia fiscal a través de los acuerdos internacionales. La definición de la base imponible para el beneficio empresarial debería ser una cuestión puramente técnica. Por lo tanto, sería ventajoso, y tal vez posible, especialmente para los países pertenecientes a la Unión Europea o a la OCDE, ponerse de acuerdo sobre la definición de la base imponible del IS. Luego, si los países desean competir, lo pueden hacer de manera más transparente a través del tipo impositivo (16).

Existen desde luego diferentes matices en la competencia fiscal. Desde la transparente, realizada a través del nivel de los tipos impositivos, a la menos transparente mediante la manipulación de las bases imponibles, y mediante la competencia desleal efectuada a través de leyes de secreto bancario y otras herramientas utilizadas por los paraísos fiscales y por los centros *off-shore*. Este último tipo de competencia fiscal ha abierto el camino a una importante elusión de impuestos transnacional y al fraude fiscal global, estimados ahora en cientos de miles de millones de euros o dólares.

La evasión de impuestos y la elusión fiscal se están convirtiendo en fenómenos cada vez más globales, mientras que en el pasado consistían en fenómenos fundamentalmente de ámbito nacional. Suelen estar relacionados con el secreto bancario y con tratamientos regulatorios especiales para las empresas extranjeras. En una reciente declaración, el presidente Obama observó que ¡18.857 empresas norteamericanas (*sic*) habían declarado estar supuestamente alojadas en un único edificio de las Islas Caimán! Todas habían declarado la misma dirección. ¡Debe de ser un edificio muy grande! *Bloomberg News* (4 de mayo de 2009) y *The Financial Times* (5 de mayo de 2009) informaron de que en 2003 un tercio de los beneficios extranjeros de corporaciones estadounidenses procedían solamente de tres pequeños países: Bermudas, Holanda e Irlanda. También se informó de que las compañías norteamericanas pagaron un tipo impositivo efectivo de sólo el 2,3 por 100 sobre los 700.000 millones de dólares obtenidos en ganancias extranjeras en 2004. Este 2,3 por 100 debe compararse con el casi 40 por 100 del tipo impositivo legal del Impuesto sobre Sociedades de Estados Unidos.

Un problema enorme para los sistemas impositivos en un mundo globalizado es que ahora es posible que las empresas multinacionales obtengan sus beneficios en un país, pero, a través de varias estrategias contables o, en algunos casos, simplemente «marcando una casilla», pueden asignar los beneficios a otro país en el que los tipos impositivos son muy bajos o nulos, o donde es posible ocultar la identidad de los auténticos perceptores de los beneficios.

Como sostuvo el autor de este trabajo hace más de dos décadas, es hora de reconsiderar algunas de las reglas que han guiado los acuerdos fiscales en los últimos años (Tanzi, 1995). La dependencia del principio de residencia, sin un intercambio efectivo de información, puede conducir a una elusión fiscal de grandes proporciones. Es probable que en el futuro se avance hacia acuerdos que dependan de la tributación basada en la fuente y/o en un intercambio más completo de información. Esto requerirá, sin embargo, que las instituciones como la Unión Europea, la OCDE, las Naciones Unidas y otros organismos puedan obligar a los países reticentes a comportarse de una manera responsable en un mundo más globalizado. A ello ayudaría la existencia de una Organización Fiscal Mundial capaz de controlar los desarrollos fiscales y facilitar acuerdos internacionales (Tanzi, 1999, 2008).

Un último problema a mencionar y que, en opinión del autor de este trabajo, es importante, y va en aumento, es la complejidad fiscal. Como se mencionó anteriormente, los economistas tienden a centrarse en las estructuras generales de los sistemas fiscales mientras muchos microcambios en dichos sistemas están siendo favorecidos por grupos de interés y llevados a la práctica por abogados fiscales. Muchos de estos cambios son tan pequeños y aparentemente tan insignificantes que, a menudo, no llaman la atención de los ciudadanos y ni siquiera de los economistas. Con los años, estos cambios pueden tener el efecto acumulativo de las termitas. Debilitan la estructura, incrementan la complejidad de los sistemas y el coste de cumplimiento, y reducen la eficiencia y la equidad de los sistemas impositivos. Esta cuestión se trata brevemente en el siguiente apartado.

V. LA CRECIENTE COMPLEJIDAD DE LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS

La complejidad de los sistemas impositivos tiene diferentes orígenes y consecuencias. Como ha seña-

lado Gary Becker, Premio Nobel de Economía: «Las complicaciones de la legislación tributaria son un excelente ejemplo del conflicto que surge a veces entre lo que es racional a escala individual y lo que es racional para la sociedad en su conjunto. Cada grupo de interés presiona para favorecer los intereses de sus miembros, aunque ello vaya usualmente en contra de los intereses de los demás. Cuando muchos grupos logran favorecer sus intereses, los perdedores suelen superar enormemente a los ganadores, ya que cada grupo gana a partir de lo que hace, pero pierde por lo que les hacen a ellos cientos de otros poderosos grupos de interés» (Becker, 2006).

Para decirlo con otras palabras, la sencillez en la tributación es un bien público puro y, como la mayoría de los bienes públicos, no tiene un grupo específico que lo promueva. Al mismo tiempo, existen muchos grupos fuertes que promueven disposiciones (incentivos fiscales, gastos fiscales, etcétera) que les benefician, pero crean complejidad. Estas disposiciones siempre se justifican sobre la base de promover la equidad, la eficiencia y otros objetivos igualmente válidos. La labor de estos grupos de presión se ve ayudada por la existencia de información asimétrica respecto a los cambios fiscales específicos por los que se aboga. Quienes luchan por ellos conocen su contenido mucho mejor que los legisladores generales que deben aprobarlos (17). Los cambios suelen ser impulsados por miembros específicos del Parlamento o, a veces, por ministros concretos, que están respondiendo a las presiones de intereses personales detrás de los cambios.

El argumento anterior implica que existe un proceso acumulativo que, con el paso del tiempo, aporta una creciente complejidad al sistema impositivo, a menos que sea detenido por medidas gubernamentales específicas. Los intentos de detenerlo, sin embargo, no parece que vayan a tener éxito debido a las dificultades encontradas, el tiempo y el esfuerzo requeridos y la ausencia de una recompensa política para el gobierno que lo intente. Reagan lo intentó en 1986 y falló. En pocos años, la simplificación de la reforma de 1986 fue borrada. La administración Bush se rindió incluso antes de intentarlo en 2005 (Advisory Panel on Federal Tax Reform, 2005). Los gobiernos de algunos países, incluyendo Australia y Francia, expresaron la intención de simplificar sus sistemas tributarios aunque no llegaron demasiado lejos. (Para Australia, ver McKerchar, 2007, y Krever, 2003).

Con respecto a Estados Unidos, existen algunos datos suministrados por Tax Foundation, Tax Analysts, Urban Institute, Cato Institute y otras instituciones

que aportan alguna información sobre la complejidad fiscal. Un informe de la Tax Foundation, por ejemplo, dice que:

En 2005, los individuos, empresas y [organizaciones] sin ánimo de lucro gastarán unos 6.000 millones de horas para cumplir el código tributario federal, con unos costes de cumplimiento estimados de más de 265.100 millones de dólares [o el 22 por 100 aproximadamente del impuesto sobre la renta recaudado].

El informe estima que el 56 por 100 del total de costes de cumplimiento corren a cargo de las empresas, y el resto, de personas individuales. También calcula que dichos costes son regresivos. Ascenden al 5,9 por 100 de la renta para los contribuyentes con unos ingresos brutos ajustados inferiores a 20.000 dólares y al 0,5 por 100 de la renta de aquéllos con unos ingresos superiores a los 200.000 dólares. Por lo tanto, la complejidad se convierte en un impuesto regresivo.

La complejidad del sistema impositivo afecta al crecimiento de la economía debido a los costes indirectos y a los costes de oportunidad. Los costes indirectos se componen de: a) planificación fiscal; b) auditorías y litigios fiscales, y c) cumplimiento tributario. Los costes de oportunidad se componen fundamentalmente del tiempo y el esfuerzo dedicados a los asuntos fiscales. El informe indica que la complejidad es causada fundamentalmente por la dificultad de definir los ingresos y de determinar a quién asignar ingresos y gastos.

Edwards (2006), del Cato Institute, ha calculado el número de páginas de la normativa fiscal federal del impuesto sobre la renta estadounidense entre 1913, cuando se introdujo el impuesto sobre la renta, y 2006. En 1913 tenía 400 páginas. Aumentaron a 504 en 1939. En 1945 había 8.200, y en 1984 había 26.300. En 2006 habían aumentado a 66.498. El informe especial de la Tax Foundation ha calculado que el número de palabras del código tributario norteamericano y de las regulaciones de la Administración tributaria estadounidense entre 1955 y 2005 pasaron de 718.000 a 7,1 millones. El incremento se debió, una vez más, a las dificultades para definir la base imponible.

El problema de la creciente complejidad no es, evidentemente, sólo un problema norteamericano, ya que afecta a la mayoría de países. A continuación se recogen unos cuantos comentarios sobre otros países para dar una idea de cómo es visto el problema en otros lugares.

En Gran Bretaña, la inestabilidad, «la ineficiencia y la ausencia de coherencia fiscal caracterizan el sistema impositivo» (Steinmo, 1993: 48). «Nadie diseñaría un sistema semejante a propósito, y nadie lo hizo. Sólo se puede ofrecer como justificación una explicación histórica de cómo sucedió. No se trata de una justificación, sino de una prueba de cómo decisiones racionales aparentemente individuales pueden tener efectos absurdos en su conjunto» (Kay y King, 1978: 1). Ésta es esencialmente la observación formulada por Gary Becker. El código tributario de Nueva Zelanda, según un informe realizado para el Gobierno en 2001, inspira «indignación, frustración, confusión, alienación» (*The Economist*, 16 de abril de 2005: 59). Hace unos años, el presidente de Italia, Eugenio Scalfaro, afirmó públicamente que la declaración del impuesto sobre la renta que los contribuyentes italianos se veían obligados a cumplimentar sólo podía haber sido diseñada por «lunáticos». Se dice que los italianos se aprovechan de amnistías fiscales cuando pueden, y no siempre porque hayan evadido impuestos, sino porque nunca están seguros de si han logrado cumplir todas las complejas reglas y requisitos de las leyes italianas. Pagando una multa por una infracción que pueden no haber cometido, eliminan el riesgo y las preocupaciones de ser objeto de una inspección y multados en el futuro.

VI. CONCLUSIONES

Este trabajo general ha abordado diversos desarrollos de los sistemas impositivos de los países de la OCDE en las últimas décadas. En él se ha mostrado el notorio crecimiento de los niveles impositivos a lo largo de cinco décadas, los principales cambios en las estructuras fiscales, el proceso de convergencia gradual de las estructuras fiscales de los países, la creciente competencia fiscal, asociada a la globalización, y otros desarrollos significativos. En el estudio se ha resaltado que el parecido superficial de los desarrollos puede ocultar microcambios no iguales para todos los países de la OCDE. El trabajo finaliza llamando la atención sobre un desarrollo perturbador que podría tener consecuencias nocivas en el futuro: la creciente complejidad de los sistemas impositivos. Esta complejidad tiene el efecto de un impuesto regresivo y oculto. Con el tiempo, puede hacer que los sistemas sean menos eficientes y menos justos. En opinión del autor de este trabajo, éste es un aspecto que merece una atención urgente por parte de los expertos fiscales y de los economistas.

NOTAS

(*) Ponencia escrita para su presentación en la conferencia sobre *Tax Systems: Whence and Whither (Recent evolution, current problems and future challenges)*, patrocinada por FUNCAS y UNICAJA, Málaga (España) 9-11 de septiembre de 2009. Deseo dar las gracias al programa fiscal de la OCDE por el suministro de información.

(1) Ver *Revenue Statistics, 1965-2007* (OCDE: París 2008: 49-52).

(2) Keynes estaba de acuerdo con la idea del «25 por 100 del PIB como la proporción máxima de impuestos tolerable» (ver CLARK, 1964: 21).

(3) El concepto de IVA ha sido también exportado a África y América Latina en la década de 1960.

(4) En la mayoría de países donde se aplican sistemas de retenciones a cuenta de impuestos, son requeridos a ingresar las retenciones efectuadas a las autoridades tributarias en un corto período de tiempo, normalmente de 30 a 60 días.

(5) Ahora hay varios buenos tratamientos del IVA (EBRILL *et al.*, 2001, y SCHENK y OLDMAN, 2007; BIRD y GENDRON, 2007).

(6) El autor de este trabajo ha quedado siempre sorprendido por el hecho de que los principales textos de Hacienda pública o de imposición de la época no incluyeran la evasión fiscal en sus índices.

(7) Un primer intento de determinar el impacto (negativo) del impuesto sobre la renta sobre el crecimiento económico en los países industriales puede verse en TANZI (1969).

(8) La cuña fiscal es la diferencia entre el coste de la mano de obra para los empresarios y las rentas del trabajo netas que reciben los trabajadores.

(9) Se puede argumentar que a niveles muy altos los ingresos casi se transforman en rentas económicas, porque el individuo que recibe esos ingresos seguiría sin duda realizando sus actividades con la misma intensidad aunque estuvieran sometidos a tipos impositivos más altos. Esto puede no aplicarse a los niveles de renta más bajos. Es dudoso que un jugador de tenis de primera o un cantante de ópera o el director de una gran empresa reduzcan sus esfuerzos si se elevan estos tipos impositivos marginales. Los tipos impositivos marginales pueden ser más importantes para los individuos en su transición hacia posiciones retribuidas con elevados ingresos que para individuos que ya han alcanzado tales posiciones. Así, el nivel al que el tipo impositivo marginal se hace efectivo es muy importante.

(10) También puede argumentarse que cuando las rentas se hacen muy elevadas contienen un elemento de renta económica, porque quienes las reciben no cambiarían su profesión o esfuerzo si parte de la renta se gravara adicionalmente.

(11) Sin embargo, el impuesto dual sobre la renta no impide la migración de la mano de obra hacia actividades económicas sumergidas.

(12) Ver HALL y RABUSHKA (1985) para la propuesta original.

(13) Esto puede hacer que el paso de la renta no gravada a la renta gravada sea bastante pronunciado, fomentando, al menos potencialmente, la evasión fiscal.

(14) Los países pequeños pueden ganar más de lo que pierden en ingresos debido a los tipos bajos, atrayendo capital extranjero hacia ellos con esos tipos.

(15) Para un breve repaso de la experiencia americana, puede consultarse el capítulo 3 de TANZI (1995).

(16) Podría argumentarse que la base imponible puede no ser la misma en diferentes países. Por ejemplo, las deducciones por amortizaciones pueden reflejar las condiciones climáticas.

(17) Existen muchas pruebas de que muchos de los que votan no leen siquiera los proyectos de ley que están votando a menos que posean un interés específico para ellos. A veces, los cambios están ocultos en proyectos de ley que puede parecer que tienen poca repercusión para la imposición.

BIBLIOGRAFÍA

ADVISORY PANEL ON FEDERAL TAX REFORM (USA) (2005), «Simple, fair and pro-growth: proposals to fix America's Tax System», Washington: GPO.

BECKER, Gary (2006), «Tax complexity and the cost of compliance», *The Becker-Posner Blog*, 16 de abril.

BIRD, Richard y GENDRON, Pierre (2007), *The VAT in Developing and Transitional countries*, Cambridge, Cambridge University Press.

BRILL, Alex, y Kevin A. HASSETT (2007), «Revenue-maximizing corporate income taxes: The Laffer curve in OCDE countries», *AEI Working Paper #137*, julio.

BOADWAY, Robin (2005), «Income tax reform in a globalized world. The case for a dual income tax», en *Journal of Asian Economics*, 16: 910-927.

CERIANI, Vieri (2009), «Comments on methodologies for measuring the VAT gap», mimeo, Roma, 9 de febrero.

CLARK, Colin (1964), *Taxmanship: Principles and proposals for the reform of taxation*, *Hobart paper 26*, Londres, Institute of Economic Affairs.

CLAUSING, Kimberly A. (2007), «Corporate tax revenue in OCDE countries», *International Tax and Public Finance*, 14: 115-133.

CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE (United States) (2005), *Corporate Income Tax Rules*, noviembre.

EBRILL, Liam; Michael KEEN; Jean Paul BODIN, y Victoria SUMMERS (2001), *The Modern VAT*, IMF.

EDWARDS, Chris (2006), «Income tax rife with complexity and inefficiency» en *Tax and Budget, Bulletin of the Cato Institute*, n.º 3, abril, Washington, D.C.

HALL Robert, y Alvin RABUSHKA (1985), *The Flat Tax*, Stanford, Hoover Institution Press.

HODGE Scott A.; J. Scott MOODY, y Wendy P. WARCHOLIK (2006), «The rising cost of complying with the Federal Income Tax», *Tax Foundation Special Report n.º 138*, enero.

KAY, J.A., y M.A. KING (1978), *The British Tax System*, Oxford University Press.

KREVER, R. (2003), «Taming complexity in Australian income tax», *The Sydney Law Review*, vol. 25: 67-505.

MCKERCHAR, Margaret (2007), «Tax complexity and its impact on tax compliance and Tax Administration in Australia», *The IRS Research Bulletin*, Publication 1500, Proceedings of the 2007 IRS Research Conference.

MOODY, J. Scoot (2000), «The impact of tax complexity on small businesses» *Tax Foundation Special Brief*, septiembre.

NATIONAL TAXPAYER ADVOCATE (USA) (2005), *Report to Congress*.

SCHENK, Alan, y Oliver OLDMAN (2007), *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Cambridge University Press.

SLAY, Ben (2009), «Some early lessons on tax and social reform from New EU member states», ponencia presentada en la conferencia so-

bre *Tax Policy Options in the Wake of EU Accession for Turkey*, Ankara, 11-12 de enero.

SORENSEN, Peter B. (1994), «From the global income tax to the dual income tax; recent reforms in the nordic countries», *International Tax and Public Finance*, 1: 57-79.

STEINMO, Sven (1993), *Taxation and Democracy: Swedish, British and American Approaches to Financing the Modern State*, Yale University Press.

TAIT, Alan A. (1988), *Value Added Tax: International Practice and Problems*, Washington, International Monetary Fund.

TANZI, Vito (1969), *The Individual Income Tax and Economic Growth*, Johns Hopkins University Press.

— (1980a), *Inflation and the Personal Income Tax*, Cambridge University Press.

— (1980b), «Underground economy in the United States: Estimates and implications», *Banca Nazionale del Lavoro, Quarterly Review*, Roma, 135: 427-453.

— (1987), «The response of other industrial countries to the U.S. tax Reform Act», *National Tax Journal*, vol. XL, n.º 3, septiembre: 339-355.

— (1995), *Taxation in an Integrating World*, Washington, The Brookings Institution.

— (1999), «Does the world need a World Tax Organization?», en *The Economics of Globalization*, Amal RAZIN y Efraim SADKA (eds.), Cambridge University Press.

— (2008), «Globalization, tax systems, and the architecture of the global economic system», en Vito TANZI, Alberto BARREIX y Luiz VILLELA (eds.), *Taxation an Latin American Integration*, capítulo 13, IDB y Harvard University.

TANZI, Vito, y Ludger SCHUKNECHT (2000), *Public Spending in the 20th Century*, Cambridge University Press.

TAXATION INSTITUTE OF AUSTRALIA (2006), «The Taylor Report: A report on measures to combat rising compliance costs through reducing tax law complexity», 22 de julio.