

UNA VISIÓN PANORÁMICA DE LA FISCALIDAD EN LOS PAÍSES DE LA OCDE Y EN ESPAÑA

José M. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ

Universidad de Málaga

1. INTRODUCCIÓN

El presente comentario tiene las siguientes pretensiones: en primer lugar, identificar los grandes rasgos de la evolución de los sistemas impositivos de los países de la OCDE en las últimas décadas; en segundo término, efectuar algunas consideraciones en conexión con las figuras impositivas básicas y, asimismo, respecto a cuestiones de carácter transversal para el conjunto de la fiscalidad; posteriormente, hacer una referencia especial al sistema impositivo español; por último, dejar apuntadas algunas posibles cuestiones de interés para la reflexión y el debate. La estructura del trabajo responde a los referidos puntos.

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

2.1. Aspectos metodológicos

Tradicionalmente, la OCDE (2001) ha venido insistiendo en las limitaciones inherentes a la utilización de las ratios impositivas. Efectivamente, los datos de presión fiscal deben interpretarse con cautela, ya que hay una serie de factores que condicionan su magnitud y su evolución: la utilización de gastos fiscales en lugar de gastos directos, la tributación o no de las prestaciones sociales, la influencia del ciclo económico sobre la base de los impuestos, la exactitud en la medición del producto interior bruto (PIB), la importancia del fraude fiscal y de la economía sumergida... Teniendo en cuenta lo anterior, resulta difícil rechazar la calificación de la ratio habitual de pre-

sión fiscal como un «indicador aproximativo», que debe ser considerado como un «factor de escala» (Van den Noord y Heady, 2001) (1).

De interés particular es la cuestión de si cabe la posibilidad de que una disminución de las cargas fiscales individuales sea compatible con un aumento de la presión fiscal agregada. Desde la OCDE (Heady, 2002) se ha señalado el impacto positivo de la fase alcista del ciclo económico sobre la presión fiscal, a pesar de la aplicación de recortes fiscales, como consecuencia de la mayor rentabilidad de las empresas. De manera simétrica, el impacto de la crisis económica ha llevado a una disminución de la presión fiscal agregada sin la mediación de recortes de las cargas fiscales individuales. Otra cuestión a tener en cuenta es la aplicación de regulaciones o políticas públicas con efectos equivalentes a los de los impuestos.

Por otra parte, si el grado de correspondencia entre los pagos efectuados en concepto de cotizaciones sociales y las prestaciones recibidas es diferente entre países, las ratios de dichos ingresos no serían estrictamente comparables, al reflejar distintos niveles de verdadera imposición (2).

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

El análisis de los condicionantes del nivel y de la estructura de la imposición cuenta con una larga tradición en el campo de la Hacienda pública teórica y aplicada (Fuentes Quintana,

1973). De las aportaciones iniciales más relevantes sobre la materia puede destacarse el papel fundamental desempeñado por la disponibilidad de bases u objetos gravables (*tax handles*), que condiciona tanto el nivel como la estructura de los sistemas tributarios. Musgrave (1969) dejó sentado que las razones para los altos niveles de imposición deben buscarse en el lado del gasto.

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

2.3. Niveles de presión fiscal

A pesar de que la OCDE engloba países considerados desarrollados, constituye un conjunto bastante heterogéneo atendiendo al indicador del PIB per cápita. Señala Tanzi (2009) que resulta difícil concebir hoy día cómo, en 1965, los gobiernos de algunos países podían funcionar con unas ratios impositivas tan reducidas, por debajo del 20 por 100. Sin embargo, en la actualidad, México apenas supera ese nivel, y Turquía se encuentra en una situación similar. Teniendo en cuenta el carácter no determinista de la relación entre el nivel de desarrollo económico y la presión fiscal, y el hecho de que haya

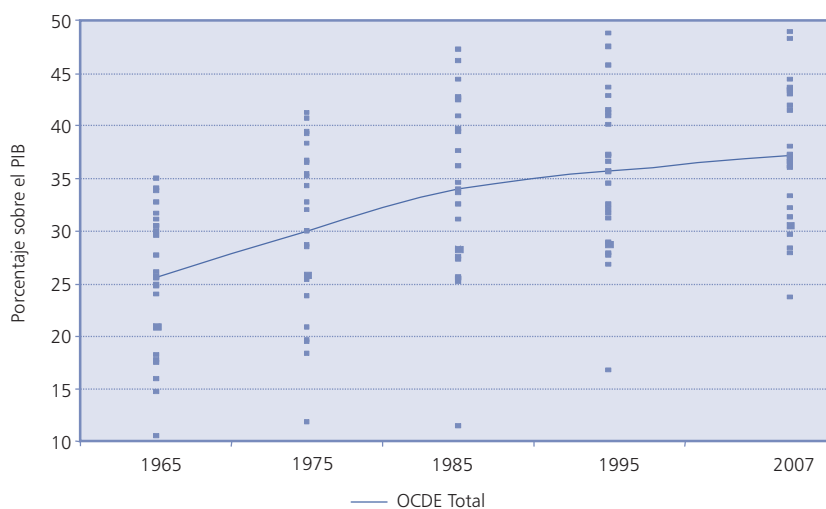
países no pertenecientes a la OCDE con un nivel de renta superior al de algunos de los miembros de esta organización, no es de extrañar que nos encontremos fuera de la OCDE con ratios impositivos superiores a las de algunos países integrantes de ésta.

Como subraya Bibbee (2008: 5), los sistemas fiscales de la OCDE están cambiando continuamente, por lo cual es difícil extraer conclusiones inequívocas a partir de una foto fija. La

mayoría de los analistas consideran que la tendencia de largo plazo al incremento de la presión fiscal podría haber llegado a su fin, después de haber tocado techo alrededor del año 2000 (OCDE, 2004; Owens, 2006; Tanzi, 2009; Carone *et al.*, 2007). Una representación conjunta de los niveles de presión fiscal por países cada diez años permite apreciar los notorios cambios entre 1965 y 1985, y la relativa estabilización desde este último año (gráfico 1).

El análisis de los indicadores habituales de dispersión muestra una tendencia a la elevación del valor mínimo de las ratios impositivas y a una ligera disminución del valor máximo (3). El recorrido ha disminuido desde 1985 en más de 10 puntos porcentuales (p.p.), pero aun así sigue estando por encima de los 25. Por último, el coeficiente de variación disminuye desde mediados de los años setenta (cuadro número 1).

**GRÁFICO 1
EVOLUCIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL EN LOS PAÍSES DE LA OCDE**



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

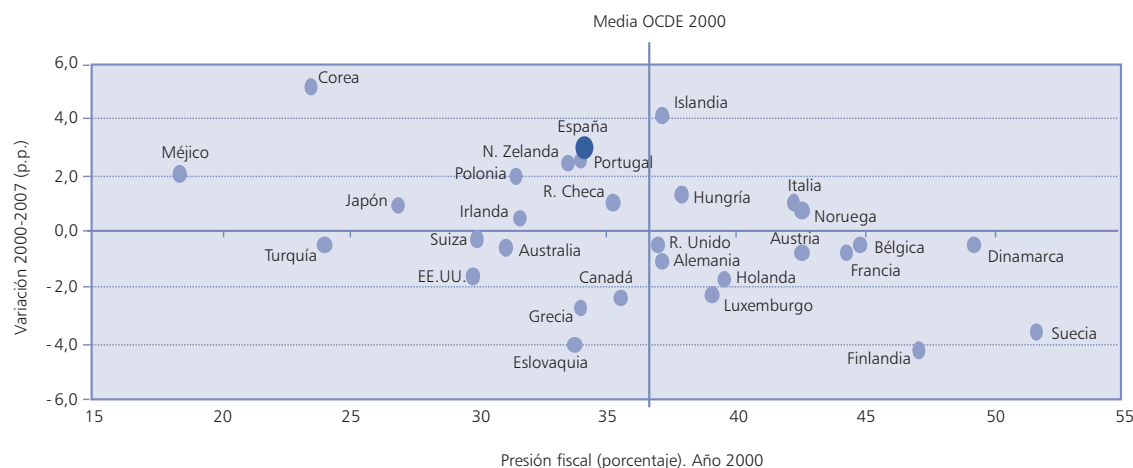
CUADRO N.º 1

PRESIÓN FISCAL EN LOS PAÍSES DE LA OCDE. INDICADORES DE CONVERGENCIA (1965-2007)

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

Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 2
PRESIÓN FISCAL EN LOS PAÍSES DE LA OCDE: NIVEL EN 2000 Y VARIACIÓN ENTRE 2000 Y 2007 (p.p.)



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

CUADRO N.º 2

ORDENACIÓN DE LOS PAÍSES DE LA OCDE SEGÚN TRAMOS DE PRESIÓN FISCAL, 1965, 1980 Y 2007 (PORCENTAJE SOBRE EL PIB)

	1965	1980	2007
> 45		1 país • Suecia (46,5)	2 países • Dinamarca (48,9) • Suecia (48,2)
[40,45]		5 países • Holanda (42,9) • Noruega (42,4) • Francia (40,1)	7 países • Bélgica (44,4) • Noruega (43,4) • Francia (43,6) • Finlandia (43,0) • Italia (43,3) • Islandia (41,4) • Austria (41,9)
[35,40)	1 país • Suecia (35,0)	4 países • Finlandia (35,7) • R. Unido (35,1) • Alemania (36,4) • Luxemburgo (35,7)	5 países • Holanda (38,0) • R. Unido (36,6) • Luxemburgo (36,9) • N. Zelanda (36,0) • Alemania (36,2)
[30,35)	7 países • Francia (34,1) • Holanda (32,8) • R. Unido (30,4) • Dinamarca (30,0) • Austria (33,9) • Bélgica (31,1) • Finlandia (30,4)	4 países • Canadá (31,0) • N. Zelanda (30,6) • Austria (39,0) • Irlanda (31,0)	6 países • España (35,4) • Irlanda (32,2) • Australia (30,6) • Portugal (36,6) • Canadá (33,3) • Grecia (31,3)
< 30	15 países • Noruega (29,6) • Islandia (26,2) • Italia (25,5) • EE.UU. (24,7) • Australia (21,0) • Grecia (17,8) • Portugal (15,9) • Turquía (10,6)	9 países • Luxemburgo (27,7) • Canadá (25,7) • Irlanda (24,9) • N. Zelanda (23,9) • Japón (18,2) • Suiza (17,5) • España (14,7) • Italia (29,7) • Islandia (29,6) • EE.UU. (26,4) • Suiza (25,0) • España (22,6)	5 países • Japón (29,7) • Suiza (29,7) • [• Corea (28,7)] • EE.UU. (28,3) • [• Méjico (20,5)]

Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

El gráfico 2 representa la relación existente entre el nivel de la presión fiscal en el año 2000 y la variación de ésta entre los años 2000 y 2007, tomando como referencia la media de la OCDE en el año inicial: de los países que en 2000 superaban dicha media, cuatro aumentan la presión fiscal y diez la disminuyen; de los que estaban por debajo de la media, nueve la aumentan y siete la disminuyen.

El cuadro n.º 2 muestra cómo ha ido variando la clasificación de los países por tramos de presión fiscal a lo largo del tiempo. En 1965 había quince países por debajo del 30 por 100; en 2007, sólo cinco (4). La imagen que se desprende de esta clasificación invita a cuestionar la idea de la convergencia de las ratios impositivas.

2.4. Estructuras impositivas

El examen de la estructura de los sistemas fiscales en los países de la OCDE pone de manifiesto que la mayor parte de los ingresos fiscales (más del 90 por 100) proviene de tres fuentes principales: impuestos sobre la renta, impuestos sobre bienes y servicios, y cotizaciones sociales (OCDE, 2004). Ahora bien, es evidente que las anteriores son tres grandes categorías que pueden englobar figuras impositivas muy distintas en cuanto a su configuración y a su regulación concretas. Adoptando una perspectiva económica, en los países de la Unión Europea (UE) los impuestos sobre la renta del trabajo (asalariado) representan la fuente más importante de ingresos, aportando más del 40 por 100 del total. Les siguen en importancia los impuestos sobre el consumo, que contribuyen con un tercio, y los relacionados con el capital, que aportan en torno a una cuarta parte (Eurostat, 2009: 57).

El panorama observado no permite identificar pautas generales de manera concluyente. Rose (1985) considera que, con arreglo a los datos de los países de la OCDE desde 1975, los sistemas impositivos nacionales no tienen suficiente en común para validar las generalizaciones uni-

versalistas. De hecho, la realización de un análisis *cluster* no permite identificar en la actualidad, para el conjunto de países de la OCDE, ninguna agrupación significativa con arreglo a la estructura impositiva (5).

2.5. Factores explicativos de la evolución de la presión fiscal y de la estructura impositiva

En la práctica, son numerosas las razones por las que la recaudación impositiva varía de un año a otro como porcentaje del PIB: además de las modificaciones en la legislación tributaria, hay que tener en cuenta, como se ha señalado, los cambios en la actividad económica (Lupi, 2009). En el medio y largo plazo, es la dinámica del gasto público la que dirige la ratio impositiva. A este respecto, resalta Eurostat (2009: 33) que los altos niveles de presión fiscal en la UE son, en gran medida, el resultado de la creciente participación del sector público en la economía en los años setenta y, en menor grado, en los ochenta y noventa del pasado siglo.

Hace ya más de diez años, la OCDE (1998a) apuntaba cuatro fuerzas que podían conformar la política impositiva en las primeras décadas del siglo veintiuno, las cuales han confirmado su importancia: las presiones sobre los gastos, la necesidad de limitar y reducir los efectos económicos adversos de las distorsiones causadas por cargas fiscales históricamente elevadas, la erosión de las bases impositivas y, como caso especial de ésta, la amenaza planteada por la creciente movilidad de las bases imponibles. Ya Tanzi (2000) había introducido la noción de «termitas fiscales», que, a través de diversas vías, «están royendo afanosamente los cimientos de los sistemas impositivos», como uno de los elementos que tienden a presionar hacia abajo el nivel de los impuestos en un contexto de globalización (Tanzi, 2003).

Las últimas décadas han sido testigos de numerosas reformas fiscales en los países de la OCDE. Norregaard

y Khan (2007) identifican una serie de factores que inducen a la adopción de enfoques similares en distintos países: globalización de la actividad económica, objetivo de creación de empleo, cambio de prioridades en el *trade-off* equidad-eficiencia, adopción de políticas de moda, inducción de la integración económica, competencia, descentralización fiscal, preocupación por el medio ambiente y factores cíclicos. Se trata, en suma, de un complejo conjunto de factores cuya influencia es difícil delimitar con precisión.

Kenny y Winer (2006) llevan a cabo un análisis empírico acerca de los determinantes de la estructura fiscal, y en él obtienen una serie de conclusiones de interés: a) los gobiernos obtienen más ingresos de cada fuente impositiva individual a medida que el presupuesto total se expande (efecto escala); b) creciente apelación a las bases impositivas relativamente amplias (efecto base); c) importancia del papel de los costes administrativos; d) influencia del régimen político; e) las diferencias internacionales respecto a la estructura fiscal son sustanciales, pero tales diferencias son predecibles en cierta medida.

2.6. Indicadores de competencia impositiva

El diferente grado de movilidad geográfica de los distintos factores actúa, lógicamente, como condicionante de primer orden de la aplicación de las políticas impositivas. A falta de una adecuada coordinación internacional, que sería beneficiosa para el conjunto de países implicados, la competencia fiscal puede llevar a resultados subóptimos (De Mooij y Ederveen, 2001). La relajación de los controles del capital ha generado competencia entre un creciente número de países, lo que ha disminuido los tipos impositivos de equilibrio (Devereux *et al.*, 2008). El tipo marginal de gravamen del impuesto sobre sociedades (IS) ha disminuido en la mayoría de los países de la OCDE en los últimos años, si bien sigue existiendo un amplio recorrido

entre los valores extremos (6). La OCDE (2007: 36), después de repasar los distintos estudios realizados, concluye que «hay alguna evidencia de que la creciente movilidad ha tenido algún impacto sobre los tipos del impuesto sobre sociedades».

2.7. Indicadores de competitividad fiscal

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

2.8. Relaciones económicas de la fiscalidad

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

a) *Presión fiscal y nivel de renta.* El gráfico 3 muestra la existencia de una correlación estadística muy reducida entre el PIB per cápita y la presión fiscal, evidenciándose una gran dispersión de las ratios impositivas en países con niveles similares de renta.

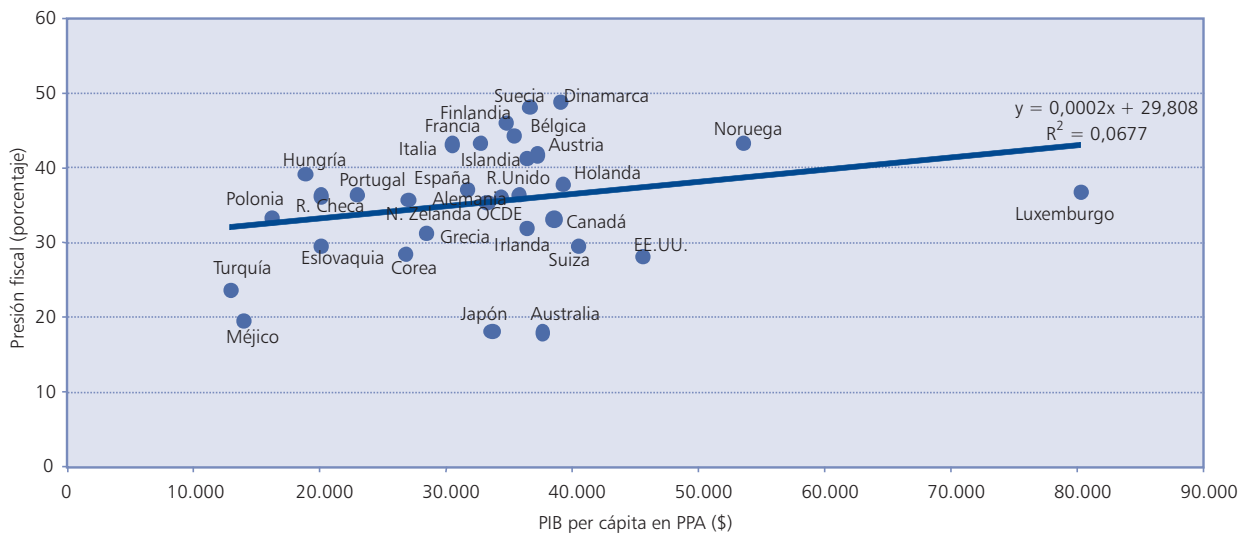
b) *Tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades (IS) y flujos de inversión.* Se trata de una cuestión que ha generado distintas perspectivas teóricas e inducido numerosas aproximaciones empíricas, con resultados bastante dispares (7). Un primer aspecto a considerar es el referente al uso de los indicadores adecuados desde un punto de vista metodológico. A este respecto, De Mooij y Ederveen (2001) apuntan que el uso de los tipos nominales del IS puede ser engañoso, por

lo que resulta conveniente utilizar alguna expresión de tipo de gravamen efectivo (8). Con datos del año 2007, no se aprecia una relación significativa entre los flujos de entrada de inversión directa extranjera y el tipo del IS (gráfico 4).

c) *Tipo de gravamen del IRPF y flujos de ahorro.* Ya la Comisión Europea (1997: 35) advertía de que el diferente tratamiento fiscal de los intereses recibidos por residentes y no residentes había llevado a una masiva reasignación del ahorro en la UE. Esta situación puede no ser ajena a las reformas fiscales realizadas en los últimos años en algunos países europeos.

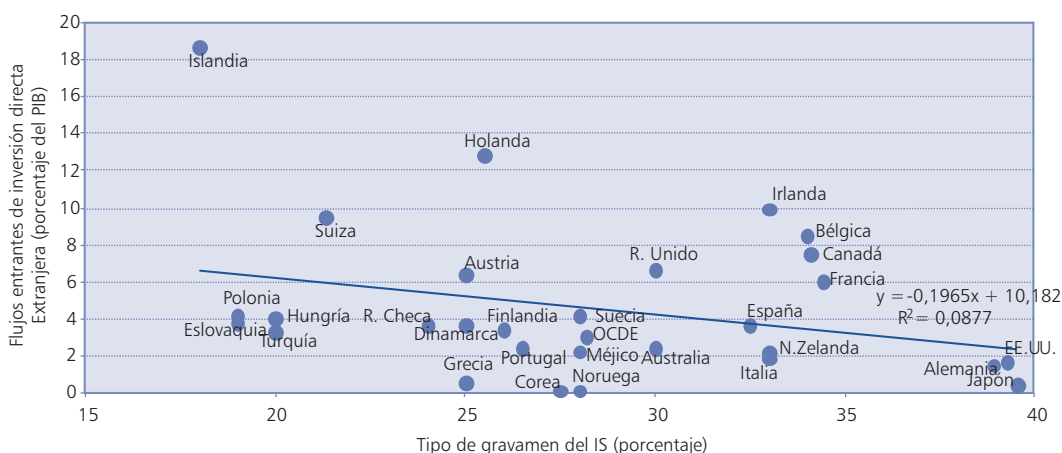
d) *Presión fiscal y desigualdad.* Según se recoge en Eurostat (2008), el recurso a los impuestos directos es mayor en aquellos países donde los objetivos de redistribución son más pronunciados. No obstante, Bibbee (2008: 8) apunta que el recurso a los impuestos sobre nóminas y a la imposición sobre el consumo puede contrarrestar el impacto redistributivo de los impuestos progresivos. A este respecto, re-

GRÁFICO 3
RELACIÓN ENTRE PRESIÓN FISCAL Y PIB PER CÁPITA (EN PARIDAD DE PODER ADQUISITIVO (PPA)) EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 2007



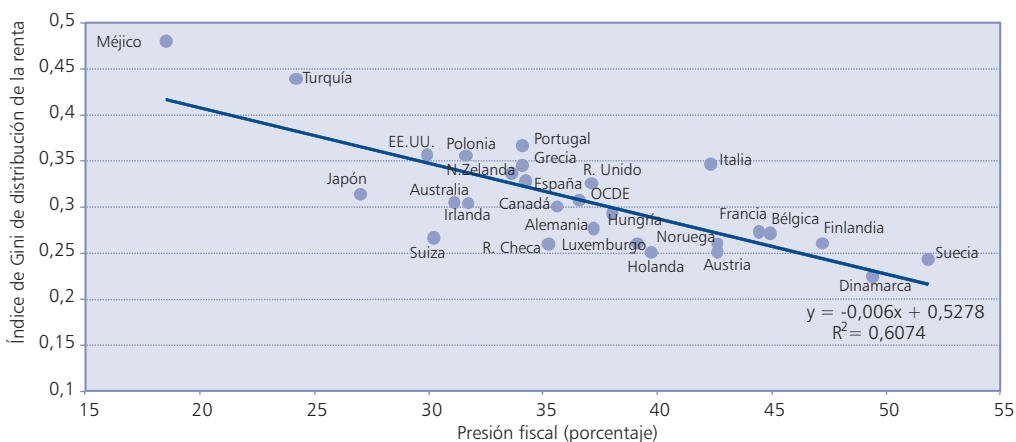
Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 4
RELACION ENTRE EL TIPO DE GRAVAMEN DEL IS Y LOS FLUJOS ENTRANTES DE INVERSIÓN DIRECTA EXTRANJERA EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 2007



Fuente: OECD Statistics Database, y elaboración propia.

GRÁFICO 5
RELACION ENTRE PRESIÓN FISCAL E ÍNDICE DE GINI DE DISTRIBUCIÓN DE LA RENTA EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 2007



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

salta que los sistemas impositivos canadiense y estadounidense son instrumentos de redistribución relativamente más importantes que los de los países escandinavos. Ahora bien, en el conjunto de los países de la OCDE se observa un elevado grado de correlación negativa entre el nivel de presión fiscal y la

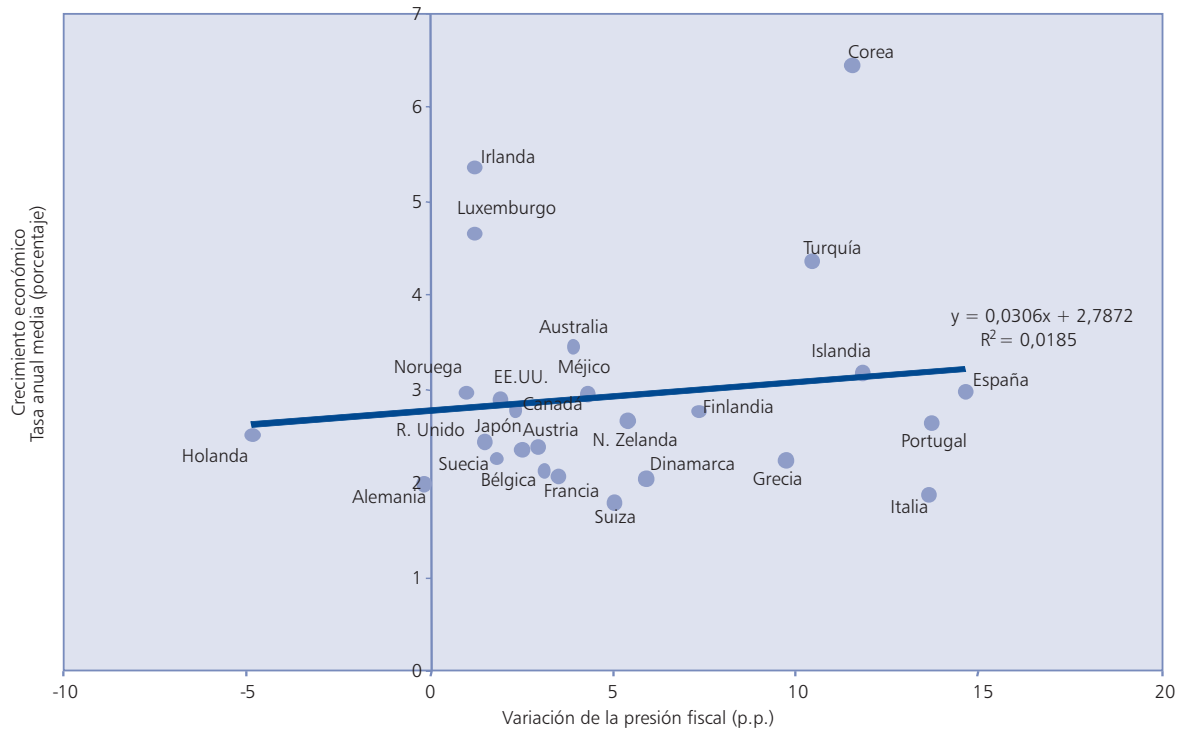
desigualdad en la distribución de la renta (gráfico 5).

e) *Presión fiscal y crecimiento económico.* Del gráfico 6 se desprende que, en una primera aproximación, no existe vinculación entre la variación de la presión fiscal en el período 1980-2007 y la tasa anual me-

dia de crecimiento económico registrada en el mismo (9).

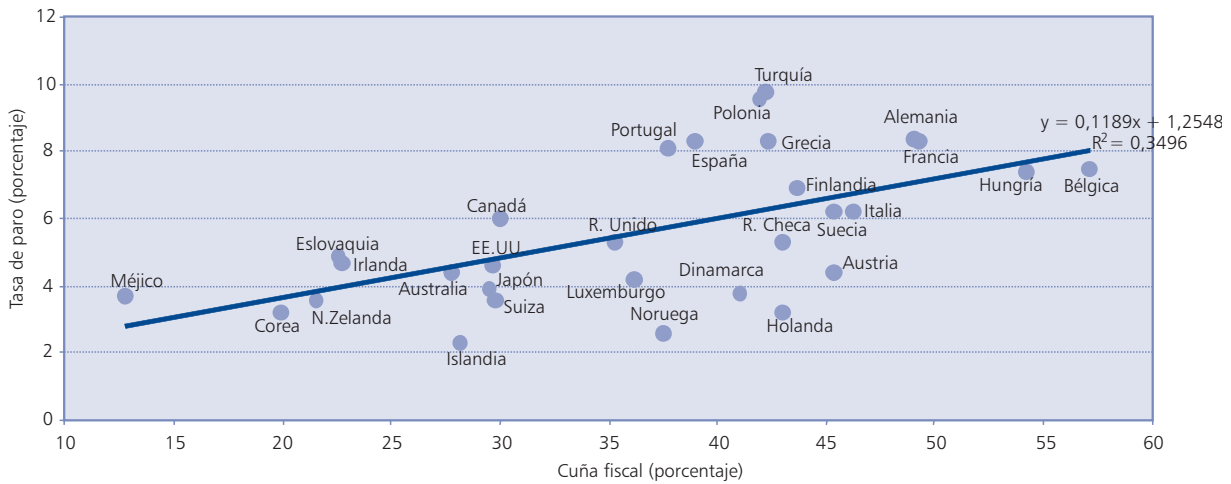
f) *Cuña fiscal del trabajo y tasa de desempleo.* El gráfico 7 deja evidencia de la existencia de una correlación positiva entre la magnitud de la cuña fiscal del trabajo y la tasa de paro en los países de la OCDE.

GRÁFICO 6
VARIACIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL Y CRECIMIENTO ECONÓMICO EN LOS PAÍSES DE LA OCDE (1980-2007)



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

GRÁFICO 7
RELACIÓN ENTRE LA CUÑA FISCAL DEL TRABAJO Y LA TASA DE PARO EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 2007



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

3. CUESTIONES PLANTEADAS EN RELACIÓN CON LAS PRINCIPALES FIGURAS IMPOSITIVAS

3.1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)

Un repaso de la realidad tributaria internacional pone de manifiesto la imposibilidad de identificar modelos impositivos puros. La aplicación de los distintos modelos en la práctica no permite, en cualquier caso, establecer compartimentos estancos, por lo que la mayoría de los sistemas presentan un cierto carácter híbrido (OCDE, 2006: 72). Boadway (2004) sintetiza las dificultades existentes para la implementación de un IRPF comprehensivo puro. El IRPF dual se perfila como una opción fiscal adecuada con arreglo a los recientes modelos de imposición óptima que sustentan el gravamen de la renta del capital (Auerbach, 2006; Banks y Diamond, 2008). Asimismo, se considera que puede permitir un compromiso razonable para afrontar distintos aspectos controvertidos (Norregaard y Khan, 2007; Christiansen, 2004; Cnossen, 2002; Sorensen, 1993; Domínguez, 2009a) (10).

Tanzi (2009) alude a que el marco de estabilidad de precios ha propiciado la atenuación de los problemas ligados a la rémora fiscal inflacionaria. Paradójicamente, en una situación de tasas de inflación negativas, una estricta política de ajustes por inflación llevaría a acortar la extensión de los tramos de la escala de gravamen del IRPF.

3.2. Impuesto sobre sociedades (IS)

La propia existencia del IS en los sistemas tributarios reales viene a significar, en buena medida, un episodio más de la «desatención» a los postulados de los economistas, que cuestionan la justificación de este impuesto. Un impuesto que, según recientes investigaciones económicas, es el que presenta una mayor asociación con un menor crecimiento eco-

nómico (Arnold, 2008; Vartia, 2008; OCDE, 2009a) (11).

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

3.3. Impuesto sobre el valor añadido (IVA)

Un argumento tradicional a favor del IVA es que se trata de un impuesto particularmente eficaz, en el sentido de que se aseguran los ingresos al ser recaudados a lo largo de la cadena de producción, a diferencia de un impuesto monofásico sobre minoristas, bajo el que la recaudación se resiente si hay evasión en la fase final. No obstante, estas ganancias de eficacia recaudatoria pueden verse contrarrestadas por sustanciales costes administrativos y de gestión (Norregaard y Khan, 2007).

Ahora bien, admitiendo las ventajas del IVA desde el punto de vista del reparto del esfuerzo recaudatorio a lo largo de todo el ciclo productivo, ¿tiene verdaderamente sentido implicar a todo el sistema productivo, con unos elevados costes de cumplimiento, en la aplicación de un impuesto que pretende gravar el consumo? Por otro lado, ¿sigue estando justificado hoy en día que el consumo sea gravado de una manera totalmente objetiva e impersonal?

Además, siguen existiendo importantes bolsas de fraude en relación con el IVA, y en la UE, donde aún no ha logrado ponerse en marcha el principio del país de origen, el «fraude carrusel» ha adquirido una gran relevancia, provocando una sangría de recursos (12). Los retos para la correcta aplicación de este impuesto se han multiplicado en un marco de creciente globalización económica y de extensión de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación. La aplicación de impuestos independientes por cada país ha aumentado las posibilidades de elusión y de evasión fiscales (OCDE, 2008c: 32). Por añadidura, la proliferación de regímenes especiales, que hacen perder algunas de las ventajas del IVA y, en algunos casos, las fundamentales de uniformidad y transparencia, es otro inconveniente.

En Tanzi (2009) se hace alusión a opiniones de economistas que cuestionan que el uso de tipos reducidos para los productos básicos ayude realmente a las familias pobres. Sin embargo, salvo que se concluya que la menor carga impositiva es compensada por unos mayores márgenes de beneficio, la atenuación de la carga fiscal sobre productos que tienen una gran importancia en la cesta de la compra de las familias con menor nivel de renta supone un alivio para sus economías (13). Finalmente, las presiones para la aplicación de tipos reducidos para diferentes sectores en España, así como para la revisión de los módulos (bases imponibles estimadas) del régimen simplificado, son ejemplos que respaldan la idea de que las actuaciones de los grupos de interés no se limitan a la esfera de los impuestos directos.

3.4. Accisas

Eurostat (2009: 72) llama la atención acerca de la evolución del peso relativo de los impuestos especiales sobre el tabaco y el alcohol, que, pese a estar basados en tipos de gravamen específicos, no han perdido peso dentro de la imposición sobre el consumo en la UE. La explicación de este hecho llevaría a analizar, ló-

gicamente, la evolución cuantitativa de las bases imponibles, así como la de los tipos aplicables. Particularmente en el caso de los impuestos sobre carburantes, el análisis de la carga impositiva revela que ésta no refleja el contenido contaminante de los diferentes carburantes (Domínguez, 2008: 127).

3.5. Imposición medioambiental

Quizá lo más llamativo en este apartado sea que, pese a las expectativas existentes y a la concienciación de los problemas medioambientales, las reformas fiscales «verdes» han tenido un alcance bastante menor de lo esperado. No parece que las supuestas ventajas del «doble dividendo» hayan sido hasta ahora un factor de seducción determinante. De hecho, los ingresos de los impuestos medioambientales han venido disminuyendo como porcentaje del PIB. La información disponible en el ámbito internacional no permite ser concluyente respecto a la efectividad de los impuestos medioambientales en términos de su influencia en el comportamiento empresarial (PWC, 2009: 61).

3.6. Imposición sobre la propiedad

Este ámbito de la imposición viene marcado por un repliegue generalizado del impuesto sobre el patrimonio neto, que subsiste sólo en un reducido número de países (14), y una controversia acerca de la justificación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. El gravamen de la riqueza tiende a concentrarse en un impuesto parcial y proporcional como es el impuesto sobre la propiedad. Pese a sus características, cada vez es mayor la tendencia a una cierta subjetivización en España, donde se utiliza para aplicar políticas de carácter social por los ayuntamientos.

3.7. Cotizaciones sociales

Aun cuando, desde un punto de vista teórico, la composición de la cu-

ña fiscal no altera los niveles de empleo y los salarios de equilibrio, esta conclusión no puede mantenerse si los trabajadores valoran los beneficios que esperan recibir del pago de las cotizaciones sociales (Norregaard y Khan, 2007: 12) (15).

4. ASPECTOS TRANSVERSALES DE LA IMPOSICIÓN

En este apartado se apuntan una serie de cuestiones que afectan de manera general al conjunto de la imposición (16):

4.1. Efectos económicos de los impuestos

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

4.2. Imposición sobre el trabajo

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

4.3. Evasión fiscal

El fenómeno de la evasión fiscal sigue constituyendo un gran desafío a la aplicación efectiva de los principios de justicia tributaria. Este fenómeno encuentra diversas fuentes de alimentación: la economía sumergida, la dificultad de controlar las rentas generadas en determinados seg-

mentos de la actividad empresarial y la existencia de los denominados «paraísos fiscales». En este contexto, reviste un gran interés la propuesta formulada por Tanzi (1999) relativa a la creación de la *World Tax Organization*. En la práctica, es la OCDE la organización que viene asumiendo algunas de las funciones propugnadas.

4.4. Costes de aplicación de los impuestos

El gráfico 8 permite apreciar que no existe correlación entre el nivel de la presión fiscal y la importancia relativa de los costes administrativos.

En algunos países, es destacable la gran relevancia de los costes empresariales por impuestos (IS, impuestos sobre la renta del trabajo, impuestos sobre el consumo), algunos de los cuales no les conciernen directamente (World Bank, 2009). Aunque hay una preocupación general por la disminución de los costes de aplicación de los impuestos, hay factores económicos que no favorecen este objetivo (globalización, TIC, innovación financiera, descentralización fiscal...) (17).

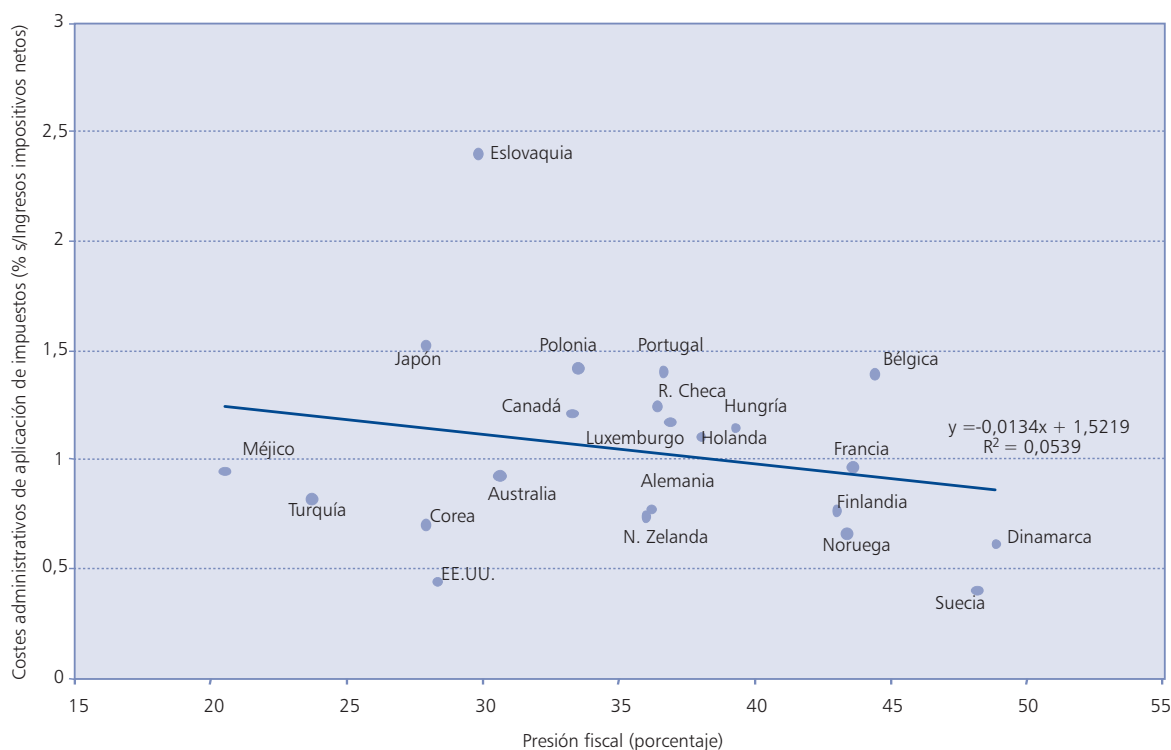
4.5. Federalismo fiscal

La participación de las administraciones territoriales en el gasto público excede la de los ingresos en todos los países de la OCDE, sin que haya modelos comunes (OCDE, 2004).

4.6. Medición de la capacidad contributiva

El concepto de capacidad económica, o capacidad de pago, es la piedra angular de los sistemas tributarios modernos, auspiciando un principio impositivo, que, como en el caso de España, se eleva al rango constitucional. Sin embargo, no puede soslayarse la enorme dificultad de formular una definición y, aún más, una cuantificación de la noción de capacidad de pago que estén exentas de toda ambigüedad y que sean capaces de aunar un consenso (Domínguez, 2009a). Ante esta situación, Banks y Diamond (2008) plan-

GRÁFICO 8
RELACIÓN ENTRE PRESIÓN FISCAL Y COSTES ADMINISTRATIVOS DE APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS
EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 2007



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

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

4.7. Coordinación internacional

La enorme asimetría existente entre la evolución de la realidad económica, que ha experimentado un intenso proceso de integración, y la de las estructuras políticas, que no se han adaptado, dificulta enormemente la so-

lución de los problemas económicos y financieros internacionales, en general, y de los relacionados con la tributación, en particular (18). La falta de coordinación internacional actúa como un lastre para la aplicación de sistemas impositivos acordes con las nuevas realidades económicas y financieras. Tanzi (2000) ha subrayado la necesidad de adaptación de los sistemas impositivos, concebidos en épocas donde las economías estaban mucho más cerradas. Ya en la cumbre del G-7 celebrada en 1996, se pusieron de relieve los problemas derivados de la competencia fiscal perjudicial (OCDE, 1998b: 7).

4.8. Renuncia a la progresividad formal

La tendencia a la renuncia a la progresividad impositiva respecto a

la renta personal se ha ido abriendo camino con ímpetu en las dos últimas décadas, incluso en países con una larga tradición de objetivos redistributivos (19). Esta tendencia, que parece imparable, refuerza el papel a otorgar a los programas de gasto público como instrumentos de redistribución.

5. CONSIDERACIÓN ESPECIAL DEL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

El gráfico 9 ofrece quizá la mejor síntesis posible de las transformaciones registradas por el sistema fiscal español a lo largo de las últimas décadas (Domínguez, Medel y Molina, 2009). Si tomamos como referencia el año 1975, la presión fiscal en España se situaba en el 18,4 por 100, a todas luces un valor muy alejado de

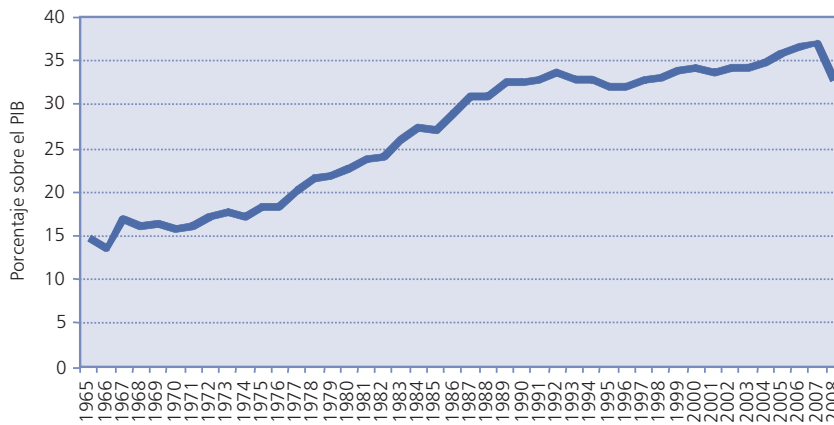
los niveles prevaletentes en los países más avanzados de Europa. Después de haber completado tres decenios de experiencia democrática, ha llegado a duplicarse: en el año 2006, era ya bastante equiparable (36,6 por 100) a la media de la UE15 (39,8 por 100). El máximo histórico se alcanza en el año 2007, en el que se supera el 37 por 100. Sin embargo, en 2008, debido a la crisis económica, se registra una disminución del orden de 4 p.p. (20).

El gráfico 10 pone de relieve cómo, a lo largo de los tres últimos decenios, España ha ido recortando significativamente las diferencias en las ratios impositivas respecto a la UE15 correspondientes a los impuestos sobre la renta y los beneficios y a los impuestos sobre el consumo, quedando situadas en ambos casos en el entorno de los 2 p.p. Al propio tiempo, se ha ido ampliando la diferencia positiva concerniente a las cotizaciones sociales y a los impuestos relacio-

nados con la propiedad, del orden de 1 punto porcentual.

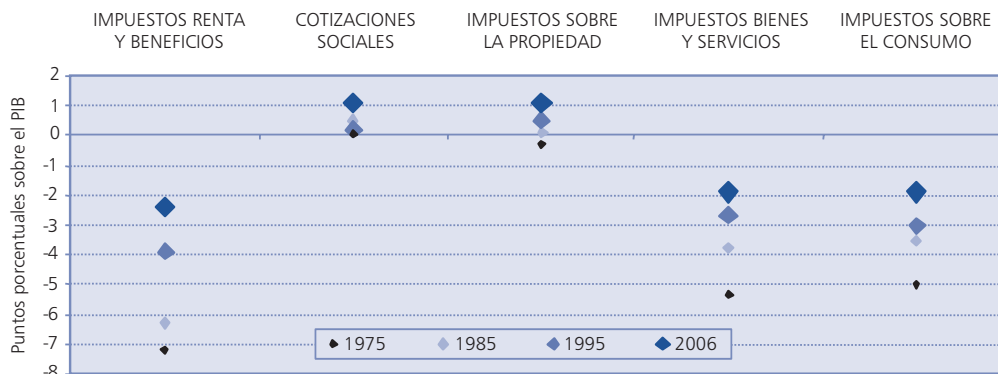
Por otra parte, de una estructura claramente dominada por las cotizaciones sociales en el año 1975 (47,5 por 100), y con un peso muy similar de los impuestos sobre la renta y los beneficios y los impuestos sobre el consumo (22,0 por 100 y 24,0 por 100, respectivamente), complementados por los impuestos relacionados con la propiedad (6,3 por 100), se ha

GRÁFICO 9
EVOLUCIÓN DE LA PRESIÓN FISCAL EN ESPAÑA (1965-2008)



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 10
RATIOS IMPOSITIVAS: DIFERENCIAS DE ESPAÑA CON RESPECTO A LA UE15



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

pasado, siguiendo una tendencia sostenida de aumento de la importancia de la imposición directa, a otra bien distinta: los impuestos sobre la renta y los beneficios casi han dado alcance a las cotizaciones sociales, que representan un tercio del total de ingresos fiscales; los impuestos sobre el consumo, acusando cierto retroceso en los últimos años, aportan una cuarta parte del total, y los impuestos relacionados con la propiedad, cerca de un 10 por 100 (gráfico 11).

Con datos agrupados en términos de la clasificación tradicional, se observa un reparto muy equilibrado entre los impuestos indirectos, los impuestos directos y las cotizaciones sociales, aportando cada una de dichas categorías en 2006 aproximadamente un tercio del total de ingresos fiscales, con una ligera ventaja a favor de los impuestos indirectos: 34,4 por 100, frente a 32,8 por 100 en los otros dos casos (Eurostat, 2008). Un análisis por categorías concretas revela el papel dominante de las cotizaciones sociales, a las que siguen en

orden de importancia el IRPF, que aporta cerca de una quinta parte de los ingresos, el IVA, que se sitúa ya muy cerca del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre sociedades, que representa algo más de un 10 por 100, los impuestos especiales, más de un 7 por 100, y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, algo menos de un 5 por 100. De las restantes figuras impositivas, sólo el impuesto sobre bienes inmuebles logra superar la cota del 1 por 100 (gráfico 12).

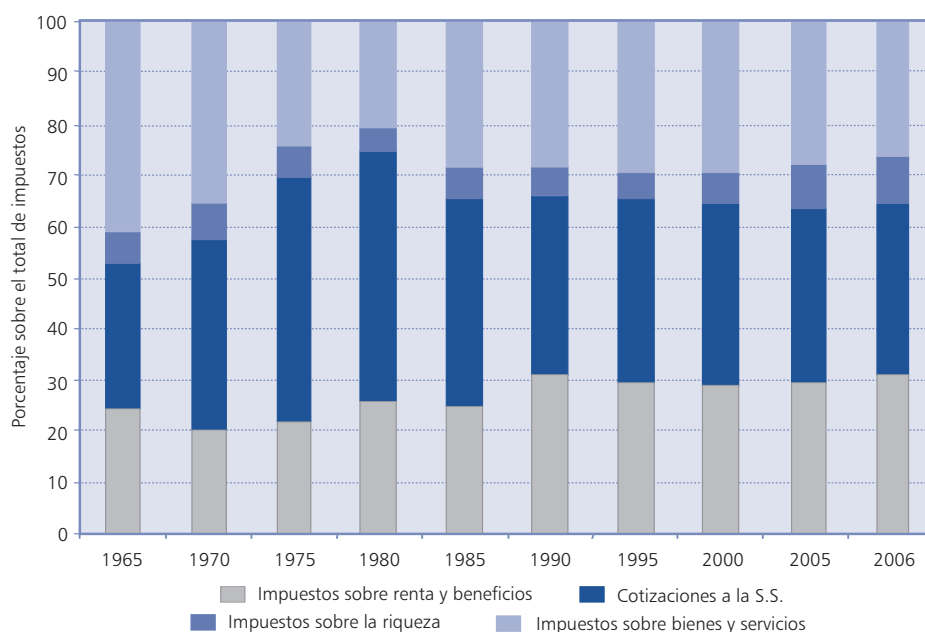
Si se adopta una perspectiva basada en la función económica, se observa cómo, de manera preponderante, la imposición recae sobre el factor trabajo (45 por 100 del total), en tanto que el resto se reparte de manera bastante pareja entre el capital (28 por 100) y el consumo (27 por 100). Por otro lado, los gobiernos autonómicos percibían en 2006 más de una quinta parte (22 por 100) de la recaudación impositiva, muy superior a la participación de las corporaciones locales (9 por 100). Ambos niveles territoriales llegan a una propor-

ción bastante cercana a la del Estado (37 por 100) y equivalente a la de la seguridad social (32 por 100).

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

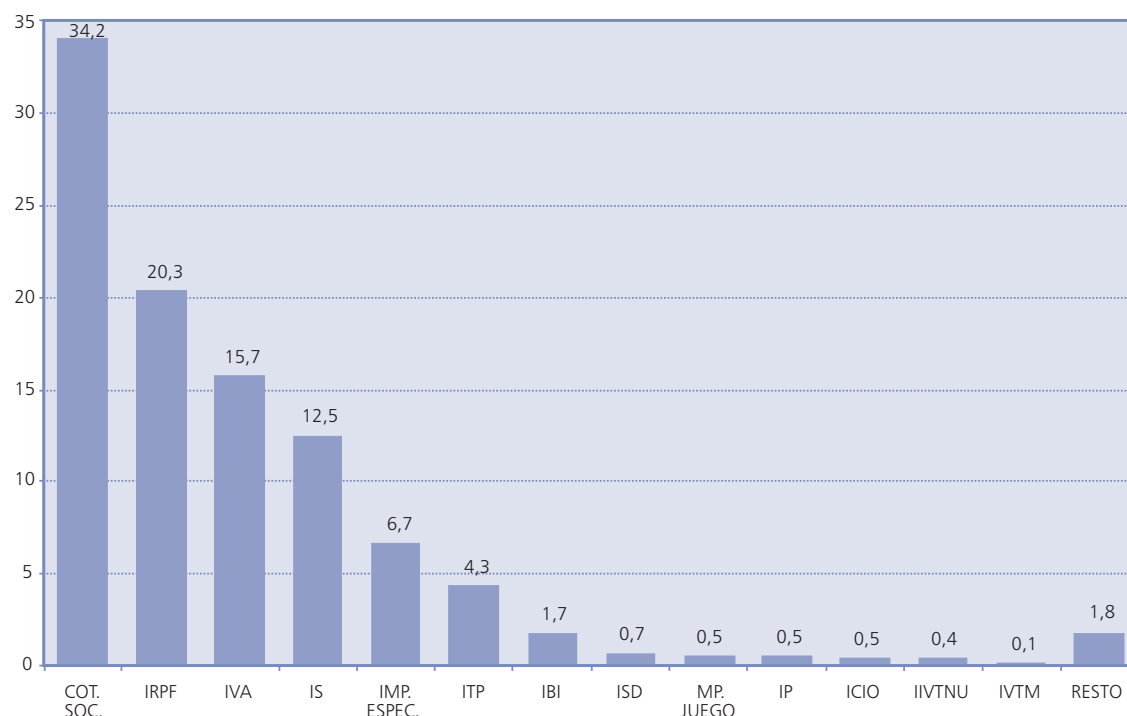
— Entre los primeros, cabe hacer mención del aún insuficiente grado de cumplimiento efectivo de los principios de generalidad —a tenor de la persistencia de niveles de fraude y del considerable peso de la economía sumergida— y de igualdad, teniendo en cuenta los acusados contrastes en los niveles de renta declarada en función de su origen; por otro lado, hay que hacer alusión a la relevancia de los costes de cumplimiento, que, en relación con las obligaciones fiscales empresariales, sitúan a España entre los países desarrollados con un mayor número de horas de dedica-

GRÁFICO 11
EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA IMPOSITIVA EN ESPAÑA (1965-2006)



Fuente: OCDE (2008a) y elaboración propia.

GRÁFICO 12
PRINCIPALES CATEGORÍAS DE INGRESOS FISCALES, ESPAÑA, 2007



Fuente: INE (CNE) y elaboración propia.

ción anual; el nivel de la cuña fiscal del trabajo tiene una especial relevancia para el equilibrio de un mercado de trabajo escasamente flexible como el español; los reducidos niveles de corresponsabilidad efectiva y la asimetría persistente entre las vertientes del gasto y de los impuestos en el ámbito autonómico siguen siendo cuestiones que demandan una adecuada solución.

— En lo concerniente a impuestos concretos, la inclinación del IRPF hacia un nuevo modelo, casi inevitablemente abocado a una dualización cada vez más explícita, es una cuestión de gran trascendencia, con implicaciones en las esferas de la eficiencia económica y de la justicia distributiva (Domínguez y López, 2008). Por otro lado, la injustificable situación de la escala de gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio ha sido objeto de una terapia radical que pasa por la desaparición del impuesto, renun-

ciando así al rol de control para el que, entre otras funciones, fue concebido en su día. Tampoco puede decirse que la solución dada a la integración entre el IRPF y el IS, pese a su evidente simplicidad, pueda ser saludada con entusiasmo, aun cuando resulta menos criticable si se acepta la renuncia a la progresividad en el gravamen de los rendimientos del capital. Por último, dentro los impuestos especiales, al igual que ocurre en la mayoría de los países europeos, se hace necesaria una revisión de la carga fiscal sobre los carburantes en razón de su componente contaminador.

6. PERSPECTIVAS FUTURAS DE LA FISCALIDAD: INTERROGANTES PLANTEADOS

En este último apartado, simplemente a título ilustrativo, se recogen algunos interrogantes genéricos, y

otros que se plantean actualmente en relación con el horizonte de la fiscalidad en los próximos años:

- 1) ¿Se han cumplido las predicciones teóricas respecto a la evolución de los sistemas impositivos?
- 2) ¿Existen sistemas impositivos más similares a raíz de la globalización económica?
- 3) ¿Tiene sentido comparar las principales áreas económicas mundiales (*vgr.*, EE.UU. vs. UE) teniendo en cuenta las grandes diferencias existentes entre los países de la UE individualmente considerados?
- 4) ¿Cómo pueden alterarse las tendencias impositivas en el escenario de recomposición del sistema económico y financiero?
- 5) En los últimos años, numerosos países de la OCDE han aprovecha-

do la existencia de ingresos fiscales abundantes para reducir los tipos de gravamen en algunos impuestos. Ante una etapa de caída de la recaudación, ¿cabe esperar una subida generalizada de la tributación o ésta sería un lastre adicional para la recuperación económica?

6) ¿Cómo va a incidir en el sistema impositivo el derrumbe (al menos transitorio) de la política de estabilidad presupuestaria?

7) ¿Llevarán las necesidades derivadas del servicio de la deuda, junto con las presiones para el aumento del gasto público, a niveles de presión fiscal que excedan de los alcanzados en el período 1998-2000?

8) ¿Es necesario buscar otra estructura impositiva menos dependiente del trabajo? ¿Cómo puede lograrse de manera efectiva?

9) ¿Pueden alcanzarse niveles adecuados de cooperación fiscal internacional sin avances en la integración política?

10) ¿Tienden los sistemas impositivos reales a acercarse o a alejarse de los postulados de los economistas?

Como señala Tanzi (2009), los sistemas impositivos tienen realmente la apariencia de *icebergs* que, en nuestra opinión, se mueven lentamente en aguas cada vez más turbulentas, anclados por verdaderas torres de Babel en sus partes no visibles. Para poder orientarnos en ese panorama diverso, quizás la primera tarea de la Organización Impositiva Mundial propugnada por Vito Tanzi podría ser proporcionar una medición homogénea de los niveles de presión fiscal.

NOTAS

(1) PREST (1978) llega a afirmar que, si no se resuelven adecuadamente los problemas existentes para la medición de los ingresos fiscales, las comparaciones internacionales de las ratios fiscales pueden estar completamente distorsionadas.

(2) En definitiva, de manera general, la importancia del fenómeno del *churning* (sola-

pamiento de impuestos y transferencias en las mismas personas) puede condicionar considerablemente la apreciación de las magnitudes de las cargas fiscales efectivas. La OCDE (1998a) ha llamado la atención acerca de la alta correlación existente entre la dimensión del sector público y dicho solapamiento.

(3) Para el cálculo de los indicadores utilizados, se mantiene inalterada la composición del conjunto de países analizados.

(4) Dos de ellos no formaban parte de la OCDE en 1965.

(5) Tampoco con datos del año 2000 (DOMÍNGUEZ y CARRASCO, 2003).

(6) Entre 2003 y 2009, el tipo del IS ha disminuido en diecinueve de los treinta países de la OCDE, especialmente en República Checa, Turquía, Austria, Holanda y Alemania, donde la disminución se ha cifrado en 9 ó 10 p.p. (ERNST & YOUNG, 2009: 29).

(7) Vid.: NORREGAARD y KHAN (2007), DEVEREUX *et al.* (2002), DEVEREUX *et al.* (2008), y BÉNASSY-QUÉRÉ *et al.* (2003).

(8) Las diferencias entre los tipos legales y los tipos efectivos son bastante apreciables en algunos países, particularmente en Francia (35 - 18 por 100) y EE.UU. (38 - 28 por 100); en Italia y Japón el tipo efectivo supera al tipo legal (PWC, 2009: 23).

(9) En DOMÍNGUEZ y RUEDA (2005) se concluye que no existe correlación entre la variación de la ratio gasto público/PIB y la tasa anual media de crecimiento económico en el período 1990-2003. La utilización de la cifra media de la ratio gasto público/PIB en el período analizado deja entrever una cierta correlación negativa.

(10) Un elemento frecuente de rechazo del IRPF dual es la menor tributación de los rendimientos del capital en comparación con los del trabajo. Al margen de los argumentos teóricos que pueden aportarse al debate, en una situación de inflación, el tipo efectivo sobre los rendimientos del capital excede claramente del tipo nominal de gravamen. Así, con un tipo de interés nominal del 4 por 100 anual, una tasa de inflación anual del 2 por 100 y un tipo de gravamen del 18 por 100, el tipo efectivo se sitúa en el 36 por 100.

(11) MYLES (2009a; 2009b) concluye que hay evidencia de que el crecimiento económico es mayor cuando el tipo de gravamen del IS es bajo.

(12) El «fraude carrusel», a diferencia de otros fraudes habituales, no sólo implica no ingresar el importe de la obligación tributaria correspondiente, sino que origina una salida de recursos nunca ingresados en la Hacienda pública.

(13) Como se señala en COPENHAGEN ECONOMICS (2007: 12), si las familias ricas y pobres tienen distintas cuotas de consumo de los bienes y servicios sujetos a un tipo de

gravamen del IVA reducido, las familias con la mayor proporción se beneficiarán de la reducción. Cuestión distinta es que los patrones de consumo reales no respondan a las presunciones acerca de su relación con el nivel de renta.

(14) En 2009, sólo en tres países de la OCDE (Francia, Noruega y Suiza); véase ERNST & YOUNG (2009: 78).

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

(16) Un mayor detalle se ofrece en DOMÍNGUEZ (2003).

(17) KAY (2008: 2-3) recuerda que «la complejidad de la actual normativa fiscal de todos los países desarrollados es, en muy gran medida, el resultado directo e indirecto de la dificultad de hacer del concepto económico de renta un instrumento operativo en un mundo de incertidumbre y de innovación financiera».

(18) DOMÍNGUEZ (2009b). TANZI (1998: 8) considera que «hay una creciente divergencia entre las áreas políticas, representadas por los estados-nación, y las áreas económicas de mercados particulares».

(19) Un análisis de los cambios registrados en los principios tradicionales del IRPF se ofrece en VALLE (2008).

(20) MARTÍNEZ-MONGAY *et al.* (2007) habían concluido que entre un 50 por 100 y un 75 por 100 del aumento de los ingresos fiscales en España entre 1995 y 2006 podría ser de naturaleza transitoria y desaparecer con el fin del *boom* de los activos.

BIBLIOGRAFÍA

ARNOLD, J. (2008), «Do tax structures affect aggregate economic growth? Empirical evidence from a panel of OECD countries», *OECD ECO/WKP(2008)51*.

AUERBACH, A. J. (2006), *Tax Reform in the 21st Century*, James A. Bajer III Institute, Rice University.

BANKS, J., y DIAMOND, P. (2008): «The base for direct taxation», preparado para el *Report of a Commission on Reforming the Tax Systems for the 21st Century*, Mirrlees Report, The Institute of Fiscal Studies.

BÉNASSY-QUÉRÉ, A.; FONTAGNÉ, L., y LAHRÈCHE-RÉVIL, A. (2003), «Tax competition and foreign investment», *CEPII, n^o 2003-17*.

<p>BIBBEE, A. (2008), «Tax reform for efficiency and fairness in Canada», <i>OECD ECO/WKP(2008)39</i>.</p> <p>BOADWAY, R. (2004), «Dual income tax», <i>CESifo DICE Report</i>, 3/2004.</p> <p>CARONE, G.; NICODÈME, G., y SCHMIDT, J. H. (2007), «Tax revenues in the European Union: recent trends and challenges ahead», European Commission.</p> <p>CHRISTIANSEN, V. (2004), «Norwegian income tax reform», <i>CESifo DICE Report</i>, 3/2004.</p> <p>CNOSSEN, S. (2002), «Tax policy in the European Union: a review of issues and options», <i>CESifo Working Papers Series</i>, n.º 758.</p> <p>COMISIÓN EUROPEA (1997), «Advancing financial integration», <i>European Economy</i>, suplemento A, n.º 12.</p> <p>COPENHAGEN ECONOMICS (2007), <i>Study in Reduced VAT Applied to Goods and Services in the Member States of the European Union. Final Report</i>.</p> <p>DE MOOIJ, R. A., y EDERVEEN, S. (2001), «Taxation and foreign direct investment. A synthesis of empirical research», <i>CPB Discussion Paper</i>, n.º 003.</p> <p>DEVEREUX, M.; GRIFFITH, R., y KLEMM, A. (2002), «Corporate income tax reforms and international tax competition», <i>Economic Policy</i>, octubre.</p> <p>DEVEREUX, M. P.; LOCKWOOD, B., y REDODANO, M. (2008), «Do countries compete over corporate tax rates?», <i>Journal of Public Economics</i>, 92.</p> <p>DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2003), «¿Hacia dónde va el sistema fiscal?», <i>Cuadernos de Información Económica</i>, n.º 177.</p> <p>— (2007), «Jornada de Planificación Fiscal 2007: Presentación», El Nuevo Lunes, Málaga, mayo (mimeo).</p> <p>— (2008), <i>El sector público español: evolución, situación actual y retos planteados</i>, Colegio de Economistas de Málaga, Málaga.</p> <p>— (2009a), «El IRPF ante una encrucijada: opciones de reforma», Instituto de Análisis Económico y Social, Universidad de Alcalá de Henares, <i>WP 01-09</i>.</p> <p>— (2009b), «Economía y poder político: un esquema analítico», <i>Cuadernos de Información Económica</i>, n.º 208.</p> <p>— (2009c), «Tendencias de los sistemas impositivos en la OCDE: especial referencia al caso español», mimeo.</p> <p>DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., y CARRASCO CASTILLO, G. (2003), «Tendencias recientes de la fiscalidad en los países de la OCDE», <i>Revista de Técnica Tributaria</i>, n.º 61.</p> <p>DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., y LÓPEZ DEL PASO, R. (2008), «El IRPF español en el contexto internacional», en DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ (2008).</p>	<p>DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M.; MEDEL CÁMARA, B., y MOLINA MORALES, A. (2009), «El estilo tributario latino y el sistema fiscal español, treinta años después», en L. CARAMÉS, J. M. GONZÁLEZ-PÁRAMO, y F. PEDRAJA (dirs.), <i>Siempre la Hacienda Pública. Ensayos en homenaje al profesor Enrique Fuentes Quintana</i>, Civitas, Pamplona.</p> <p>DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., y RUEDA LÓPEZ, N. (2005), «La dimensión y el papel del sector público en los países de la Unión Europea: tendencias recientes», <i>Información Comercial Española</i>, n.º 827.</p> <p>ERNST & YOUNG (2009), <i>Barometer of Tax Competitiveness for 2009. Comparative Analysis of Tax Systems within the OECD</i>.</p> <p>EUROSTAT (2008a), <i>Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway</i>, Luxemburgo.</p> <p>— (2009), <i>Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway</i>, Luxemburgo.</p> <p>FUENTES QUINTANA, E. (1973), <i>Hacienda Pública</i>, Imprenta Rufino García, Madrid.</p> <p>HEADY, C. (2002), «The truth about tax burdens», <i>OECD Observer</i>, marzo.</p> <p>KAY, J. (2008), «The base for direct taxation: commentary», preparado para el <i>Report of a Commission on Reforming the Tax Systems for the 21st Century</i>, Mirrlees Report, The Institute of Fiscal Studies.</p> <p>KENNY, L. W., y WINER, S. L. (2006), «Tax systems in the world: an empirical investigation into the importance of tax bases, administration costs, scale and political regime», <i>International Tax and Public Finance</i>, n.º 13.</p> <p>LUPI, A. (2009), «Tax revenue in the European Union», Eurostat, <i>Statistics in Focus</i>, 43.</p> <p>MARTÍNEZ-MONGAY, C.; MAZA LASIERRA, L. A., e IGAL YANIZ, J. (2007), «Asset booms and tax receipts: the case of Spain, 1995-2006», <i>European Economy, Economic Papers</i>, n.º 293.</p> <p>MUSGRAVE, R. A. (1969), <i>Fiscal Systems</i>, Yale University Press.</p> <p>MYLES, G. D. (2009a), «Economic growth and the role of taxation: aggregate data», <i>OECD ECO/WKP(2009)55</i>.</p> <p>— (2009b), «Economic growth and the role of taxation: disaggregate data», <i>OECD ECO/WKP(2009)56</i>.</p> <p>NORREGAARD, J., y KHAN, T. S. (2007), «Tax policy: recent trends and coming challenges», <i>OECD WP/07/274</i>.</p> <p>OCDE (1998a), «Forces shaping tax policy», <i>OECD Economic Outlook</i>, junio.</p> <p>— (1998b), <i>Harmful tax competition. An emerging global issue</i>.</p>	<p>— (2001), <i>Mesurer les charges fiscales. Quels indicateurs pour demain</i>.</p> <p>— (2004), «Recent tax policy trends and reform in OECD countries», <i>OECD Tax Policy Studies</i>, n.º 4.</p> <p>— (2006), «Fundamental reform of personal income tax», <i>OECD Tax Policy Studies</i>, número 13.</p> <p>— (2007), «Fundamental reform of corporate income tax», <i>OECD Tax Policy Studies</i>, número 16.</p> <p>— (2008a), <i>Revenue Statistics 1965-2007</i>.</p> <p>— (2008b), <i>Growing unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries</i>.</p> <p>— (2008c), <i>Consumption Tax Trends 2008. VAT/GST Excise Rates, Trends and Administrative Issues</i>.</p> <p>— (2009a), <i>Going for Growth 2009</i>.</p> <p>— (2009b), <i>Tax administration in OECD and selected non-OECD countries: comparative information series (2008)</i>.</p> <p>OWENS, J. (2006), «Fundamental tax reform: an international perspective», <i>National Tax Journal</i>, 59.</p> <p>PRICEWATERHOUSECOOPERS -PWC (2009), <i>Paying Taxes. The Global Picture</i>.</p> <p>PREST, A. R. (1978), «The taxable capacity of a country», en J.F.J. TOYE (ed.), <i>Taxation and Economic Development. Twelve Critical Studies</i>, Cass, Londres.</p> <p>ROSE, R. (1985), «Maximising tax revenue while minimizing political costs», <i>Journal of Public Policy</i>, 5.</p> <p>SORENSEN, P. B. (1993), «From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries», <i>Economic Policy Research Unit</i>, Copenhagen.</p> <p>TANZI, V. (1995), <i>Taxation in an Integrated World</i>, The Brookings Institution, Washington, D. C.</p> <p>— (1998), «The demise of the Nation State?», <i>IMF WP/98/120</i>.</p> <p>— (1999), «Does the World need a World tax organization?», en A. RAZIN y E. SADKA (eds.), <i>The economics of globalization</i>, Cambridge University Press.</p> <p>— (2000), «Globalization, technological developments, and the work of fiscal termites», <i>IMF WP/00/181</i>.</p> <p>— (2003), «La globalización y la necesidad de una reforma fiscal en los países en desarrollo», conferencia internacional sobre <i>Globalización y crecimiento económico</i>, México.</p> <p>— (2009), «Tax systems in the OECD: Recent evolution, competition and convergence»,</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>Conferencia en <i>Tax Systems: Whence and Whither (Recent evolution, current problems and future challenges)</i>, FUNCAS y Unicaja, Málaga, 9-11 septiembre. Publicado en este mismo n.º 125/126 de PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA.</p> <p>VALLE SÁNCHEZ, V. (2008), «El IRPF español a examen: perspectiva teórica y principios</p>	<p>impositivos», en DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ (2008).</p> <p>VAN DEN NOORD, P., y HEADY, C. (2001), «Surveillance of tax policies: A síntesis of finding in economics surveys», <i>OECD/ECOWKP (2001)285</i>.</p> <p>VARTIA, L. (2008), «How do taxes affect investment and productivity? An industry-</p>	<p>level analysis of OECD countries», <i>OECD/ECO/WKP(2008)64</i>.</p> <p>WORLD BANK (2009), <i>Doing Business. Measuring Business Regulation</i>.</p> <p>WORLD ECONOMIC FORUM (2009), <i>The Global Competitiveness Report 2008-2009</i>.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------