



Academia de Ciencias Sociales y del Medio Ambiente de Andalucía

*DISCURSO DE INGRESO
DEL*

*EXCMO. SR. D.
MANUEL J. LAGARES CALVO*

SEVILLA, 19 DE MARZO DE 2004

**EL FUTURO DE LOS IMPUESTOS.
ELEMENTOS PARA UNA HIPÓTESIS DE TRABAJO**

Manuel Jesús Lagares Calvo

**Discurso de Ingreso en la
Academia de las Ciencias Sociales y del
Medio Ambiente de Andalucía**

Señores Académicos:

Permítanme, antes que nada, que les exprese mi gratitud y también algo de mi sorpresa. Gratitud por haberme elegido miembro de esta docta Academia y sorpresa porque nunca en mi fuero interno he creído reunir méritos suficientes para ninguna de las distinciones que se me han ido otorgando a lo largo de mi vida.

Entiendo que quizás esta elección, más que por mis trabajos y servicios como profesor universitario, responda a una triple motivación. De una parte, pienso que se ha producido por mi ya larga relación con la Hacienda Pública aunque, si bien esa relación ha sido larga en el tiempo, pienso que no muchos han sido los méritos que he logrado acumular en ella.

De otra, estoy convencido de que esa elección se debe también y en buena medida a mi condición de andaluz, no solo porque haya nacido en Andalucía sino porque mi vida, pese a estar planteada en Madrid desde mi época de estudiante universitario, nunca se ha separado de mi tierra ni nunca ha olvidado los problemas que aquejan a mis paisanos los andaluces, sumidos aún en una de las posiciones de cola en el convoy de nuestro país. En la emoción de esta Andalucía que siempre he sentido, la tierra en que nací, de la que nunca me he ido pese a la distancia y a la que vuelvo cada vez que logro recobrar algún grado de libertad en las diarias tareas de la vida, estoy convencido que se ha fundamentado también la elección que me ha traído a esta Casa.

Pero tampoco puedo ni debo olvidar otro hecho que constituye, estoy seguro, el tercer motor de esa elección: que muchos de quienes integran esta Academia han compartido conmigo largos años de convivencia universitaria, de afanes para superar las duras realidades de nuestro país que nos tocaron vivir, de ilusiones y esperanzas en un

florecimiento que hoy, cuando ya llevamos un largo trecho recorrido en la vida, estamos en puertas de alcanzar. Pocos son ya los pasos que nos separan de esos niveles de bienestar –el bienestar de nuestros vecinos europeos- por los que desde el siglo XVII viene luchando lo mejor de nuestras gentes. En el afecto y diligencia de mis amigos, en su defensa apasionada de mi pobre candidatura, estoy convencido de que se asienta también la elección que habéis hecho.

Al expresarles, Señores Académicos, mi agradecimiento por esta elección, no puedo evitar un recuerdo emocionado para quienes me han ido haciendo a lo largo de los años. En primer término, para mis maestros de La Palma del Condado, donde nací y donde se encuentran las raíces de mi familia desde hace siglos. También para quienes en el Instituto La Rábida de Huelva me abrieron las bases del conocimiento en mis años de bachillerato. Para quienes en la Escuela de Comercio de Sevilla me hicieron atisbar el maravilloso mundo de la economía. Para quienes en la Universidad Complutense me introdujeron en el rigor del método científico y plantaron en mi interior la inquietud por lo desconocido, dentro de una ciencia que trata de analizar la conducta humana bajo la presión de la escasez y el anhelo de la mejora. Finalmente, para quienes hoy comparten conmigo esos afanes en el ámbito de la Universidad, del mundo financiero y de la profesión, porque cada día me siguen ayudando a mantener mi fe en aquellas enseñanzas. Gracias a todos.

I. INTRODUCCIÓN: LA RAZÓN DEL TEMA ELEGIDO.

Es costumbre bien establecida que, finalizado el siempre demasiado corto capítulo de los agradecimientos, haya de justificarse el tema elegido para el discurso. Por eso he de reconocer aquí y ahora que el tema de mi discurso de ingreso en esta docta Corporación –“El futuro de los impuestos. Elementos para una hipótesis de trabajo”- no constituye sino un intento de esbozar una respuesta para una

inquietud que siempre me ha perseguido: ¿Cómo serán los impuestos en el futuro?. Porque lo que nunca me he cuestionado en todos estos años es la propia existencia de los impuestos pues, como señalaba Benjamin Franklin en las postrimerías del siglo XVIII, cuando ni los impuestos ni los sistemas fiscales eran los de ahora, dos cosas hay seguras en la vida del hombre: la muerte y los impuestos.

Pues bien, la relativa comodidad intelectual que siempre proporciona dedicarse a algo tan seguro, según parece, como los impuestos y la Hacienda Pública, la he entendido siempre contrapuesta a la inseguridad que genera no disponer de una respuesta sobre el futuro de tales instituciones, junto con una prevención, bien fundada entre quienes participamos en el mundo académico, en contra de efectuar predicciones sobre el futuro. Bien sabemos que los humanos -y no solo los economistas, como jocosamente suele afirmarse con frecuencia- somos pésimos pronosticadores del futuro, aunque seamos siempre capaces de explicar el pasado conforme a nuestras particulares valoraciones. Quizá porque, como decía Epicuro de Samos⁴⁰⁹, el futuro no está en las manos de los hombres pero tampoco fuera de ellas. En ese saber que no se puede configurar ni conocer el futuro, porque no está en nuestras manos, pero que quizás se pueda influir en ese futuro, porque en ocasiones tampoco está totalmente fuera de nuestro alcance, reside una de las claves de nuestra incertidumbre.

Pero el intento de vislumbrar siquiera lo que puede ser el futuro de los impuestos y de los sistemas fiscales no responde solo a una inquietud personal largo tiempo sentida. Constituye, además, una preocupación importante y creciente en el ámbito de la Hacienda Pública. Porque cuanto más pueda avanzarse en la delimitación y entendimiento de las fuerzas que gobiernan la evolución de los sistemas fiscales y de los impuestos y cuanto más pueda intuirse

⁴⁰⁹Véase Epicuro de Samos (c. 300 a. de C.). Pag. 11.

sobre el comportamiento previsible de tales fuerzas, mejor seremos capaces de adaptar cada día las instituciones fiscales a sus requerimientos, aumentar su eficiencia y su equidad y lograr con ello que no constituyan rémora para el progreso sino palanca en que apoyar el aumento de bienestar de nuestra sociedad.

Hace ahora casi treinta años se leía en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas el brillante discurso de ingreso de un nuevo Académico bajo el título de "Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma"⁴¹⁰. Se planteaba en ese discurso un ambicioso programa de cambio en nuestro sistema fiscal por el que casi nadie en aquellos momentos -1975- apostaba nada. Su autor, el profesor D. Enrique Fuentes Quintana, mi maestro y sin duda el mejor economista español del siglo XX, si había apostado, y bien fuerte, por hacer realidad lo que muchos consideraban ilusiones que nunca se alcanzarían. Estoy convencido de que, al diseñar con precisión una hipótesis sobre lo que debería ser ese futuro, estaba dando ya un paso decisivo para su realización efectiva.

Por eso, permítanme que trate hoy de avanzar en la resolución de mis propias incertidumbres y de las incertidumbres de los hacendistas, respondiendo al reto planteado con las técnicas propias de nuestro conocimiento. Si me lo permiten y llegamos con fuerzas suficientes al final, incluso intentaré extraer también algunas modestas consecuencias de esos resultados para las Haciendas autonómicas y, en especial, para la Hacienda andaluza. Pero, en todo caso, consideren este ensayo más como un osado que como un fundamentado intento de influir en ese futuro que Epicuro ya nos señalaba que ni estaba en nuestras manos ni tan alejado de ellas como para que fuese inalcanzable.

⁴¹⁰ Véase Fuentes Quintana (1975)

II. LOS SISTEMAS FISCALES Y SU EVOLUCIÓN MÁS RECIENTE⁴¹¹

El siglo XX ha asistido a un importante cambio de las estructuras impositivas en los países más avanzados, pues a lo largo del mismo se han ido sustituyendo los viejos sistemas de imposición por otros muy distintos cuyo centro neurálgico lo han venido a constituir los impuestos personales sobre la renta en el ámbito de la imposición directa y los impuestos generales sobre las ventas en el de la indirecta. Al mismo tiempo, en la mayor parte de estos países han aparecido con fuerza las cotizaciones sociales⁴¹² y, en ocasiones, los impuestos sobre las nóminas, dedicados a financiar los servicios sociales a medida que éstos han ido extendiéndose, lo que ha ocurrido con mayor intensidad en todo el mundo y, en especial, en Europa a partir de la segunda mitad del citado siglo.

A lo largo del siglo XX los impuestos personales sobre la renta han ido sustituyendo paulatinamente a la imposición de producto propia de la Revolución francesa, que había configurado en casi todos los países la imposición directa característica de casi todo el siglo XIX⁴¹³. En ocasiones esa sustitución se ha producido de modo

⁴¹¹ Se utilizará aquí la expresión "sistema fiscal" en el sentido restringido de "estructura tributaria" o conjunto de impuestos articulados en forma de sistema, por ser la acepción más frecuentemente usada en el lenguaje corriente, aunque el concepto técnico de "sistema fiscal" hace alusión al conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico que, caracterizadas por un cierto grado de permanencia y supeditadas a la consecución de determinados fines, establecen la organización y permiten el funcionamiento de la actividad financiera del sector público, siendo sus elementos integrantes las referidas estructuras tributarias, los medios operativos para su funcionamiento, los procedimientos para su gestión y los principios que informan a sus componentes. Musgrave (1970) y la mayor parte de la doctrina incluye la estructura de gastos públicos dentro de los sistemas fiscales.

⁴¹²Las cotizaciones sociales con caracteres propios de las primas de seguros comienzan a proliferar en Europa a partir de la creación por Bismarck, en la Alemania de finales del siglo XIX, de un sistema de seguridad social. En España surgen a principios del siglo XX.

⁴¹³Como es bien conocido, el Income Tax del Reino Unido se comenzó a aplicar a finales del siglo XVIII con motivo de las guerras contra Francia del periodo de la Revolución, aunque su perfeccionamiento y extensión se produjo a lo largo del siglo XIX. En Alemania el Impuesto sobre la Renta se introdujo a finales del siglo XIX y en Estados Unidos en 1913, gracias a una enmienda constitucional. En España un primer impuesto complementario sobre la renta con base cedular fundada en la imposición de producto se puso en marcha a partir de 1932, aunque la imposición efectiva sobre la renta de carácter sintético no se aplicó hasta 1978.

radical, mediante la creación de una figura impositiva nueva, generalmente de carácter sintético, que ha sustituido a los distintos impuestos de producto existentes. En otras, la sustitución ha constituido un proceso de integración lenta de los impuestos de producto en estructuras cedulares de imposición que, mediante una homogeneización más o menos dilatada, han acabado por transformarse en impuestos relativamente sintéticos sobre la renta a los que se han añadido dosis crecientes de personalización para ajustar la distribución de su carga a las diferentes circunstancias de los contribuyentes y de sus familias. En todo caso, a la sustitución de impuestos de producto por impuestos personales no ha sido ajena la extensión de la economía de mercado y la generalización del cálculo de la renta.

Sin embargo, ha de reseñarse aquí que en los últimos años la trayectoria que acaba de describirse parece haber entrado en un cierto grado de reversión en algunos países, pues a finales de la década de los ochenta han comenzado a aparecer los impuestos "duales" sobre la renta⁴¹⁴, que rompen con el criterio de la homogeneización propio de los impuestos personales sintéticos para volver de algún modo a estructuras de características más propias de la imposición cédular, aunque bien distintas de los antiguos impuestos de producto. No está siendo ajeno a este nuevo proceso de cambio en la imposición personal los altos niveles de apertura económica que se han alcanzado a partir de los años setenta, la liberalización de los movimientos de capitales propia de la década de los ochenta y la globalización creciente de la actividad económica de la última década del siglo XX.

Otro fenómeno de interés que se ha producido en la imposición directa a lo largo del pasado siglo ha sido el de la aparición y

⁴¹⁴Este tipo de impuestos sobre la renta se comenzó a aplicar en los países nórdicos a partir de 1989. Véase a este respecto Cnossen (2000).

generalización de la imposición sobre sociedades. Bien cierto es que desde el siglo XVI, con la creación de grandes compañías mercantiles ligadas a la exploración y colonización de nuevos territorios, se había ido estableciendo algún tipo más o menos nítido de tributación propia de las sociedades relacionada en ocasiones, aunque no siempre, con los beneficios obtenidos en su actividad. Pero la aparición de los modernos impuestos sobre sociedades no tiene lugar hasta principios del siglo XX y su generalización hasta la segunda mitad del mismo⁴¹⁵.

En la imposición indirecta el camino recorrido ha sido también largo y complejo. A finales del siglo XVIII y principios de XIX, gracias a las fuertes críticas de los fisiócratas y de los economistas clásicos, se comenzó en los países más avanzados una cierta reorganización de las múltiples figuras que recaían sobre el consumo y la producción de bienes, lo que condujo, en la mayor parte de las ocasiones, a una cierta sistematización de los impuestos sobre consumos específicos y a la supresión de muchos de los impuestos generales sobre las ventas que, como la alcabala española, habían llegado hasta entonces procedentes de la Edad Media⁴¹⁶. Al mismo tiempo, se sistematizaron también los aranceles que gravaban el comercio exterior.

⁴¹⁵La historia del moderno impuesto sobre sociedades comenzó en 1909 para Estados Unidos, según Richard Goode (1951), pag. 2. Algunos opinamos que comenzó para España con la aparición de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de la Ley de 27 de marzo de 1900, impulsada por el Ministro Fernández Villaverde, o incluso antes, con el Reglamento de la Contribución Industrial, aprobado por Real Decreto de 28 de mayo de 1896, aunque el impuesto no quedase bien definido hasta la Ley de 29 de abril de 1920 y el Texto refundido de 22 de septiembre de 1922. Para ciertos países de Europa la historia del impuesto comenzó en la década de los sesenta o a principios de los años setenta como figura independiente y con sustantividad propia, aunque las sociedades viniesen ya gravadas de mucho antes por el propio impuesto personal sobre la renta, como ocurría en el Reino Unido.

⁴¹⁶En España la supresión de la alcabala, impuesto general sobre ventas en cascada que se venía aplicando en Castilla desde la Edad Media, se produjo a consecuencia de la reforma tributaria de 1845, que introdujo un sistema de impuestos sobre consumos específicos que duró, aunque con importantes modificaciones, hasta 1964, en que se volvió a una figura similar a la vieja alcabala castellana, el impuesto general sobre el tráfico de las empresas. La aplicación de un moderno impuesto sobre el valor añadido se retrasó hasta 1986, año en que España ingresó en la actual Unión Europea.

Esta importante consolidación de los impuestos sobre consumos específicos y de los aranceles a principios del siglo XX fue seguida de la aparición de nuevos impuestos generales sobre las ventas, que adoptaron casi siempre la forma de impuestos en cascada y que se extendieron por muchos países en el periodo comprendido entre las dos guerras mundiales. Pero la gran revolución de la imposición indirecta se produjo a partir de la mitad del pasado siglo con la invención del impuesto sobre el valor añadido⁴¹⁷, que pronto sustituyó al sistema de impuestos múltiples sobre consumos específicos, dejándolo reducido al ámbito de muy pocos artículos que generalmente se han caracterizado por alguna peculiaridad especial propia de los productos cuyo consumo constituía el objeto final del gravamen.

Pero el siglo XX ha sido, además, testigo de la aparición de las cotizaciones sociales y de los impuestos sobre nóminas para financiar servicios sociales, nuevas figuras impositivas que, aunque exigidas inicialmente con un carácter muy próximo al de primas de seguros para financiar tales servicios, pronto fueron adquiriendo características propias de los impuestos y alcanzando un volumen que en algunos países hace que sean hoy una de las primeras fuentes de ingresos públicos.

1. Elementos impositivos esenciales en los sistemas fiscales de hoy.

Las estructuras tributarias suelen estar compuestas por muy diversas figuras impositivas que, además, difieren entre sí en los distintos países aunque conserven rasgos muy semejantes en todos.

⁴¹⁷El impuesto sobre el valor añadido se derivó de una idea de Maurice Lauré (1953), inspector de finanzas y hacendista francés, aunque su primera formulación se encuentra en una propuesta elaborado por von Siemens en 1919 para la reforma de la imposición sobre ventas en Alemania.

Pero en la mayor parte de los países de la OCDE los impuestos que hoy integran los sistemas fiscales son prácticamente cinco fundamentales:

- Un **impuesto sobre la renta de las personas físicas**, que trata de gravar de forma progresiva la capacidad de pago de los individuos o de las familias manifestada a través de la renta. En muchas ocasiones constituye el primer impuesto del sistema por su capacidad recaudatoria y porque afecta a la práctica totalidad de la población.
- Un **impuesto sobre sociedades**, que recae sobre el beneficio obtenido por las entidades jurídicas y que en muchas ocasiones se integra en el ámbito del impuesto anterior mediante un sistema para evitar el doble gravamen económico de los dividendos.
- Un **impuesto general sobre las ventas**, que la mayor parte de las veces se exige en todas las etapas del proceso productivo pero solo sobre el valor añadido en cada una de ellas, para lo cual el tributo gira sobre las ventas e ingresos empresariales y profesionales, descontando de su cuota el impuesto satisfecho por los bienes y servicios utilizados en la producción. En otras ocasiones el impuesto gira exclusivamente sobre las ventas y servicios efectuados directamente a los consumidores finales.
- Un conjunto de impuestos que recaen sobre la venta de determinados productos cuyo consumo pretende restringirse o de otros cuyo consumo se considera inadecuado o de productos que generan elevados costes sociales o de bienes y servicios que demuestran una más alta capacidad de pago en quienes los adquieren y disfrutan. Son los llamados impuestos **sobre consumos específicos** o también **impuestos especiales**.

- En muchos países, las **cotizaciones sociales** por la utilización del factor trabajo, que se destinan a la financiación en los servicios de la Seguridad Social y que suelen correr mayoritariamente a cargo de las empresas, aunque inicialmente también recaen en menor proporción sobre los trabajadores. Todavía siguen manteniendo un cierto aire o estilo de primas de seguros, pues se suelen exigir mediante tarifas que contemplan el tipo de riesgo cubierto y la categoría laboral del empleado, pero casi nunca su retribución efectiva y, en ocasiones, la prestación recibida está ligada también a la cuantía de la cotización satisfecha. Pese a estas características, las cotizaciones sociales tienen actualmente una clara naturaleza impositiva.

Junto a estos impuestos existen también otros, en ocasiones de naturaleza patrimonial por la tenencia y disfrute, transmisión o donación de bienes y en otras con las características propias de licencias o matrículas para el ejercicio de determinadas actividades, pero con mucha menor importancia que los anteriores. A ellos se acompañan también tributos que recaen sobre la realización de determinados actos jurídicos o las ventas no empresariales de determinados elementos patrimoniales y, sobre todos, los aranceles que gravan el tráfico exterior de mercancías. El análisis que sigue contemplará la totalidad de ingresos proporcionados por todos los tributos y cotizaciones, pero concederá especial relevancia a los cinco grupos básicos de figuras tributarias que acaban de describirse.

2. Las estructuras impositivas en el último tercio del siglo XX.

La falta de una información fiable y sistematizada que abarque la mayor parte de los países avanzados y que cubra la totalidad del pasado

siglo impide ofrecer un análisis cuantitativo de las tendencias anteriores. Pero la historia de los cambios fiscales en esos países pone de manifiesto que a lo largo del siglo XX se ha producido un importante proceso de aproximación u homogeneización de las estructuras impositivas, quizás como consecuencia de las recomendaciones de los organismos internacionales y de las exigencias derivadas de los procesos de integración económica.

Ese proceso de aproximación, homogeneización o armonización no está todavía terminado ni, probablemente, lo esté en mucho tiempo, pero sus avances en el último tercio del siglo XX han sido notables y, además, pueden ser medidos con relativa precisión utilizando los datos de la OCDE. A tales efectos, los cuadros nº 1 y nº 2 reflejan tanto la estructura como el nivel relativo de los impuestos en dos docenas de países pertenecientes a esa Organización para el año 1965 y para el año 2000, respectivamente. A su vez, el cuadro nº 3 ofrece un resumen comparado de la situación en que se encuentran el conjunto de países seleccionados tanto en 1965 como en 2000, lo que también se refleja en el gráfico nº 1. De su análisis pueden obtenerse algunas conclusiones de interés.

La primera de esas conclusiones es que los sistemas fiscales de los países seleccionados están claramente convergiendo en sus estructuras impositivas e, incluso, en el peso de su recaudación respecto al PIB de cada país. Puede comprobarse este hecho por la evolución de las desviaciones típicas en 1965 y en 2000 -convergencia sigma- y por la de los porcentajes de variación, es decir, del porcentaje que representa la desviación típica respecto a la media de cada clase de impuestos y en cada año objeto de análisis. Las diferencias de tales porcentajes de variación entre esos dos años demuestran sobradamente que los sistemas fiscales de los países más avanzados son cada vez más iguales, tanto en su estructura como en su peso respecto al PIB de cada país.

La segunda conclusión que ofrecen los datos comentados es que el proceso de aproximación, convergencia o, si se prefiere, de armonización de los sistemas fiscales durante este periodo, ha sido especialmente intenso en lo que se refiere a los impuestos generales sobre el consumo, seguida por la imposición sobre sociedades y los impuestos sobre consumos específicos. Estos procesos de convergencia parecen razonables porque, en primer término, entre 1965 y 2000 se ha construido un mercado único en Europa que ha exigido de la armonización de la imposición general sobre las ventas, de los especiales sobre el consumo y, aunque con menor intensidad, de una apreciable aproximación de los impuestos sobre sociedades. A esos procesos de convergencia en la imposición sobre el consumo se han adherido también otros países no pertenecientes a la Unión Europea.

Pero, en segundo lugar, el proceso de globalización de las relaciones económica, con la aparición de empresas multinacionales y transnacionales, ha impulsado también una aproximación internacional de la imposición sobre sociedades, lo que justifica el elevado grado de convergencia que muestra este tipo de tributos en los años analizados.

La tercera conclusión que puede extraerse de los datos comentados es que la aproximación ha sido mucho más reducida comparativamente en el ámbito de los impuestos personales sobre la renta y en el campo de las cotizaciones sociales y de los impuestos sobre nóminas. Esta conclusión se corresponde bastante bien con la idea de que los impuestos personales, especialmente en lo que se refiere a la tributación de los rendimientos del trabajo, pueden ser más diferentes entre países debido a la menor movilidad de este factor y con el hecho de que la financiación de los servicios sociales está siguiendo pautas muy distintas entre los países seleccionados.

La cuarta de las conclusiones que se desprende de esos datos es que la armonización parece haber sido negativa en el ámbito de la

imposición patrimonial y en el de los restantes impuestos, pues los porcentajes de variación han aumentado entre 1965 y 2000. Como la imposición patrimonial incluye un alto porcentaje de tributación sobre bienes inmuebles, de nuevo la falta de movilidad de las fuentes constituye un obstáculo para que se den en este tipo de impuestos los procesos internacionales de convergencia que se aprecian en los restantes.

La quinta conclusión que puede obtenerse es que, aunque se han aproximado los niveles de presión fiscal en el periodo, esta aproximación ha sido apreciablemente más reducida que la que ha afectado a las estructuras tributarias, lo cual permite comprobar que la convergencia en éste ámbito no es tan intensa como en el de las estructuras tributarias.

3. Los posibles grupos de sistemas fiscales y su evolución.

Las conclusiones que acaban de exponerse describen lo que han sido las líneas maestras del proceso de cambio fiscal que ha tenido lugar en los países más avanzados durante el último tercio del siglo XX. Pero no permiten comprobar si esos sistemas fiscales pueden agruparse entre sí para formar una tipología clasificatoria que permita ahondar más en sus diferencias estructurales y de presión fiscal. De ahí que el análisis pretenda ahora establecer alguna clasificación de tales sistemas que complete el panorama de la evolución que han experimentado durante el periodo objeto de análisis.

Para ello se utilizará un método estadístico habitual para clasificar diversos casos o individuos en los que concurren distintas características. Ese método emplea las distancias entre esas diferentes características de los individuos o casos para, teniendo en cuenta un cierto criterio de proximidad, encuadrar a cada uno de ellos dentro de un determinado "conglomerado" jerárquico o celda. Ese encuadramiento se

efectúa, como acaba de indicarse, atendiendo simultáneamente a todas sus características y no solo a una determinada, que es lo habitual en las clasificaciones tradicionales. Se consigue así formar grupos o subconjuntos de individuos o casos relativamente homogéneos conforme a criterios que toman en consideración simultáneamente múltiples variables o características y no solo una determinada.

La técnica de los conglomerados jerárquicos, celdas o "clusters" ha sido la utilizada en este análisis para, tomando como variables no solo la estructura tributaria de cada país representada por el peso relativo de la recaudación de sus principales impuestos sino también su nivel de presión fiscal, buscar de modo objetivo una clasificación coherente de sus sistemas tributarios. Las variables clasificatorias han sido, por tanto, los pesos relativos de los distintos impuestos junto con la presión fiscal de cada país. Estas variables se han tomado en valores normalizados, al objeto de evitar que las diferencias de magnitud que se producen entre las variables de estructura impositiva - medidas en porcentajes sobre el total de ingresos- y la presión fiscal, medida respecto al PIB de cada país, tengan influencia en la formación de los grupos. Para la clasificación se han utilizado los cuadrados de las distancias euclidianas y el método de Ward como criterio de agrupamiento.

Inicialmente se han elegido tres posibles clasificaciones para cada uno de los ejercicios 1965 y 2000, formadas respectivamente por cuatro, tres y dos "celdas" o conglomerados -en este caso, grupos de sistemas fiscales- al objeto de comprobar como se forman cada uno de estos grupos y como se combinan entre sí cuando se disminuye el número de los seleccionados. Para ello se ha tenido en cuenta que una tipología de sistemas de más de cuatro grupos, al introducir matices y diferencias poco relevantes desde el punto de vista cuantitativo y conducir a grupos formados por muy escasos países, no resultaría muy significativa a los efectos de este

análisis. Obviamente una clasificación de un solo grupo no es una clasificación propiamente dicha y, en todo caso, clasificaciones de un solo grupo son las que se contienen en los cuadros nº 1 y nº 2 anteriores.

4. Los grupos de sistemas fiscales en 1965.

El cuadro nº 4 ofrece la clasificación y características de los sistemas fiscales en 1965 si se eligen cuatro grupos como criterio clasificatorio. Esta clasificación ofrece aspectos de interés. Como puede comprobarse, el primer grupo de sistemas fiscales está formado por aquellos que, como señalan las últimas columnas del citado cuadro -mera suma de las correspondientes a los distintos impuestos atendiendo a sus respectivas naturalezas- mantienen un fuerte peso relativo de la imposición directa (55,8 por 100 del total de los ingresos impositivos), un peso mucho más reducido de los impuestos indirectos (34,3 por 100 del total) y un corto peso de las cotizaciones sociales y de la imposición sobre nóminas para financiar servicios sociales (9,8 por 100). De ahí que a este primer grupo de sistemas fiscales se le haya asignado la denominación de "sistemas de imposición directa".

CUADRO Nº 4
ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS FISCALES EN
LOS PAISES DE LA OCDE

Ejercicio 1965 - Cuatro grupos

	IRPF	Socie- dades	Seg. Soc.	Nomi- nas	Patri- monio	Cons. gral.	Cons. esp.	Otros	Total	Imp. s/PIB	Directos	S.S. Nom.	Indirectos
Australia	34,4	16,3	0,0	3,1	11,4	7,4	22,7	4,7	100,0	21,7	62,1	3,1	34,8
Canadá	23,0	15,1	5,7	0,0	13,2	18,2	17,1	7,7	100,0	25,6	51,3	5,7	43,0
Estados Unidos	30,5	15,8	16,4	0,0	15,3	4,6	14,6	2,8	100,0	24,7	61,6	16,4	22,0
Irlanda	16,7	9,1	6,5	0,0	15,1	5,7	43,4	3,5	100,0	24,9	40,9	6,5	52,6
Japón	21,7	22,2	21,8	0,0	8,1	0,0	25,0	1,2	100,0	18,3	52,0	21,8	26,2
Nueva Zelanda	39,4	20,7	0,0	0,0	11,5	7,7	18,5	2,2	100,0	24,7	71,6	0,0	28,4
Reino Unido	29,8	7,1	15,4	0,0	14,5	5,9	24,9	2,4	100,0	30,4	51,4	15,4	33,2
Imposición directa	27,9	15,2	9,4	0,4	12,7	7,1	23,7	3,5	100,0	24,3	55,8	9,8	34,3
% desviación típica/media	28,2	36,4	90,9	264,6	20,4	78,3	40,2	61,5	0,0	15,2	17,9	81,7	30,7
Grecia	6,8	1,8	31,6	0,8	9,7	10,3	33,8	5,2	100,0	19,9	18,3	32,4	49,3
Islandia	19,5	1,8	8,1	0,9	4,0	16,7	45,0	4,0	100,0	26,2	25,3	9,0	65,7
Portugal	0,0	0,0	21,9	0,9	5,1	0,0	41,5	30,6	100,0	15,8	5,1	22,8	72,1
Turquía	24,8	4,8	5,9	0,0	10,5	0,0	53,5	0,5	100,0	10,6	40,1	5,9	54,0
Imposición indirecta	12,8	2,1	16,9	0,7	7,3	6,8	43,5	10,1	100,0	18,1	22,2	17,5	60,3
% desviación típica/media	89,1	94,8	71,7	67,1	44,4	121,8	18,8	137,2	0,0	36,4	65,7	70,4	17,4
Dinamarca	41,4	4,5	5,4	0,0	8,0	9,1	29,2	2,4	100,0	29,9	53,9	5,4	40,7
Finlandia	35,8	8,3	3,2	5,3	4,1	19,0	23,5	0,8	100,0	30,4	48,2	8,5	43,3
Noruega	39,6	3,8	11,9	0,0	3,1	21,5	18,4	1,7	100,0	29,6	46,5	11,9	41,6
Suecia	48,7	6,1	12,1	0,0	1,8	10,4	19,2	1,7	100,0	35,0	56,6	12,1	31,3
Imposición cuasi directa	41,4	5,7	8,2	1,3	4,3	15,0	22,6	1,7	100,0	31,2	51,3	9,5	39,2
% desviación típica/media	13,1	35,2	55,7	200,0	62,9	41,1	21,9	39,7	0,0	8,1	9,2	33,6	13,7
Alemania	26,0	7,8	26,8	0,6	5,8	16,5	14,6	1,9	100,0	31,6	39,6	27,4	33,0
Austria	20,0	5,4	24,9	7,6	4,0	18,7	18,0	1,4	100,0	33,9	29,4	32,5	38,1
Bélgica	20,5	6,2	31,4	0,0	3,7	21,1	13,0	4,1	100,0	31,1	30,4	31,4	38,2
España	14,3	9,2	28,3	0,0	6,4	22,2	18,4	1,2	100,0	14,7	29,9	28,3	41,8
Francia	10,6	5,3	34,2	4,6	4,3	23,3	14,3	3,4	100,0	34,5	20,2	38,8	41,0
Italia	10,9	6,9	34,2	0,0	7,2	12,9	24,1	3,8	100,0	25,5	25,0	34,2	40,8
Luxemburgo	24,9	11,0	32,3	0,9	6,2	12,4	11,1	1,2	100,0	27,7	42,1	33,2	24,7
Países Bajos	27,7	8,1	30,8	0,0	4,4	12,4	14,7	1,9	100,0	32,8	40,2	30,8	29,0
Suiza	31,2	7,1	22,5	0,0	8,8	9,4	19,0	2,0	100,0	19,6	47,1	22,5	30,4
Imposición múltiple	20,7	7,4	29,5	1,5	5,6	16,5	16,4	2,3	100,0	27,9	33,8	31,0	35,2
% desviación típica/media	36,0	24,7	14,0	178,8	30,1	30,3	24,0	48,9	0,0	24,6	26,3	14,9	17,5
UE 65	22,3	6,5	22,6	1,4	6,7	13,3	22,9	4,4	100,0	27,9	35,4	24,0	40,6
Total 65	24,9	8,5	18,0	1,0	7,8	11,9	24,1	3,8	100,0	25,8	41,2	19,0	39,8
% desviación típica/media	47,3	67,2	65,4	197,1	52,4	60,8	47,4	154,2	0,0	25,8	38,5	63,1	30,8

Procedimiento de agrupación: Análisis de clusters. Variables de estructura fiscal normalizadas. Cuadrado de distancias euclidianas. Método de Ward.. Fuente: Revenue Statistics. OCDE. París, 2003 y elaboración propia

Ha de señalarse también que, de entre los siete países que lo integran, solo dos de ellos –Irlanda y el Reino Unido- pertenecen a la Unión Europea. Por otra parte, este grupo de países mantiene su presión fiscal media (24,3 por 100) en un nivel muy próximo al más elevado y está formado por países de alta renta por habitante, hasta el punto de que su media se situaba en 1965 en 10.829,6 \$ por habitante en paridad de poder de compra.

El segundo grupo de sistemas fiscales es uno más bien reducido en cuanto al número de países que lo integran -incluye solo cuatro países- y en el que la imposición indirecta, seguida muy de lejos por la directa, constituyen las bases de la recaudación. La preponderancia de los impuestos indirectos es muy clara pues supusieron en promedio para el año 1965 nada menos que un 60,3 por 100 del total de los ingresos impositivos. Por eso a este grupo de sistemas fiscales se le ha asignado la denominación de “sistemas de imposición indirecta”. De los cuatro países que lo integran dos -Grecia y Portugal- pertenecen a la Unión Europea. La presión fiscal media del grupo es la más reducida (18,1 por 100) y su renta media por habitante en 1965 también lo fue, al alcanzar el valor de 6.111,2 \$ en paridad de poder de compra.

El tercer grupo de países está formado por otros cuatro -los países nórdicos Dinamarca, Finlandia, Noruega y Suecia- que combinan un alto peso relativo de impuestos directos junto con un peso también apreciable de imposición indirecta, aunque muy inferior a los directos, y que además presentan una escasa participación de las cotizaciones sociales en sus ingresos impositivos. De ahí que a este grupo se le haya dado la denominación de “sistemas de imposición cuasi directa”. Su presión fiscal media (31,2 por 100) es la más elevada de todos los grupos que se han formado y disfrutaban de una considerable renta media por habitante, que en 1965 se situaba en 10.899,2 \$ en paridad de poder de compra.

Finalmente, el cuarto grupo de sistemas fiscales está formado por los de aquellos países que distribuyen el peso de su recaudación de forma más equilibrada entre imposición directa (33,8 por 100 del total de los ingresos impositivos), cotizaciones sociales y nóminas (31,0 por 100) e imposición indirecta (35,2 por 100). La denominación de "sistemas de imposición múltiple" parece apropiada para ellos atendiendo a estas características de su estructura impositiva. Está formado por nueve países, todos ellos integrantes de la Unión Europea. Su presión fiscal media (27,9 por 100) es la segunda más elevada. Su renta media por habitante se situaba en 1965 en 11.161,6 \$ en paridad de poder de compra, es decir, en el primer lugar dentro de los cuatro grupos que se han seleccionado, aunque con una apreciable dispersión entre sus integrantes.

El gráfico nº 2 expresa de forma resumida la situación de cada uno de los grupos de sistemas fiscales del cuadro nº 4, lo que permite comprobar mejor las distancias que separan a estos grupos.

Si ahora se pasa a una clasificación de solo tres grupos de sistemas para el año 1965, los resultados que se obtienen son los que se reflejan en el cuadro nº 5. Es posible comprobar a través de esos datos, comparándolos con los cuadro nº 4, que el grupo que desaparece es el de los sistemas de imposición cuasi directa formado por los países nórdicos, que se integra en el de los sistemas de imposición múltiple.

Por último, si se impone la restricción de que existan solo dos grupos de países, el cuadro nº 6 recoge los resultados obtenidos para 1965. Mediante el mismo es posible comprobar como desaparece el grupo de sistemas de imposición directa, que pasa a integrarse en el grupo de países de sistemas de imposición directa-indirecta, con parecidos porcentajes de los impuestos directos e indirectos. El grupo de sistemas de imposición múltiple permanece inalterado respecto a la configuración que había alcanzado en la clasificación de tres grupos.

Las consecuencias que pueden obtenerse de este análisis son varias. La primera y más evidente es la de que los distintos sistemas fiscales parecían diferenciarse en 1965 por el peso relativo preponderante que tomaban los impuestos directos y los indirectos, mientras que las cotizaciones a la seguridad social no eran preponderantes en ninguna de las agrupaciones obtenidas, aunque en alguna de ellas -los sistemas de imposición múltiple- jugaban un papel relativamente importante.

La segunda conclusión que ofrecen los datos anteriores es la de que los sistemas que en 1965 parecían articular los dos polos con mayor fuerza de atracción eran los de imposición directa y los de imposición múltiple, porque hacia ellos tendían los restantes grupos a medida que se reducía el número de éstos.

CUADRO Nº 5													
ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS FISCALES													
EN LOS PAISES DE LA OCDE													
Ejercicio 1965 - Tres grupos													
	IRPF	Socie- dades	Seg. Soc.	Nomi- nas	Patri- monio	Cons. gral.	Cons. esp.	Otros	Total	Imp. s/PIB	Directos	S.S. Nom.	Indirectos
Australia	34,4	16,3	0,0	3,1	11,4	7,4	22,7	4,7	100,0	21,7	62,1	3,1	34,8
Canadá	23,0	15,1	5,7	0,0	13,2	18,2	17,1	7,7	100,0	25,6	51,3	5,7	43,0
Estados Unidos	30,5	15,8	16,4	0,0	15,3	4,6	14,6	2,8	100,0	24,7	61,6	16,4	22,0
Irlanda	16,7	9,1	6,5	0,0	15,1	5,7	43,4	3,5	100,0	24,9	40,9	6,5	52,6
Japón	21,7	22,2	21,8	0,0	8,1	0,0	25,0	1,2	100,0	18,3	52,0	21,8	26,2
Nueva Zelanda	39,4	20,7	0,0	0,0	11,5	7,7	18,5	2,2	100,0	24,7	71,6	0,0	28,4
Reino Unido	29,8	7,1	15,4	0,0	14,5	5,9	24,9	2,4	100,0	30,4	51,4	15,4	33,2
Imposición directa	27,9	15,2	9,4	0,4	12,7	7,1	23,7	3,5	100,0	24,3	55,8	9,8	34,3
% desviación típica/media	28,2	36,4	90,9	264,6	20,4	78,3	40,2	61,5	0,0	15,2	17,9	81,7	30,7
Grecia	6,8	1,8	31,6	0,8	9,7	10,3	33,8	5,2	100,0	19,9	18,3	32,4	49,3
Islandia	19,5	1,8	8,1	0,9	4,0	16,7	45,0	4,0	100,0	26,2	25,3	9,0	65,7
Portugal	0,0	0,0	21,9	0,9	5,1	0,0	41,5	30,6	100,0	15,8	5,1	22,8	72,1
Turquía	24,8	4,8	5,9	0,0	10,5	0,0	53,5	0,5	100,0	10,6	40,1	5,9	54,0
Imposición indirecta	12,8	2,1	16,9	0,7	7,3	6,8	43,5	10,1	100,0	18,1	22,2	17,5	60,3
% desviación típica/media	89,1	94,8	71,7	67,1	44,4	121,8	18,8	137,2	0,0	36,4	65,7	70,4	17,4
Alemania	26,0	7,8	26,8	0,6	5,8	16,5	14,6	1,9	100,0	31,6	39,6	27,4	33,0
Austria	20,0	5,4	24,9	7,6	4,0	18,7	18,0	1,4	100,0	33,9	29,4	32,5	38,1
Bélgica	20,5	6,2	31,4	0,0	3,7	21,1	13,0	4,1	100,0	31,1	30,4	31,4	38,2
Dinamarca	41,4	4,5	5,4	0,0	8,0	9,1	29,2	2,4	100,0	29,9	53,9	5,4	40,7
España	14,3	9,2	28,3	0,0	6,4	22,2	18,4	1,2	100,0	14,7	29,9	28,3	41,8
Finlandia	35,8	8,3	3,2	5,3	4,1	19,0	23,5	0,8	100,0	30,4	48,2	8,5	43,3
Francia	10,6	5,3	34,2	4,6	4,3	23,3	14,3	3,4	100,0	34,5	20,2	38,8	41,0
Italia	10,9	6,9	34,2	0,0	7,2	12,9	24,1	3,8	100,0	25,5	25,0	34,2	40,8
Luxemburgo	24,9	11,0	32,3	0,9	6,2	12,4	11,1	1,2	100,0	27,7	42,1	33,2	24,7
Noruega	39,6	3,8	11,9	0,0	3,1	21,5	18,4	1,7	100,0	29,6	46,5	11,9	41,6
Países Bajos	27,7	8,1	30,8	0,0	4,4	12,4	14,7	1,9	100,0	32,8	40,2	30,8	29,0
Suiza	31,2	7,1	22,5	0,0	8,8	9,4	19,0	2,0	100,0	19,6	47,1	22,5	30,4
Suecia	48,7	6,1	12,1	0,0	1,8	10,4	19,2	1,7	100,0	35,0	56,6	12,1	31,3
Imposición múltiple	27,0	6,9	22,9	1,5	5,2	16,1	18,3	2,1	100,0	28,9	39,2	24,4	36,5
% desviación típica/media	44,2	28,9	48,1	177,1	39,1	32,3	27,5	49,0	0,0	20,6	29,0	45,6	16,5
UE 65	22,3	6,5	22,6	1,4	6,7	13,3	22,9	4,4	100,0	27,9	35,4	24,0	40,6
Total 65	24,9	8,5	18,0	1,0	7,8	11,9	24,1	3,8	100,0	25,8	41,2	19,0	39,8
% desviación típica/media	47,3	67,2	65,4	197,1	52,4	60,8	47,4	154,2	0,0	25,8	38,5	63,1	30,8

Procedimiento de agrupación: Análisis de clusters. Variables de estructura fiscal normalizadas. Cuadrado de distancias euclidianas. Método de Ward.

Fuente: Revenue Statistics. OCDE. París, 2003 y elaboración propia.

CUADRO Nº 6													
ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS FISCALES													
EN LOS PAISES DE LA OCDE													
Ejercicio 1965 - Dos grupos													
	IRPF	Socie- dades	Seg. Soc.	Nomi- nas	Patri- monio	Cons. gral.	Cons. esp.	Otros	Total	Imp. s/PIB	Directos	S.S. Nom.	Indirectos
Australia	34,4	16,3	0,0	3,1	11,4	7,4	22,7	4,7	100,0	21,7	62,1	3,1	34,8
Canadá	23,0	15,1	5,7	0,0	13,2	18,2	17,1	7,7	100,0	25,6	51,3	5,7	43,0
Estados Unidos	30,5	15,8	16,4	0,0	15,3	4,6	14,6	2,8	100,0	24,7	61,6	16,4	22,0
Grecia	6,8	1,8	31,6	0,8	9,7	10,3	33,8	5,2	100,0	19,9	18,3	32,4	49,3
Irlanda	16,7	9,1	6,5	0,0	15,1	5,7	43,4	3,5	100,0	24,9	40,9	6,5	52,6
Islandia	19,5	1,8	8,1	0,9	4,0	16,7	45,0	4,0	100,0	26,2	25,3	9,0	65,7
Japón	21,7	22,2	21,8	0,0	8,1	0,0	25,0	1,2	100,0	18,3	52,0	21,8	26,2
Nueva Zelanda	39,4	20,7	0,0	0,0	11,5	7,7	18,5	2,2	100,0	24,7	71,6	0,0	28,4
Portugal	0,0	0,0	21,9	0,9	5,1	0,0	41,5	30,6	100,0	15,8	5,1	22,8	72,1
Reino Unido	29,8	7,1	15,4	0,0	14,5	5,9	24,9	2,4	100,0	30,4	51,4	15,4	33,2
Turquía	24,8	4,8	5,9	0,0	10,5	0,0	53,5	0,5	100,0	10,6	40,1	5,9	54,0
Imposición directa-indirecta	22,4	10,4	12,1	0,5	10,8	7,0	30,9	5,9	100,0	22,1	43,6	12,6	43,8
% desviación típica/media	51,8	76,2	83,3	182,2	35,5	89,4	42,6	143,2	0,0	25,3	46,5	78,9	37,6
Alemania	26,0	7,8	26,8	0,6	5,8	16,5	14,6	1,9	100,0	31,6	39,6	27,4	33,0
Austria	20,0	5,4	24,9	7,6	4,0	18,7	18,0	1,4	100,0	33,9	29,4	32,5	38,1
Bélgica	20,5	6,2	31,4	0,0	3,7	21,1	13,0	4,1	100,0	31,1	30,4	31,4	38,2
Dinamarca	41,4	4,5	5,4	0,0	8,0	9,1	29,2	2,4	100,0	29,9	53,9	5,4	40,7
España	14,3	9,2	28,3	0,0	6,4	22,2	18,4	1,2	100,0	14,7	29,9	28,3	41,8
Finlandia	35,8	8,3	3,2	5,3	4,1	19,0	23,5	0,8	100,0	30,4	48,2	8,5	43,3
Francia	10,6	5,3	34,2	4,6	4,3	23,3	14,3	3,4	100,0	34,5	20,2	38,8	41,0
Italia	10,9	6,9	34,2	0,0	7,2	12,9	24,1	3,8	100,0	25,5	25,0	34,2	40,8
Luxemburgo	24,9	11,0	32,3	0,9	6,2	12,4	11,1	1,2	100,0	27,7	42,1	33,2	24,7
Noruega	39,6	3,8	11,9	0,0	3,1	21,5	18,4	1,7	100,0	29,6	46,5	11,9	41,6
Países Bajos	27,7	8,1	30,8	0,0	4,4	12,4	14,7	1,9	100,0	32,8	40,2	30,8	29,0
Suecia	48,7	6,1	12,1	0,0	1,8	10,4	19,2	1,7	100,0	35,0	56,6	12,1	31,3
Suiza	31,2	7,1	22,5	0,0	8,8	9,4	19,0	2,0	100,0	19,6	47,1	22,5	30,4
Imposición múltiple	27,0	6,9	22,9	1,5	5,2	16,1	18,3	2,1	100,0	28,9	39,2	24,4	36,5
% desviación típica/media	44,2	28,9	48,1	177,1	39,1	32,3	27,5	49,0	0,0	20,6	29,0	45,6	16,5
UE 65	22,3	6,5	22,6	1,4	6,7	13,3	22,9	4,4	100,0	27,9	35,4	24,0	40,6
Total 65	24,9	8,5	18,0	1,0	7,8	11,9	24,1	3,8	100,0	25,8	41,2	19,0	39,8
% desviación típica/media	47,3	67,2	65,4	197,1	52,4	60,8	47,4	154,2	0,0	25,8	38,5	63,1	30,8

Procedimiento de agrupación: Análisis de clusters. Variables de estructura fiscal normalizadas. Cuadrado de distancias euclidianas. Método de Ward.

Fuente: Revenue Statistics. OCDE. París, 2003 y elaboración propia.

Finalmente, que los grupos que alcanzaban mayores niveles de presión fiscal en 1965 eran los de imposición cuasi directa y de imposición múltiple, mientras que los que tenían una presión más reducida eran los que se articulaban preponderantemente en torno a un solo grupo de figuras, bien fuesen los impuestos directos o los indirectos. La existencia de dos o tres fuentes principales de ingresos parece, pues, conceder mayores oportunidades para alcanzar una presión fiscal más elevada.

5. Las nuevas agrupaciones del ejercicio 2000.

Los datos del ejercicio 2000 permiten repetir el procedimiento de conglomerados jerárquicos para clasificar los diferentes sistemas fiscales. Aplicando los mismos criterios y técnicas que en 1965 se han formado otras tres clasificaciones distintas con cuatro, tres y dos grupos respectivamente.

Los resultados que se alcanzan para el caso de cuatro grupos son los que se recogen en el cuadro nº 7. Lo que primero se observa en ese cuadro en relación con el cuadro nº 4 de 1965 es que el grupo de países de imposición directa ha perdido a Irlanda, que se ha incorporado a un nuevo grupo, y a Nueva Zelanda, que ha pasado al grupo de países de imposición cuasi directa, al haber desarrollado vigorosamente durante ese periodo la imposición general sobre el consumo a costa de sus antiguos impuestos especiales.

Al mismo tiempo, el referido grupo de imposición directa ha ganado a Luxemburgo, procedente del grupo de países de sistemas de imposición múltiple de 1965, pues ese país ha reducido en estos años el peso relativo de sus cotizaciones sociales, y a Suiza, que también se encontraba en 1965 entre los países con sistemas de imposición múltiple. El grupo de países de imposición directa alcanzó en el 2000 una producción media por habitante en paridad de poder de

compra de 28.728,8 \$, siendo el grupo con producción más elevada de entre todos los formados en ese ejercicio.

El grupo de imposición cuasi directa, que en 1965 estaba integrado por cuatro países nórdicos, conserva de ellos solo a Dinamarca, incorporando en el 2000 a Islandia -procedente del anterior grupo de países de imposición indirecta- y a Nueva Zelanda, que viene del grupo de países de imposición directa de 1965. Finlandia y Suecia se han incorporado en el 2000 a los países de imposición múltiple y, como ya se comprobará seguidamente, Noruega ha evolucionado hacia otro nuevo grupo de países. El grupo de imposición cuasi directa alcanzó en el 2000 una producción por habitante, en paridad de poder de compra, de 23.596,1 \$, siendo el segundo grupo en nivel de producción de ese ejercicio.

CUADRO Nº 7													
ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS FISCALES													
EN LOS PAISES DE LA OCDE													
Ejercicio 2000 - Cuatro grupos													
	IRPF	Socie- dades	Seg. Soc.	Nomi- nas	Patri- monio	Cons. gral.	Cons. esp.	Otros	Total	Imp. s/PIB	Directos	S.S. Nom.	Indirectos
Australia	36,7	20,6	0,0	6,2	8,9	12,3	14,0	1,3	100,0	31,5	66,2	6,2	27,6
Canadá	37,0	11,1	14,1	2,1	9,6	14,3	8,7	3,1	100,0	35,6	57,7	16,2	26,1
Estados Unidos	42,4	8,5	23,3	0,0	10,1	7,5	6,3	1,9	100,0	29,7	61,0	23,3	15,7
Japón	20,2	13,2	35,8	0,0	10,1	8,7	7,6	4,4	100,0	27,5	43,5	35,8	20,7
Luxemburgo	18,3	17,8	25,3	0,0	10,6	14,8	12,5	0,7	100,0	40,4	46,7	25,3	28,0
Reino Unido	29,1	9,8	16,7	0,0	11,7	18,3	12,4	2,0	100,0	37,2	50,6	16,7	32,7
Suiza	34,9	9,0	24,3	0,0	9,3	13,1	8,0	1,4	100,0	31,2	53,2	24,3	22,5
Imposición directa	31,2	12,9	19,9	1,2	10,0	12,7	9,9	2,1	100,0	33,3	54,1	21,1	24,8
% desviación típica/media	29,1	36,3	56,2	197,8	9,2	29,0	30,0	59,3	0,0	13,7	14,8	43,8	22,6
Dinamarca	52,7	4,8	4,6	0,4	3,3	19,5	11,3	3,4	100,0	49,5	60,8	5,0	34,2
Islandia	34,9	4,9	7,9	0,0	7,3	29,4	12,4	3,2	100,0	38,3	47,1	7,9	45,0
Nueva Zelanda	42,8	11,7	0,0	0,9	5,4	24,7	7,5	7,0	100,0	33,8	59,9	0,9	39,2
Imposición cuasi directa	43,5	7,1	4,2	0,4	5,3	24,5	10,4	4,5	100,0	40,5	55,9	4,6	39,5
% desviación típica/media	20,5	55,4	95,2	104,1	37,5	20,2	24,7	47,2	0,0	19,9	13,7	76,5	13,7
Grecia	30,7	11,6	29,0	0,7	6,0	23,0	12,0	-13,0	100,0	37,5	48,3	29,7	22,0
Irlanda	30,8	12,1	13,6	1,2	5,6	21,5	14,1	1,1	100,0	31,2	48,5	14,8	36,7
Noruega	25,6	15,2	22,5	0,0	2,3	20,1	12,9	1,4	100,0	39,0	43,1	22,5	34,4
Portugal	17,5	12,2	25,7	0,0	3,2	24,2	15,2	2,0	100,0	34,3	32,9	25,7	41,4
Turquía	21,5	7,0	16,9	0,0	3,1	23,3	16,0	12,2	100,0	33,4	31,6	16,9	51,5
Imposición directa-indirecta	25,2	11,6	21,5	0,4	4,0	22,4	14,0	0,7	100,0	35,1	40,9	21,9	37,2
% desviación típica/media	23,0	25,4	29,2	144,6	40,8	7,2	11,6	1213,0	0,0	9,0	20,0	28,0	28,9
Alemania	25,3	4,8	39,0	0,0	2,3	18,4	8,8	1,4	100,0	37,8	32,4	39,0	28,6
Austria	22,1	4,7	34,2	6,2	1,3	19,0	7,7	4,8	100,0	43,3	28,1	40,4	31,5
Bélgica	31,2	8,0	30,9	0,0	3,3	16,3	7,4	2,9	100,0	45,7	42,5	30,9	26,6
España	18,7	8,6	35,1	0,0	6,4	17,6	10,2	3,4	100,0	35,2	33,7	35,1	31,2
Finlandia	30,7	11,8	25,6	0,0	2,5	18,1	10,4	0,9	100,0	47,3	45,0	25,6	29,4
Francia	18,0	6,9	36,1	2,3	6,8	16,9	8,2	4,8	100,0	45,2	31,7	38,4	29,9
Italia	25,7	7,5	28,5	0,0	4,3	15,8	10,0	8,2	100,0	41,9	37,5	28,5	34,0
Países Bajos	15,0	10,1	38,9	0,0	5,4	17,4	8,9	4,3	100,0	41,1	30,5	38,9	30,6
Suecia	34,1	7,2	26,9	4,1	3,3	17,0	6,4	1,0	100,0	54,0	44,6	31,0	24,4
Imposición múltiple	24,5	7,7	32,8	1,4	4,0	17,4	8,7	3,5	100,0	43,5	36,2	34,2	29,6
% desviación típica/media	26,9	29,6	15,3	165,4	48,2	5,8	15,9	66,5	0,0	12,6	17,7	15,7	9,5
UE 2000	26,7	9,2	27,3	1,0	5,1	18,5	10,4	1,9	100,0	41,4	40,9	28,3	30,7
Total 00	29,0	10,0	23,1	1,0	5,9	18,0	10,4	2,7	100,0	38,4	44,9	24,1	31,0
% desviación típica/media	32,6	40,8	50,6	188,1	52,9	27,8	27,5	161,2	0,0	17,4	24,7	47,8	25,8

Procedimiento de agrupación: Análisis de clusters. Variables de estructura fiscal normalizadas. Cuadrado de distancias euclidianas. Método de Ward.

Fuente: Revenue Statistics. OCDE. París, 2003 y elaboración propia.

Lo que se observa también en la clasificación de cuatro grupos del cuadro nº 7 es que en ella ha desaparecido el grupo de imposición indirecta del año 1965, que ha sido sustituido por otro distinto, que sin embargo conserva algunas similitudes con el anterior. Es decir, entre 1965 y 2000 la imposición indirecta ha perdido buena parte de su fuerza, lo que le ha impedido formar un grupo cuya característica más importante fuese la completa preponderancia de este tipo de impuestos. Por ello, el antiguo grupo de imposición indirecta ha desaparecido y en su lugar se ha constituido otro cuya estructura tributaria se sitúa entre el de imposición cuasi directa y el de imposición múltiple, aunque con menor peso de las cotizaciones sociales. Estas cotizaciones, junto a los impuestos generales sobre el consumo, han constituido en todo caso una fuente importante de sus ingresos fiscales a costa, básicamente, de la disminución de los impuestos especiales. De ahí que a este nuevo grupo del 2000, a medio camino entre el de imposición cuasi directa y el de imposición múltiple, se le haya denominado grupo de imposición directa-indirecta, por encontrarse en una posición intermedia entre los grupos anteriores pero algo más próximo al de imposición cuasi directa que al de imposición múltiple. El referido grupo ha alcanzado en el 2000 una producción por habitante en paridad de poder de compra de 18.488,8 \$, lo que le configura como el grupo de menor producción por habitante para ese año.

Finalmente, el grupo de países de imposición múltiple ha perdido a Luxemburgo y a Suiza, que lo integraban en 1965, y ha ganado en el 2000 a Finlandia y a Suecia. Continúa siendo, en todo caso, el grupo que integra a la mayoría de los países de la Unión Europea y, además, el que ha experimentado mayor aumento de su presión fiscal en este periodo, pues ésta ha pasado desde el 27,9 por 100 de 1965 a un 43,5 por 100 en el 2000, lo que representa un incremento de 15,6 puntos en el periodo objeto de estudio. Su nivel de producción por habitante en paridad de poder de compra se ha situado en 23.160,5 \$ para el año 2000.

El gráfico nº 3 refleja de forma resumida, como también se hizo para 1965, las características de cada uno de los grupos de sistemas impositivos del cuadro nº 7, lo que permite apreciar mejor las distancias que existen entre cada uno de tales grupos.

6. La evolución de los sistemas fiscales entre 1965 y 2000.

La evolución de los sistemas fiscales entre 1965 y 2000 puede ser analizada a través de las diferencias que se obtienen comparando las clasificaciones de cuatro grupos de 1965 y de 2000. El cuadro nº 8 desarrolla esa comparación para las variables más significativas, junto con el porcentaje que representa la desviación típica sobre la media de las tres columnas primeras, que recogen la estructura de los impuestos en cada grupo de sistemas tanto en 2000 como en 1965. La siguiente y última columna contiene los valores de la presión fiscal para el 2000 y para 1965. Las últimas filas del cuadro reflejan las diferencias entre los valores de cada variable en los años considerados.

Del referido cuadro nº 8 pueden obtenerse también algunas interesantes conclusiones. La primera de ellas, que el grupo que parece haber experimentado una variación más amplia en su estructura impositiva, medida por las diferencias del porcentaje que representa la desviación sobre la media entre esos dos años, es el de imposición indirecta de 1965, que se ha comparado con el de imposición directa-indirecta de 2000. La razón de esta importante diferencia (40,2) es probable que se encuentre, en parte al menos, en que realmente se trata de dos grupos conceptualmente distintos que no pueden ser encuadrados bajo una misma categoría y que por eso han tenido que ser cambiados de denominación entre un año y otro para reflejar tal circunstancia.

CUADRO N° 8

**ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS
FISCALES EN LOS PAISES DE LA OCDE
Cuatro grupos de países**

Sistemas 2000	DIR	IND	SS	%	Presi
Imposición directa	54,1	24,8	21,1	54,3	33,
Imposición cuasi directa	55,9	39,5	4,6	78,6	40,
Imposición directa-	40,9	37,2	21,9	30,2	35,
Imposición múltiple	36,2	29,6	34,2	10,2	43,
Sistemas 1965	DIR	IND	SS	%	Presi
Imposición directa	55,8	34,3	9,8	69,0	24,
Imposición cuasi directa	51,3	39,2	9,5	64,6	31,
Imposición indirecta	22,2	60,3	17,5	70,3	18,
Imposición múltiple	33,8	35,2	31,0	6,4	27,
Diferencias	dif DIR	dif IND	dif SS	dif	dif
Imposición directa	-1,7	-9,6	11,3	14,7	9,
Imposición cuasi directa	4,6	0,2	-4,9	14,1	9,
Imposición directa-	18,7	-23,1	4,4	40,2	17,
Imposición múltiple	2,5	-5,6	3,2	3,8	15,

Fuente: Elaboración propia sobre datos de los cuadros 4 y 7

La segunda conclusión que puede obtenerse del cuadro n° 8 es que el siguiente grupo que ha cambiado más en su estructura tributaria entre 1965 y 2000 ha sido el de imposición directa que, si bien ha experimentado un cambio algo más moderado en el nivel de su presión fiscal (9,0 puntos), ha tenido una apreciable variación en su estructura (14,7), aumentando el peso de sus cotizaciones sociales a costa de sus impuestos indirectos y algo también a costa de sus propios impuestos directos.

La tercera conclusión que se extrae del referido cuadro es que el grupo de sistemas de imposición cuasi directa ha experimentado también algunos cambios de interés en su estructura, como lo prueba la diferencia en los porcentajes de desviación típica respecto a la media (14,1), reduciendo el peso de sus cotizaciones sociales a costa de aumentar apreciablemente sus impuestos directos y algo también, aunque muy poco, sus impuestos indirectos.

La última de las conclusiones que pueden obtenerse es la de que el grupo de estructura impositiva más estable entre 1965 y 2000 ha

sido el de los sistemas de imposición múltiple, pues la diferencia entre los valores de su desviación típica respecto a la media es muy reducido (3,8), aunque también ha sido el que más fuertemente ha aumentado su presión fiscal en el periodo considerado (15,6 puntos entre 1965 y 2000).

Si ahora se somete la clasificación anterior a la restricción de que solo existan tres grupos de sistemas fiscales, el resultado que se obtiene es el que se refleja en el cuadro nº 9. El grupo de países de sistemas de imposición directa y el de sistemas de imposición múltiple permanecen como estaban y los grupos de imposición cuasi directa y de imposición directa-indirecta se unen en un solo grupo con los caracteres propios de la imposición directa-indirecta, aunque con un peso más significativo de las cotizaciones sociales, lo que aproxima el nuevo grupo así formado al de los países de imposición múltiple.

CUADRO Nº 9													
ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS FISCALES													
EN LOS PAISES DE LA OCDE													
Ejercicio 2000 - Tres grupos													
	IRPF	Socie- dades	Seg. Soc.	Nomi- nas	Patri- monio	Cons. gral.	Cons. esp.	Otros	Total	Imp. s/PIB	Directos	S.S. Nom.	Indirectos
Australia	36,7	20,6	0,0	6,2	8,9	12,3	14,0	1,3	100,0	31,5	66,2	6,2	27,6
Canadá	37,0	11,1	14,1	2,1	9,6	14,3	8,7	3,1	100,0	35,6	57,7	16,2	26,1
Estados Unidos	42,4	8,5	23,3	0,0	10,1	7,5	6,3	1,9	100,0	29,7	61,0	23,3	15,7
Japón	20,2	13,2	35,8	0,0	10,1	8,7	7,6	4,4	100,0	27,5	43,5	35,8	20,7
Luxemburgo	18,3	17,8	25,3	0,0	10,6	14,8	12,5	0,7	100,0	40,4	46,7	25,3	28,0
Reino Unido	29,1	9,8	16,7	0,0	11,7	18,3	12,4	2,0	100,0	37,2	50,6	16,7	32,7
Suiza	34,9	9,0	24,3	0,0	9,3	13,1	8,0	1,4	100,0	31,2	53,2	24,3	22,5
Imposición directa	31,2	12,9	19,9	1,2	10,0	12,7	9,9	2,1	100,0	33,3	54,1	21,1	24,8
% desviación típica/media	29,1	36,3	56,2	197,8	9,2	29,0	30,0	59,3	0,0	13,7	14,8	43,8	22,6
Dinamarca	52,7	4,8	4,6	0,4	3,3	19,5	11,3	3,4	100,0	49,5	60,8	5,0	34,2
Grecia	30,7	11,6	29,0	0,7	6,0	23,0	12,0	-13,0	100,0	37,5	48,3	29,7	22,0
Irlanda	30,8	12,1	13,6	1,2	5,6	21,5	14,1	1,1	100,0	31,2	48,5	14,8	36,7
Islandia	34,9	4,9	7,9	0,0	7,3	29,4	12,4	3,2	100,0	38,3	47,1	7,9	45,0
Noruega	25,6	15,2	22,5	0,0	2,3	20,1	12,9	1,4	100,0	39,0	43,1	22,5	34,4
Nueva Zelanda	42,8	11,7	0,0	0,9	5,4	24,7	7,5	7,0	100,0	33,8	59,9	0,9	39,2
Portugal	17,5	12,2	25,7	0,0	3,2	24,2	15,2	2,0	100,0	34,3	32,9	25,7	41,4
Turquía	21,5	7,0	16,9	0,0	3,1	23,3	16,0	12,2	100,0	33,4	31,6	16,9	51,5
Imposición directa-indirecta	32,1	9,9	15,0	0,4	4,5	23,2	12,7	2,2	100,0	37,1	46,5	15,4	38,1
% desviación típica/media	35,7	38,7	69,2	120,3	39,2	13,4	20,8	330,9	0,0	15,3	23,1	66,6	22,9
Alemania	25,3	4,8	39,0	0,0	2,3	18,4	8,8	1,4	100,0	37,8	32,4	39,0	28,6
Austria	22,1	4,7	34,2	6,2	1,3	19,0	7,7	4,8	100,0	43,3	28,1	40,4	31,5
Bélgica	31,2	8,0	30,9	0,0	3,3	16,3	7,4	2,9	100,0	45,7	42,5	30,9	26,6
España	18,7	8,6	35,1	0,0	6,4	17,6	10,2	3,4	100,0	35,2	33,7	35,1	31,2
Finlandia	30,7	11,8	25,6	0,0	2,5	18,1	10,4	0,9	100,0	47,3	45,0	25,6	29,4
Francia	18,0	6,9	36,1	2,3	6,8	16,9	8,2	4,8	100,0	45,2	31,7	38,4	29,9
Italia	25,7	7,5	28,5	0,0	4,3	15,8	10,0	8,2	100,0	41,9	37,5	28,5	34,0
Países Bajos	15,0	10,1	38,9	0,0	5,4	17,4	8,9	4,3	100,0	41,1	30,5	38,9	30,6
Suecia	34,1	7,2	26,9	4,1	3,3	17,0	6,4	1,0	100,0	54,0	44,6	31,0	24,4
Imposición múltiple	24,5	7,7	32,8	1,4	4,0	17,4	8,7	3,5	100,0	43,5	36,2	34,2	29,6
% desviación típica/media	26,9	29,6	15,3	165,4	48,2	5,8	15,9	66,5	0,0	12,6	17,7	15,7	9,5
UE 2000	26,7	9,2	27,3	1,0	5,1	18,5	10,4	1,9	100,0	41,4	40,9	28,3	30,7
Total 00	29,0	10,0	23,1	1,0	5,9	18,0	10,4	2,7	100,0	38,4	44,9	24,1	31,0
% desviación típica/media	32,6	40,8	50,6	188,1	52,9	27,8	27,5	161,2	0,0	17,4	24,7	47,8	25,8

Procedimiento de agrupación: Análisis de clusters. Variables de estructura fiscal normalizadas. Cuadrado de distancias euclidianas. Método de Ward.
Fuente: Revenue Statistics. OCDE. París, 2003 y elaboración propia.

El cuadro n° 10 permite comprobar las diferencias entre la clasificación en tres grupos de sistemas fiscales para los ejercicios 1965 y 2000, con la misma técnica que el cuadro n° 8 anterior. A su vista resulta fácil confirmar las conclusiones que antes se obtuvieron para el caso de la clasificación en cuatro grupos de países, incluso la de heterogeneidad para el grupo de imposición indirecta de 1965 con el de imposición directa-indirecta de 2000, aunque esa heterogeneidad está más atenuada ahora que antes.

CUADRO N° 10

ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS FISCALES EN LOS PAISES DE LA OCDE

Tres grupos de países

Sistemas 2000	DIR	IND	SS	%	Presi
Imposición directa	54,1	24,8	21,1	54,3	33,
Imposición directa-	46,5	38,1	15,4	48,2	37,
Imposición múltiple	36,2	29,6	34,2	10,2	43,
Sistemas 1965	DIR	IND	SS	%	Presi
Imposición directa	55,8	34,3	9,8	69,0	24,
Imposición indirecta	22,2	60,3	17,5	70,3	18,
Imposición múltiple	39,2	36,5	24,4	23,6	28,
Diferencias	dif DIR	dif IND	dif SS	dif	dif
Imposición directa	-1,7	-9,6	11,3	-	9,
Imposición directa-	24,3	-22,2	-2,1	-	19,
Imposición múltiple	-2,9	-6,9	9,8	-	14,

Fuente: Elaboración propia sobre datos de los cuadros 5 y 8

El siguiente paso es el de establecer la restricción de que solo existan dos grupos de países. En tal caso, el grupo anterior de países de imposición directa-indirecta se integra en el de países de imposición múltiple, como se refleja en el cuadro n° 11, mientras que el de países de imposición directa permanece inalterado, lo que no ocurrió en 1965, ejercicio en que, al imponerse la restricción de solo dos grupos, fue el correspondiente a imposición directa el que absorbió al de imposición indirecta para formar un grupo de sistemas de imposición directa-indirecta.

CUADRO Nº 11													
ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS FISCALES													
EN LOS PAISES DE LA OCDE													
Ejercicio 2000 - Dos grupos													
		Socie-	Seg.	Nomi-	Patri-	Cons.	Cons.			Imp.		S.S.	
	IRPF	dades	Soc.	nas	monio	gral.	esp.	Otros	Total	s/PIB	Directos	Nom.	Indirectos
Australia	36,7	20,6	0,0	6,2	8,9	12,3	14,0	1,3	100,0	31,5	66,2	6,2	27,6
Canadá	37,0	11,1	14,1	2,1	9,6	14,3	8,7	3,1	100,0	35,6	57,7	16,2	26,1
Estados Unidos	42,4	8,5	23,3	0,0	10,1	7,5	6,3	1,9	100,0	29,7	61,0	23,3	15,7
Japón	20,2	13,2	35,8	0,0	10,1	8,7	7,6	4,4	100,0	27,5	43,5	35,8	20,7
Luxemburgo	18,3	17,8	25,3	0,0	10,6	14,8	12,5	0,7	100,0	40,4	46,7	25,3	28,0
Reino Unido	29,1	9,8	16,7	0,0	11,7	18,3	12,4	2,0	100,0	37,2	50,6	16,7	32,7
Suiza	34,9	9,0	24,3	0,0	9,3	13,1	8,0	1,4	100,0	31,2	53,2	24,3	22,5
Imposición directa	31,2	12,9	19,9	1,2	10,0	12,7	9,9	2,1	100,0	33,3	54,1	21,1	24,8
% desviación típica/media	29,1	36,3	56,2	197,8	9,2	29,0	30,0	59,3	0,0	13,7	14,8	43,8	22,6
Alemania	25,3	4,8	39,0	0,0	2,3	18,4	8,8	1,4	100,0	37,8	32,4	39,0	28,6
Austria	22,1	4,7	34,2	6,2	1,3	19,0	7,7	4,8	100,0	43,3	28,1	40,4	31,5
Bélgica	31,2	8,0	30,9	0,0	3,3	16,3	7,4	2,9	100,0	45,7	42,5	30,9	26,6
Dinamarca	52,7	4,8	4,6	0,4	3,3	19,5	11,3	3,4	100,0	49,5	60,8	5,0	34,2
España	18,7	8,6	35,1	0,0	6,4	17,6	10,2	3,4	100,0	35,2	33,7	35,1	31,2
Finlandia	30,7	11,8	25,6	0,0	2,5	18,1	10,4	0,9	100,0	47,3	45,0	25,6	29,4
Francia	18,0	6,9	36,1	2,3	6,8	16,9	8,2	4,8	100,0	45,2	31,7	38,4	29,9
Grecia	30,7	11,6	29,0	0,7	6,0	23,0	12,0	-13,0	100,0	37,5	48,3	29,7	22,0
Irlanda	30,8	12,1	13,6	1,2	5,6	21,5	14,1	1,1	100,0	31,2	48,5	14,8	36,7
Islandia	34,9	4,9	7,9	0,0	7,3	29,4	12,4	3,2	100,0	38,3	47,1	7,9	45,0
Italia	25,7	7,5	28,5	0,0	4,3	15,8	10,0	8,2	100,0	41,9	37,5	28,5	34,0
Noruega	25,6	15,2	22,5	0,0	2,3	20,1	12,9	1,4	100,0	39,0	43,1	22,5	34,4
Nueva Zelanda	42,8	11,7	0,0	0,9	5,4	24,7	7,5	7,0	100,0	33,8	59,9	0,9	39,2
Países Bajos	15,0	10,1	38,9	0,0	5,4	17,4	8,9	4,3	100,0	41,1	30,5	38,9	30,6
Portugal	17,5	12,2	25,7	0,0	3,2	24,2	15,2	2,0	100,0	34,3	32,9	25,7	41,4
Suecia	34,1	7,2	26,9	4,1	3,3	17,0	6,4	1,0	100,0	54,0	44,6	31,0	24,4
Turquía	21,5	7,0	16,9	0,0	3,1	23,3	16,0	12,2	100,0	33,4	31,6	16,9	51,5
Imposición múltiple	28,1	8,8	24,4	0,9	4,2	20,1	10,6	2,9	100,0	40,5	41,1	25,4	33,6
% desviación típica/media	34,6	36,7	49,0	187,8	42,9	18,4	27,2	175,7	0,0	15,6	24,3	48,9	22,3
UE 2000	26,7	9,2	27,3	1,0	5,1	18,5	10,4	1,9	100,0	41,4	40,9	28,3	30,7
Total 00	29,0	10,0	23,1	1,0	5,9	18,0	10,4	2,7	100,0	38,4	44,9	24,1	31,0
% desviación típica/media	32,6	40,8	50,6	188,1	52,9	27,8	27,5	161,2	0,0	17,4	24,7	47,8	25,8

Procedimiento de agrupación: Análisis de clusters. Variables de estructura fiscal normalizadas. Cuadrado de distancias euclidianas. Método de Ward.
Fuente: Revenue Statistics. OCDE. París, 2003 y elaboración propia.

A su vez, el cuadro nº 12 expone las diferencias de la clasificación en dos grupos para 1965 y 2000, lo que permite comprobar como en este caso el grupo de sistemas de imposición múltiple mantiene también, como en las clasificaciones anteriores, su característica de mayor estabilidad frente al de los sistemas de imposición directa, quedando en todo caso muy próximos ambos grupos en lo que se refiere a cambios en la estructura impositiva y casi igualados en lo que refiere a variaciones de presión fiscal entre 1965 y 2000, si bien el de imposición múltiple mantiene niveles de presión fiscal apreciablemente superiores al de imposición directa.

CUADRO Nº 12

ESTRUCTURA, IMPORTANCIA RELATIVA Y EVOLUCION DE LOS SISTEMAS FISCALES EN LOS PAISES DE LA OCDE

Dos grupos de países						
Sistemas 2000	DIR	IND	SS	%		Presi
Imposición directa	54,1	24,8	21,1		54,3	33,
Imposición múltiple	41,1	33,6	25,4		23,6	40,
Sistemas 1965	DIR	IND	SS	%		Presi
Imposición directa-	43,6	43,8	12,6		53,8	22,
Imposición múltiple	39,2	36,5	24,4		23,6	28,
Diferencias	dif DIR	dif IND	dif SS	dif		dif
Imposición directa	10,5	-19,0	8,5		0,5	11,
Imposición múltiple	1,9	-2,9	1,0		0,0	11,

Fuente: Elaboración propia sobre datos de los cuadros 6 y 11

La conclusión de mayor interés que puede obtenerse de todo lo anterior es que parece que existen dos grupos bien asentados de estructuras tributarias: la correspondiente a los sistemas de imposición directa, que no cambia sustancialmente en ninguna de las clasificaciones efectuada para el ejercicio 2000 aunque haya experimentado alguna alteración en sus componentes entre 1965 y 2000, y la relativa a los sistemas de imposición múltiple, que solo experimenta algunas pequeñas alteraciones en los países que lo integran entre 1965 y 2000 pero que se expande sustancialmente cuando los países se agrupan en torno a solo dos grupos.

Por tanto, los grupos de sistemas de imposición múltiple y de imposición directa parecen configurarse como partes esenciales de un esquema bipolar bien asentado, alrededor del cual aparecen otros grupos

menos estables. De todos modos, el que quizás se haya configurado como primera referencia en el último tercio del siglo XX de entre los dos sistemas polares es el de imposición múltiple, hacia el que han tendido a aproximarse los restantes, incluso el de imposición directa.

Una última consideración que debe efectuarse a la vista del anterior análisis es que posiblemente la clasificación de mayor interés, tanto para 1965 como para el año 2000, sea la correspondiente a cuatro grupos de sistemas fiscales. La razón se encuentra en que esos cuatro grupos, incluso con su grupo de impuestos indirectos de 1965 que parecen virar en el 2000 hacia un grupo de imposición cuasi directa-indirecta, permiten diferenciar mejor la estructura fiscal de los países seleccionados y obtener conclusiones de mayor interés que las muy similares pero mucho menos matizadas que pueden alcanzarse con solo dos o tres grupos de sistemas.

7. El comportamiento fiscal de España y de la Unión Europea.

Respecto a España y a la Unión Europea, el cuadro nº 13 refleja algunas de las características de la evolución de sus respectivos sistemas fiscales durante el periodo objeto de análisis. Quizás la primera conclusión que respecto a España pueda alcanzarse a través de los datos de ese cuadro sea la de que entre 1965 y 2000 se ha producido un fuerte aumento de la presión fiscal en nuestro país, superior a veinte puntos del PIB. Ese aumento (20,5 puntos porcentuales) ha sido mayor que el experimentado por la presión fiscal en el conjunto de la Unión Europea (13,6 puntos) y en los restantes países no pertenecientes a la misma (11,0 puntos).

CUADRO Nº 13

CAMBIOS DE ESTRUCTURA EN LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS PAISES DE LA OCDE
DURANTE EL PERIODO 1965 - 2000

	IRPF	Socie- dades	Seg. Soc.	Nomi- nas	Patri- monio	Cons. gral.	Cons. esp.	Otros	Total	Imp. s/PIB	Directos	S.S. Nom.	Indirectos
España 2000	18,7	8,6	35,1	0,0	6,4	17,6	10,2	3,4	100,0	35,2	33,7	35,1	31,2
España 1965	14,3	9,2	28,3	0,0	6,4	22,2	18,4	1,2	100,0	14,7	29,9	28,3	41,8
Diferencia	4,4	-0,6	6,8	0,0	0,0	-4,6	-8,2	2,2	0,0	20,5	3,8	6,8	-10,6
UE15 2000	26,7	9,2	27,3	1,0	5,1	18,5	10,4	1,9	100,0	41,4	40,9	28,3	30,7
UE15 1965	22,3	6,5	22,6	1,4	6,7	13,3	22,9	4,4	100,0	27,9	35,4	24,0	40,6
Diferencia	4,4	2,7	4,7	-0,4	-1,6	5,2	-12,5	-2,5	0,0	13,6	5,5	4,4	-9,9
Resto no UE 2000	32,9	11,2	16,1	1,0	7,3	17,0	10,4	4,0	100,0	33,3	51,5	17,1	31,4
Resto no UE 1965	29,3	12,0	10,3	0,4	9,5	9,5	26,0	3,0	100,0	22,3	50,8	10,7	38,5
Diferencia	3,5	-0,7	5,8	0,6	-2,2	7,5	-15,6	1,0	0,0	11,0	0,6	6,4	-7,0
España 1965	14,3	9,2	28,3	0,0	6,4	22,2	18,4	1,2	100,0	14,7	29,9	28,3	41,8
UE15 1965	22,3	6,5	22,6	1,4	6,7	13,3	22,9	4,4	100,0	27,9	35,4	24,0	40,6
Diferencia	-8,0	2,7	5,7	-1,4	-0,3	8,9	-4,5	-3,2	0,0	-13,2	-5,5	4,3	1,2
España 2000	18,7	8,6	35,1	0,0	6,4	17,6	10,2	3,4	100,0	35,2	33,7	35,1	31,2
UE15 2000	26,7	9,2	27,3	1,0	5,1	18,5	10,4	1,9	100,0	41,4	40,9	28,3	30,7
Diferencia	-8,0	-0,6	7,8	-1,0	1,3	-0,9	-0,2	1,5	0,0	-6,2	-7,2	6,8	0,5
España 1965	14,3	9,2	28,3	0,0	6,4	22,2	18,4	1,2	100,0	14,7	29,9	28,3	41,8
Resto no UE 1965	29,3	12,0	10,3	0,4	9,5	9,5	26,0	3,0	100,0	22,3	50,8	10,7	38,5
Diferencia	-15,0	-2,8	18,0	-0,4	-3,1	12,7	-7,6	-1,8	0,0	-7,6	-20,9	17,6	3,3
España 2000	18,7	8,6	35,1	0,0	6,4	17,6	10,2	3,4	100,0	35,2	33,7	35,1	31,2
Resto no UE 2000	32,9	11,2	16,1	1,0	7,3	17,0	10,4	4,0	100,0	33,3	51,5	17,1	31,4
Diferencia	-14,2	-2,6	19,0	-1,0	-0,9	0,6	-0,2	-0,6	0,0	1,9	-17,8	18,0	-0,2
UE15 1965	22,3	6,5	22,6	1,4	6,7	13,3	22,9	4,4	100,0	27,9	35,4	24,0	40,6
Resto no UE 1965	29,3	12,0	10,3	0,4	9,5	9,5	26,0	3,0	100,0	22,3	50,8	10,7	38,5
Diferencia	-7,1	-5,5	12,3	0,9	-2,9	3,8	-3,1	1,4	0,0	5,5	-15,4	13,3	2,2
UE15 2000	26,7	9,2	27,3	1,0	5,1	18,5	10,4	1,9	100,0	41,4	40,9	28,3	30,7
Resto no UE 2000	32,9	11,2	16,1	1,0	7,3	17,0	10,4	4,0	100,0	33,3	51,5	17,1	31,4
Diferencia	-6,2	-2,1	11,3	0,0	-2,3	1,5	0,0	-2,1	0,0	8,1	-10,6	11,2	-0,7

Fuente: Revenue Statistics. OCDE. París, 2003 y elaboración propia.

La segunda conclusión que puede obtenerse de los datos comentados es que también ha cambiado sustancialmente la estructura de nuestro sistema impositivo, Ese cambio ha consistido en un aumento de peso relativo de la imposición personal sobre la renta, en un fuerte aumento del peso relativo de las cotizaciones sociales y en una disminución del peso relativo de la imposición sobre sociedades y de los impuestos sobre el consumo, tanto de los generales sobre las ventas como de los que recaen sobre consumos específicos. Esos movimientos casi siempre han coincidido en su signo con los experimentados por el conjunto de países de la Unión Europea – imposición sobre la renta, cotizaciones sociales e impuestos sobre consumos específicos- pero en los restantes tributos han seguido direcciones opuestas. El gráfico nº 4 muestra el importante cambio experimentado tanto por la estructura tributaria española como por la presión fiscal en nuestro país entre los años 1965 y 2000.

Como tercera conclusión puede obtenerse la de que España se ha aproximado apreciablemente a la Unión Europea en materia de imposición indirecta y de imposición sobre sociedades, ha mantenido las distancias con respecto a Europa en lo referente a la imposición personal sobre la renta y las ha aumentado en la imposición patrimonial y, sobre todo, en las cotizaciones sociales, que tienen claramente más peso relativo en nuestro país que en el conjunto de países de la Unión Europea. El gráfico nº 5 muestra las distancias que existían en el 2000 entre el sistema fiscal español y la media de sistemas fiscales de los quince países que actualmente integran la Unión Europea.

En cuanto al resto de países seleccionados, España ha sido en el año 2000 mucho más igual a ellos en presión fiscal, pues se encuentra ahora 1,9 puntos por encima de tales países en este ámbito mientras que mantenía una diferencia en menos de 7,6 puntos frente a tales países en 1965. También se ha aproximado a estos países en lo relativo a estructura impositiva, aunque aumentando algo sus diferencias en los que respecta a cotizaciones sociales. El gráfico nº 6 muestra las distancias que en el ejercicio 2000 existían entre España y el resto de países seleccionados, excluidos los integrantes de la Unión Europea. Por otra

parte, resulta de interés observar que la Unión Europea se ha separado algo del resto de los países considerados en cuanto a presión fiscal, pues las diferencias en este indicador eran de 5,5 puntos a favor de la Unión Europea en 1965 y en el 2000 se han elevado hasta 8,1 puntos. Sin embargo, los datos del cuadro nº 13 permiten comprobar que, en lo que respecta a las estructuras impositivas, tales estructuras eran en el 2000 más parecidas en la Unión Europea, de una parte, y en el resto de países seleccionados, de otra, de lo que lo habían sido en 1965.

La conclusión que puede obtenerse, en consecuencia, es que en el último tercio del siglo XX las estructuras impositivas se han aproximado entre estos dos grandes grupos de países económicamente avanzados mientras los niveles de presión fiscal se han alejado claramente en ese periodo. España, por su parte, habiéndose acercado notablemente en estos años a la Unión Europea tanto en materia de presión fiscal como en estructura tributaria, parece no obstante haberlo hecho más al resto de los países seleccionados que a la propia Unión, especialmente en materia de presión fiscal.

Si ahora se recuerdan los datos de los cuadros nº 4, 5, 6, 7, 9, y 11 pueden obtenerse otras dos conclusiones adicionales. La primera, que España se ha situado entre los países de sistemas de imposición múltiple tanto en 1965 como en 2000. La segunda, que la mayor parte de los países de la Unión Europea se integran también en ese grupo de países, que parece el propio y característico de los sistemas fiscales europeos, con la sola excepción en el 2000 de Luxemburgo y el Reino Unido que sistemáticamente se han alineado con los sistemas de imposición directa.

8. La evolución de los sistemas fiscales entre 1965 y 2000: un resumen.

Como resumen de todo lo anterior, de los análisis que se han llevado a término se han obtenido las siguientes conclusiones para el periodo analizado:

- El proceso de aproximación o armonización de las estructuras tributarias ha sido especialmente intenso en el ámbito de la imposición general sobre el consumo, en el de los impuestos sobre sociedades y en el de los consumos específicos, teniendo menor importancia en los que se refiere a la imposición sobre la renta de las personas físicas y negativa en el ámbito de los impuestos patrimoniales y otras figuras de menor importancia.
- Los sistemas tributarios también se han aproximado en cuanto a su peso sobre el PIB de cada país, es decir, respecto a su presión fiscal, pero esta aproximación ha sido más reducida que la relativa a las estructuras tributarias.
- Parece que los sistemas tributarios se han articulado durante estos años en torno a dos modelos polares: los que, manteniendo una menor presión fiscal, han obtenido sus mayores recursos de la imposición directa y los que, con una mayor presión fiscal, parece que han distribuido más equilibradamente sus fuentes de ingresos y han hecho, además, un uso importante de las cotizaciones sociales.
- El modelo de imposición múltiple ha sido más estable que los otros modelos analizados, pues en el periodo considerado se le han aproximado los restantes modelos, aunque no todos con la misma rapidez.

- El modelo de imposición múltiple parece que es el característico de los países de la Unión Europea, pues la mayoría de los que hoy la componen se integran en ese grupo.
- España se incluye también entre los países de sistemas de imposición múltiple y en el periodo considerado se ha aproximado apreciablemente a las estructuras tributarias propias de este modelo aunque, junto con Irlanda y Portugal, mantiene niveles de presión fiscal más propios de los sistemas de imposición directa que de los de imposición múltiple.

III. DETERMINANTES DE LA EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS FISCALES.

El análisis que se ha efectuado acerca de la evolución reciente de los sistemas fiscales en los países más avanzados puede conducir a la falsa idea de que lo que ha ocurrido con esos sistemas en el último tercio del siglo XX puede repetirse en un futuro inmediato. Sin embargo, constituiría un importante error considerar que las tendencias observadas hasta ahora tienen necesariamente también que configurar el camino que pueden seguir los sistemas fiscales en las próximas décadas.

A esos efectos no debería perderse de vista que casi todos los cambios que se han analizado son, en buena parte, consecuencia de cinco hechos esenciales que se han producido en este periodo y que han adquirido especial relevancia en la evolución de los sistemas fiscales en esos años. Estos hechos son los siguientes:

- El apreciable crecimiento del gasto público respecto al PIB, como lo prueba el que, para la totalidad de países de la OCDE, el gasto público haya pasado desde el 32,3 por 100 del PIB en 1970 al 40,7 por 100 en 2002, habiendo alcanzado valores de hasta el 43,4 por 100 en promedio para 1993. Ese crecimiento del gasto público ha originado el aumento

de la presión fiscal en el periodo objeto de análisis y, en ocasiones, déficits crecientes en las cuentas públicas.

- El considerable aumento de la producción por habitante que se ha experimentado por el conjunto de los países seleccionados durante ese periodo, que ha sido de un 2,39 por 100 anual en términos reales y paridad de poder de compra continuadamente durante treinta y cinco años, lo que ha llevado a multiplicar por 2,3 la producción por habitante, pese a que la población ha aumentado a una tasa media anual del 0,84 por 100 durante tales años, multiplicándose por 1,34 en el periodo. Eso posiblemente haya favorecido el crecimiento de la imposición directa, especialmente de la personal sobre la renta y de la que recae sobre el beneficio de las sociedades.
- El fuerte ascenso que en muchos países, especialmente europeos, han experimentado las subvenciones y transferencias, estas últimas sobre todo en forma de servicios sociales, financiados casi siempre por las cotizaciones a la seguridad social. En España, por ejemplo, las prestaciones sociales han pasado de representar un 7,5 por 100 del PIB en 1970 a un 14,9 por 100 en 1993, para terminar en un 12,2 por 100 en 2002, debido a la reducción del desempleo en los últimos años y de las correspondientes prestaciones por este concepto. Ese proceso ha conducido a que las cotizaciones sociales desempeñen un papel más relevante en la mayoría de las estructuras tributarias.
- El cambio tecnológico que se ha experimentado en el ámbito de la información y de las comunicaciones, lo que ha permitido mejoras sustanciales en la gestión tributaria y, especialmente, la aplicación de figuras impositivas de una mayor complejidad técnica.

- Los intensos procesos de integración económica que han tenido lugar entre muchos de los países seleccionados, lo que ha originado un cambio sustancial en muchas estructuras tributarias, donde los impuestos indirectos sobre consumos específicos han perdido relevancia frente a los impuestos indirectos de carácter general, que han pasado a configurarse mayoritariamente bajo la forma de impuestos sobre el valor añadido.

Pero es evidente que esos hechos, propios del último tercio del siglo XX, no tienen necesariamente que producirse de la misma forma en las próximas décadas. Por el contrario, podrían ocurrir otros que orientasen la evolución de los sistemas fiscales en un sentido distinto al que hasta aquí se ha descrito. De ahí que resulte necesario formular algunas hipótesis razonables acerca de cuales puedan ser las fuerzas que gobiernen en el futuro la evolución de los sistemas fiscales. Conforme a cuanto se lleva expuesto, cinco pueden ser los factores que influyan en la referida evolución durante las próximas décadas:

- Los bienes y servicios que deban ser asignados en el futuro por el Sector público, porque su volumen determinará la cuantía de la presión fiscal necesaria para su financiación.
- La evolución futura de la producción y de la población, porque esa evolución puede influir poderosamente no solo en el nivel y estructura del gasto público sino también en la configuración de los impuestos que integren los sistemas tributarios.
- Los criterios que se mantengan respecto a la política redistributiva pública, pues los gastos y los ingresos públicos deberán atender a esa política y, en consecuencia, los criterios que la gobiernen van a influir no solo en el nivel de presión fiscal necesario para financiarla sino, además, en la propia estructura recaudatoria de los sistemas tributarios.

- El desarrollo tecnológico, especialmente en lo que afecta a la información y a las comunicaciones.
- La continuidad de los procesos actuales de globalización económica, porque la creciente libertad de movimiento de los factores de la producción, especialmente el capital, influirá fuertemente en la estructura de los sistemas fiscales e, incluso, en la configuración de sus principales integrantes.

Seguidamente se analizarán cuales pueden ser los comportamientos de estos determinantes que se consideran más probables durante las próximas décadas y su influencia sobre los sistemas fiscales y sus figuras integrantes.

1. La asignación de bienes y servicios por el Sector público.

Es evidente que la dimensión que alcance el Sector público en las próximas décadas va a constituir un determinante esencial del futuro de los impuestos y de los sistemas fiscales y que, si recurriésemos a la Hacienda pública y a las lecciones que quizás pudieran extraerse de la Historia, el sentido de esa influencia quedaría nítidamente definido sin mayores esfuerzos. Dos importantes hipótesis avalan esta afirmación. La primera, la llamada "ley de Wagner" sobre el crecimiento secular del gasto público⁴¹⁸. La segunda, la hipótesis de Schumpeter (1910) sobre el "Estado fiscal"⁴¹⁹.

Si recurriésemos a las lecciones de la Historia, no cabe duda de que la ley de Wagner se ha cumplido en los países más avanzados. El gráfico nº 7 refleja las variaciones del gasto público respecto a la producción en valores medios para el conjunto de países seleccionados entre 1970 y 2000, conforme a los datos de la OCDE, y a través del mismo

⁴¹⁸Como indica Herber Timm (1961), la llamada "ley de Wagner" tiene su origen en una hipótesis formulada por el hacendista alemán Adolf Wagner a finales del siglo XIX sobre el comportamiento histórico del Sector público, según la cual a medida que crece la producción por habitante es mayor el peso del gasto público respecto al PIB de un país.

⁴¹⁹Véase Schumpeter (1918).

es posible comprobar la tendencia creciente de los gastos públicos para los países y ejercicios analizados⁴²⁰. Para el caso de España ha sido posible disponer de series que abarcan la totalidad del siglo XX y, como demuestra el gráfico nº 8, sus cifras no dejan lugar a dudas del cumplimiento de la hipótesis de Wagner en nuestro país⁴²¹. Igual ocurre con la hipótesis schumpeteriana sobre el Estado fiscal, pues los ingresos tributarios han venido ocupando un lugar cada vez más preeminente en la financiación del gasto público en los países más avanzados.

A la vista de estas dos hipótesis, quizás cabría concluir sin más trámite que el mero transcurso del tiempo produciría, de una parte, un creciente peso del gasto público frente a la producción nacional y, de otra, que serían los ingresos fiscales los encargados de financiar de modo también creciente ese gasto público en fuerte expansión. Pero, de tratarse de aplicar mecánicamente, esas conclusiones quizá no tengan demasiado sentido porque, llevándolas al límite, cabría esperar que finalmente el gasto público fuese equivalente al PIB de cada país y que, además, los ingresos impositivos acabasen siendo la única fuente de financiación del Sector público. Si bien esta última conclusión quizás pudiera admitirse como válida en condiciones bien distintas a las de la realidad actual, la primera parece incompatible con el funcionamiento de una economía de mercado, cualquiera que sea la materialización del gasto público, tanto en bienes de consumo y de inversión como gastos en transferencias y subvenciones públicas⁴²². El cumplimiento de la hipótesis

⁴²⁰El coeficiente de "x" en la ecuación de la tendencia es positivo entre 1965 y 2001, aunque no muy elevado (0,2323).

⁴²¹De nuevo el coeficiente de "x" en la ecuación de la tendencia tiene valor positivo y ahora más elevado (0,3749) que en el caso anterior.

⁴²²En efecto, en el caso de que el gasto público se financiase totalmente por impuestos, alcanzase a la totalidad del PIB y consistiese en gastos en bienes de consumo y de inversión, no existiría demanda privada de tales bienes y, además, todas las rentas generadas en la producción serían absorbidas por los impuestos, lo que implicaría que los ciudadanos viviesen a costa de los bienes y servicios asignados por el Sector público. Pero esa situación, sin duda, dista mucho de constituir la normal existencia de una economía de mercado. Si, por el contrario, el gasto público consistiese en gastos de transferencias y subvenciones y no en gastos de demanda efectiva como son los bienes de consumo y de inversión, la totalidad de rentas generadas en la producción serían absorbidas por los impuestos como en el caso anterior para ser redistribuidas posteriormente por el gasto público bajo la forma de transferencias y subvenciones, lo que permitiría la existencia de una demanda privada de bienes de consumo y de inversión. El resultado final, sin embargo, sería parecido al anterior, porque un volumen tan elevado de transferencias y subvenciones

de Wagner hasta sus últimas consecuencias carece de sentido y ello implica la existencia de un límite, en cuanto al volumen del gasto público respecto al PIB en todo caso inferior al cien por 100.

Resulta necesario preguntarse, en consecuencia, cual podría ser la dimensión más adecuada del sector público medida por el volumen de sus gastos o de sus ingresos impositivos respecto al PIB y fácilmente puede concluirse que la respuesta a esa cuestión estriba en un evidente "trade off" entre economía de mercado y sector público para el que no parece existir una solución precisa y plenamente delimitada. Pero si se confía en la eficiencia de la economía de mercado, es evidente que una mayor dimensión del Sector público puede conducir a una economía menos eficiente en su conjunto y, consecuentemente, con menos oportunidades de crecimiento y con menores niveles de bienestar.

Los datos del cuadro nº 14 parecen confirmar la opinión anterior. A través del mismo puede comprobarse como los países que integran hoy la Unión Europea tenían en el ejercicio 2000 una producción por habitante y en paridad de poder de compra, de 22.138,6 dólares, habían alcanzado una tasa media de crecimiento del PIB global –no por habitante- en paridad de poder de compra del 2,9 por 100 acumulativo anual entre 1965 y 2000 y mantenían un gasto público que, en promedio, era equivalente al 46,4 por 100 del PIB. Frente a ellos, el resto de países no integrados en la UE alcanzaban un PIB por habitante y paridad de poder de compra de 24.797,1 dólares, habían lograda una tasa media acumulativa de crecimiento de su producción entre 1965 y 2000 del 3,5 por 100, claramente superior a la de la Unión Europea, y mantenían en promedio unos gastos públicos equivalentes al 37,4 por 100 de su PIB, manifiestamente inferiores a los de esta última. En ese cuadro también se expresan los porcentajes de gasto público de bienes de consumo e inversión y de gastos en transferencias y subvenciones sobre el PIB de cada país.

públicas distorsionaría totalmente el sistema de incentivos propios de una economía de mercado, impidiendo su eficiente funcionamiento.

Como podría quizá objetarse que las agrupaciones "Unión Europea" y "Resto de países", al responder a criterios de naturaleza política y ser relativamente heterogéneas, influirían negativamente en la validez de las conclusiones alcanzadas, se ha recurrido de nuevo a la técnica de los "clusters" para agrupar a los países atendiendo a variables puramente económicas, que en este caso han sido su nivel de PIB por habitante, su tasa de crecimiento y el peso de sus gastos públicos respecto al PIB.

Los resultados obtenidos se contienen en el cuadro nº 15. Las dos agrupaciones resultantes son ahora mucho más homogéneas, como lo prueban sus porcentajes de variación respecto a la media. A través del referido cuadro puede comprobarse también como las diferencias se acentúan aún más: los países que mantienen un nivel más reducido de gasto público respecto al PIB son, al mismo tiempo, los de mayor nivel de PIB por habitante y los que han conseguido tasas más elevadas de crecimiento de su producción entre 1965 y 2000. Esta conclusión parece suficientemente fundamentada a la vista de los datos anteriores.

Otra conclusión que quizás pudiera extraerse del cuadro nº 15, pero ya no tan fundamentada, es la de que los países de mayor producción por habitante, más elevadas tasas de crecimiento y menor dimensión relativa del Sector público son los que parecen tener un menor nivel de transferencias públicas (48,7 por 100 de sus gastos públicos, es decir, el 18,02 por 100 del PIB, frente al 51,9 por 100 de los gastos en los países de menor nivel económico, lo que equivale al 24,13 por 100 de su PIB). Sin embargo, las diferencias no parecen tan importantes si se tienen en cuenta, además, los porcentajes de variación que implican, por lo que esta posible conclusión no parece tan fundamentada como la anterior.

Además de constatar los hechos que acaban de describirse, quizás haya que preguntarse por el origen de los mismos. Una primera explicación podría buscarse en la propia historia de los dos grupos de países considerados: los diferentes niveles de producción y gasto público serían la consecuencia de una historia muy distinta para cada uno de los grupos

de países del cuadro nº 15. Sin embargo, si bien las razones históricas pueden justificar el comportamiento del grupo primero de países, pues todos, con la excepción de Nueva Zelanda, pertenecen a la Unión Europea, parecen que compaginan mal con la composición del segundo grupo de países -los más ricos- donde figuran, junto a Australia, Estados Unidos, Canadá y Japón, países tan distintos como Luxemburgo, Noruega, Irlanda e Islandia, que poco tienen en común con los anteriores desde un punto de vista histórico.

Cuadro nº 14					
Gasto público, nivel de renta y crecimiento					
	PIBpc(\$)	Tasa d	GtoP/PIB	GtoFinal	Transf
Alemania	23.247,3	2,9	45,9	20,6	25,3
Australia	24.014,0	3,6	36,0	19,7	16,3
Austria	24.382,1	3,1	52,3	21,0	31,3
Bélgica	24.786,7	2,8	49,4	22,7	26,7
Canadá	27.033,8	3,5	41,2	23,5	17,7
Dinamarca	25.645,0	2,4	54,8	26,9	27,9
España	18.039,0	3,5	40,2	20,2	20,0
Estados Unidos	32.742,4	3,2	33,6	17,4	16,2
Finlandia	23.594,6	3,1	48,9	23,4	25,5
Francia	23.361,0	2,9	52,7	26,3	26,4
Grecia	14.969,3	3,3	48,9	19,5	29,4
Irlanda	27.504,3	5,1	31,9	15,7	16,2
Islandia	26.394,6	3,6	31,9	-	-
Italia	22.192,7	3,0	46,9	-	-
Japón	24.793,5	4,4	38,6	17,3	21,3
Luxemburgo	43.376,5	4,2	39,6	-	-
Noruega	27.243,1	3,6	43,5	21,9	21,6
Nueva Zelanda	18.748,6	2,3	37,2	19,5	17,7
Países Bajos	24.743,9	3,1	45,3	25,7	19,6
Portugal	16.475,2	4,0	45,2	25,1	25,1
Reino Unido	21.627,4	2,3	37,0	19,7	17,3
Suecia	24.097,3	2,3	57,4	28,8	28,6
Suiza	27.513,9	1,8	-	17,2	-
Turquía	6.252,1	4,6	-	18,5	-
UE15 2000	22.138,6	2,9	46,4	22,7	24,6
%desv/media 2000	29,0	27,5	14,9	16,3	19,4
Resto no UE 2000	26.660,6	3,5	37,4	19,4	18,5
%desv/media 2000	28,4	22,6	10,9	11,8	13,0
Total 2000	24.797,1	3,2	43,6	21,5	22,6
%desv/media 2000	27,0	24,3	17,1	16,7	22,2
Fuente: OCDE y elaboración propia.					

Otra explicación posible podría consistir en atribuir las diferencias que existen en el comportamiento de los dos grupos de países del cuadro nº 15 a los distintos niveles de desarrollo alcanzado por cada uno de esos dos grupos. Si así fuese, el crecimiento económico conduciría sin más, en contra de la hipótesis de Wagner, a una reducción de la dimensión

relativa del Sector público, especialmente a partir de un cierto nivel de desarrollo. Sin embargo, no da la impresión de que la causa de los hechos descritos se encuentre en este caso en la bien conocida hipótesis de Musgrave⁴²³, según la cual el nivel y estructura del gasto público en cada país cambia sustancialmente a lo largo de las distintas etapas de su desarrollo económico. Aunque las diferencias de producción por habitante entre ambos grupos de países son de cierta consideración (de más de un tercio de la referida producción) los dos grupos del cuadro nº 15 pertenecen claramente al bloque de los que Musgrave considera como países desarrollados y, en consecuencia, no se encuentran en situaciones tan diferentes de desarrollo como para que tales diferencias expliquen estos resultados respecto a sus niveles relativo de gasto público.

Cuadro nº 15							
Gasto público, nivel de renta y crecimiento							
	PIBpc(\$) 2000	Tasa d	GtoP/PIB(00)	GtoFinal	Transf	PIBpc(\$) 1965	GtoP/PIB(85)
Alemania	23.247,3	2,9	45,9	45,0	55,0	12.144,0	46,30
Austria	24.382,1	3,1	52,3	40,2	59,8	9.285,7	54,70
Bélgica	24.786,7	2,8	49,4	46,0	54,0	10.062,1	59,80
Dinamarca	25.645,0	2,4	54,8	49,0	51,0	12.665,5	57,30
España	18.039,0	3,5	40,2	50,2	49,8	6.756,1	43,10
Finlandia	23.594,6	3,1	48,9	47,8	52,2	9.096,4	47,00
Francia	23.361,0	2,9	52,7	50,0	50,0	10.344,6	53,30
Grecia	14.969,3	3,3	48,9	39,8	60,2	5.989,7	47,00
Italia	22.192,7	3,0	46,9	-	-	8.724,4	48,50
Nueva Zelanda	18.748,6	2,3	37,2	52,4	47,6	12.021,0	-
Países Bajos	24.743,9	3,1	45,3	56,8	43,2	11.149,8	57,30
Portugal	16.475,2	4,0	45,2	55,6	55,6	4.613,8	40,80
Reino Unido	21.627,4	2,3	37,0	53,2	46,8	10.358,2	45,90
Suecia	24.097,3	2,3	57,4	50,2	49,8	12.379,0	63,70
Media	21.677,9	3,0	46,5	48,9	51,9	9.477,8	51,1
%desv/media	15,7	16,3	13,2	10,6	9,5	26,2	13,7
Australia	24.014,0	3,6	36,0	54,7	45,3	11.940,2	40,00
Canadá	27.033,8	3,5	41,2	56,9	43,1	12.665,5	48,30
Estados Unidos	32.742,4	3,2	33,6	51,8	48,2	15.290,4	36,50
Japón	24.793,5	4,4	38,6	44,8	55,2	7.031,1	31,00
Luxemburgo	43.376,5	4,2	39,6	-	-	20.826,5	-
Noruega	27.243,1	3,6	43,5	50,4	49,6	9.456,0	46,60
Irlanda	27.504,3	5,1	31,9	49,3	50,7	6.349,0	54,00
Islandia	26.394,6	3,6	31,9	-	-	11.065,5	54,00
Media	29.137,8	3,9	37,0	51,3	48,7	11.828,0	44,3
%desv/media	21,7	15,8	11,8	8,3	8,7	39,5	19,9

Fuente: OCDE y elaboración propia.

La opinión anterior se refuerza si, además, se atiende a la dimensión del Sector público en 1985, primer ejercicio para el que se poseen datos casi completos de gasto público para el conjunto de países

⁴²³Musgrave (1970). Especialmente la Parte II.

seleccionados y que también se presenta en el cuadro nº 15. Puede comprobarse como en ese ejercicio ya se daba la diferenciación de dimensiones en cuanto al Sector público en los dos grupos de países seleccionados, aunque en ambos casos el nivel del gasto público era más elevado que en el año 2000. Así el primer grupo de países mantenía una dimensión media del Sector público del 51,1 por 100 del PIB, frente al 46,5 por 100 alcanzado en el ejercicio 2000 (reducción del 9,0 por 100). El segundo grupo se situaba en 1985 en una dimensión media del 44,3 por 100 del PIB mientras que en el 2000 alcanzó una dimensión media del 37, 0 por 100 (reducción del 16,47 por 100).

Los datos anteriores parecen confirmar, más que la existencia de cualquier tendencia inevitable derivada del mero crecimiento de la producción o de la mejora en el nivel de desarrollo, que la mayor dimensión del Sector público puede ser una de las causas que quizás se encuentre en algunos de esos países detrás de un funcionamiento económico menos eficiente y, en consecuencia, detrás de las menores tasas de crecimiento de su producción. Por tanto, un peso relativo elevado del Sector público respecto al PIB podría ser uno de los factores causantes de las menores tasas de crecimiento alcanzadas en el largo plazo -un tercio de siglo- por determinados países ya desarrollados.

Si esta última conclusión fuese cierta se impondría, consecuentemente, una reducción de la dimensión relativa del Sector público -que no de su dimensión absoluta- como una de las políticas adecuadas para alcanzar una economía más eficiente que permita acelerar el crecimiento económico⁴²⁴. Esa parece ser la línea de acción bien

⁴²⁴Ha de advertirse, en todo caso, que esta conclusión no cuestiona el cumplimiento de la llamada "ley de Wagner" durante las primeras etapas del desarrollo e, incluso, en las intermedias. Pero a partir de que se alcanza un alto nivel de producción por habitante el crecimiento del peso relativo del gasto público respecto al PIB parece que se frena e, incluso que disminuye, para no dañar seriamente los niveles de eficiencia y, consecuentemente, las posibilidades de crecimiento de la producción. Es importante señalar que ello no significa que el gasto público por habitante en términos reales no pueda seguir creciendo y aportando un volumen creciente de bienes y servicios públicos a la población. Basta con que la tasa de crecimiento real del gasto público supere a la tasa de crecimiento de la población pero siendo más reducida que la tasa de crecimiento de la producción para que la proporción de gasto público respecto al PIB disminuya y, sin embargo, aumente la cantidad de bienes, servicios y transferencias públicas puestas a disposición de cada individuo.

consciente que en los últimos años están tratando de seguir la mayor parte de los países seleccionados, influidos sin duda por los consejos y advertencias de los Organismos internacionales. Los gráficos nº 7 y 8 mostraban como, en especial a partir de 1993, se ha ido reduciendo gradualmente la dimensión del Sector público respecto al PIB en los países seleccionados, lo que confirmaría la adopción consciente de una voluntaria decisión de política económica y no tanto, desde luego, la existencia de una tendencia puramente inercial derivada del crecimiento de la producción. Es evidente que, de mantenerse en el futuro esas políticas de reducción relativa del Sector público, pueden constituir un fuerte determinante del comportamiento de las estructuras impositivas y de los sistemas fiscales en los próximos tiempos⁴²⁵.

Como resumen de todo lo anterior parece que durante las próximas décadas la dimensión del Sector público es posible que reduzca en algunos puntos el porcentaje que sus gastos representan respecto al PIB. Es posible también que quizás ese proceso vaya acompañado de una pequeña pérdida en el peso relativo de las transferencias y subvenciones a favor de los gastos en bienes de consumo e inversión. Igualmente, que la reducción en el peso relativo del Sector público acabe siendo más importante a largo plazo en los países de la Unión Europea que en los restantes analizados, porque son ellos los que actualmente se enfrentan a Sectores públicos comparativamente más voluminosos y a tasas de crecimiento de la producción más reducidas. Pero quizás los problemas coyunturales de una situación relativamente deprimida frenen temporalmente esa tendencia.

Como la población en los países desarrollados suele crecer a tasas inferiores al 1 por 100 anual y la producción suele hacerlo entre el 2 y el 3 por 100 anual en términos reales, entre esos límites deberían situarse las tasas de crecimiento real del gasto público para conseguir los efectos indicados, es decir, para suministrar bienes, servicios y transferencias públicas crecientes a los ciudadanos pero para, al mismo tiempo, reducir la dimensión relativa del Sector público empujando con más fuerza la eficiencia global del sistema económico y el crecimiento de la producción.

⁴²⁵En muchos de los países seleccionados la política de reducir el peso de las Administraciones públicas respecto al PIB ha ido acompañada de la privatización de numerosas empresas públicas, con lo que también se ha reducido la dimensión relativa del llamado Sector público empresarial de modo totalmente consciente y no como resultado de una mera tendencia inercial.

2. El crecimiento de la capacidad económica y el aumento de la población.

Otro de los ámbitos que resulta necesario analizar al objeto de intuir la dirección en que podrán moverse los sistemas fiscales en el futuro es el de la incidencia sobre la estructura impositiva del crecimiento de la producción y del volumen de la población. A tales efectos se van a utilizar los datos disponibles para relacionar los pesos recaudatorios relativos de los diferentes grupos de figuras impositivas con el nivel de renta por habitante como indicador de la capacidad económica y con la población como indicador de la dimensión del país. Por tanto, la estructura que se va a analizar es la que, por agregación de los distintos tributos conforme a su naturaleza, corresponde a una clasificación simplificada de impuestos directos, indirectos y cotizaciones sociales junto con la presión fiscal, relacionándolas con los niveles de renta y de población⁴²⁶.

Los resultados de las estimaciones que se han llevado a término se resumen en el cuadro nº 16. Todas ellas parecen significativas aunque sus coeficientes de determinación ajustados (R^2 ajustada) no son muy elevados. Las conclusiones que pueden obtenerse de las mismas señalan que la capacidad económica de cada país, medida por su nivel de producción por habitante, parece influir sobre el peso relativo de los impuestos directos, de la seguridad social y de la presión fiscal. Sin embargo, parece que influye negativamente sobre el peso relativo de la imposición indirecta. Del mismo modo, que la dimensión de cada país, medida por el tamaño de su población, parece influir directamente sobre el peso relativo de su imposición directa y de su seguridad social, pero influye negativamente sobre el peso relativo de la imposición indirecta y de la presión fiscal y que el peso de las cotizaciones a la seguridad social y de la imposición sobre nóminas con finalidades

⁴²⁶La técnica de regresión utilizada ha sido la de los mínimos cuadrados ordinarios y, como se trata de dos datos temporales distintos por cada país (1965 y 2000) y no de series temporales, no resulta de aplicación el estadístico de Durban-Watson ni pueden tener especial significación las ordenadas en el origen que se han obtenido en las regresiones.

sociales parece influir negativamente sobre el peso relativo de la imposición directa. Por su parte, el nivel de presión fiscal parece estar positivamente relacionado con el peso relativo de la seguridad social en el conjunto de ingresos impositivos y con el nivel de producción por habitante, pero negativamente con la población, aunque el coeficiente de determinación ajustado de esta relación resulta muy reducido.

CUADRO Nº 16							
RESULTADOS DE LAS REGRESIONES							
Endógena	Constante	PIBpc	Población	Directos	Indirectos	Seg. social	R2 ajustada
Directos	47.7672 (14.64833)	0.000680 (4.717067)	6.09E-08 (2.526633)	-	-	-8.854113 (-8.062707)	0.620439
Indirectos	59.97618 (15.65480)	-0.000566 (-4.188709)	-5.64E-08 (-2.595123)	-0.301782 (-3.484848)	-	-	0.535740
Seguridad social	40.02382 (10.44690)	0,000566 (4.188709)	5.64E-08 (2595123)	-0.698218 (-8.062707)	-	-	0.592946
Presión fiscal	18.73443 (7.12631)	0.000655 (5.634932)	-4.37E-08 (-2.247032)	-	-	0.165784 (1.941581)	0.452296

Nota: Los valores entre paréntesis corresponden al estadístico t de Student de cada coeficiente.

Es evidente que los resultados obtenidos con las estimaciones anteriores no permiten construir con fiabilidad suficiente una predicción respecto hacia donde puedan moverse los sistemas fiscales en el futuro. Pero de algún modo parecen indicar que, si aumentase la producción por habitante y la población, cabría esperar probablemente un aumento del peso relativo de los impuestos directos y de las cotizaciones a la seguridad social, junto con una disminución del peso relativo de los impuestos indirectos. Mucho menos claro estaría lo que pudiese ocurrir con la presión fiscal.

De ahí que, si se considera que en el futuro se producirá un aumento de la población y de la producción por habitante, sea posible esperar una tendencia de los sistemas fiscales hacia un modelo bipolar, siguiendo el esquema de un grupo de imposición directa y otro de imposición múltiple. Si la presión fiscal siguiese una trayectoria creciente, quizás se aproximase el grupo de sistemas de imposición directa al de imposición múltiple, terminando por fundirse en un solo grupo. Pero quizás también en ese futuro el grupo de imposición directa no llegase a alcanzar niveles más elevados de presión fiscal, por lo que no terminaría fusionándose con el grupo de imposición múltiple. Ambas alternativas parecen estar abiertas y su posible ocurrencia va a depender en

buena medida de las necesidades de ingresos públicos que experimenten los diferentes países. Si esas necesidades alcanzasen en el futuro un valor creciente respecto al PIB, el modelo de imposición múltiple parecería la más probable. Por el contrario, si se situasen en valores próximos a un tercio del PIB, el sistema de imposición directa, con un menor peso de los impuestos indirectos y de la seguridad social, sería el modelo más previsible.

Un dato que no debería perderse de vista a este respecto es que en el 2000 los países del grupo de sistemas de imposición directa alcanzaban una producción media por habitante en paridad de poder de compra de 28.728,8 \$, mientras que los países de sistemas de imposición múltiple se situaban en 21.863,3 \$, también en paridad de poder de compra. Es decir, el sistema de imposición directa parece el propio de los países más ricos, como ya se ha visto en el anterior epígrafe. Si a ello se une que el crecimiento de la producción por habitante en el primer grupo de países entre 1965 y 2000 fue de un 2,2 por 100 anual y en el segundo grupo del 2,6 por 100, la convergencia en producción por habitante de ambos grupos de sistemas no se producirá antes de 70 años de mantenerse las actuales tasas de crecimiento. Eso quizás señale que ambos modelos de sistemas posiblemente pervivan todavía durante muchos años si bien con una cierta tendencia, de persistir las actuales políticas de contención del volumen relativo de los gastos públicos, a que el grupo de países de imposición múltiple rebaje gradualmente su presión fiscal y se acerque lentamente hacia el sistema de imposición directa.

En todo caso no debería olvidarse que las conclusiones hasta ahora obtenidas son muy débiles y que, además, se corresponden con una determinada trayectoria histórica -la seguida en el último tercio del siglo XX por los sistemas fiscales de los países más avanzados- que no necesariamente se repetirá en el futuro. A tales efectos, no debería perderse de vista que en ese periodo es cuando se ha formado de hecho la Unión Europea, entidad a la que pertenecen casi todos los países del grupo de sistemas de imposición múltiple, y cuyas exigencias en cuanto a la armonización de las estructuras fiscales para crear un mercado único han debido influir poderosamente en la configuración y características del mencionado grupo. Por eso la evolución que puedan seguir los sistemas

fiscales en las próximas décadas no parece una cuestión resuelta definitivamente por la trayectoria que han seguido hasta ahora esos sistemas sino que posiblemente derivará de los nuevos factores y circunstancias que puedan darse en el futuro.

3. Papel e importancia de las políticas redistributivas.

El papel y la importancia que tengan las políticas redistributivas dentro de las políticas públicas constituirá también un factor determinante del nivel de la presión fiscal y de la composición de los sistemas tributarios en un futuro relativamente próximo. De ahí que formular algunas hipótesis sobre el papel y la importancia de estas políticas resulte tarea esencial para los propósitos de este análisis.

Como es bien conocido, el requerimiento de una distribución justa de la carga que los impuestos representan constituye un requisito indispensable de cualquier sistema tributario⁴²⁷. Los economistas trataron durante siglos de establecer las condiciones que definirían lo que podría considerarse una distribución justa de la carga de los impuestos y parecía que casi lo habían logrado al establecer que la utilidad de cada individuo era mensurable y comparable a la de otros y que, además, esa utilidad referida a la renta era decreciente en términos marginales⁴²⁸. Pero la ilusión duró poco, pues esas hipótesis sobre la utilidad quedaron pronto arrinconadas y, en consecuencia, sin fundamento económico la teoría de la imposición justa de tan larga tradición en nuestra historia, que hoy se limita a poco más que a la piadosa recomendación de tratar igual a los iguales y de forma adecuada a los desiguales.

⁴²⁷Rawls (1971), pag. 19 de la versión al castellano, señala que "la justicia es la primera virtud de las instituciones sociales, como la verdad lo es de los sistemas de pensamiento" y no se olvide que el sistema fiscal está constituido por un conjunto de instituciones de gran importancia en los países más avanzados.

⁴²⁸Parecía solo "casi" logrado porque, una vez resuelto el problema de la mensurabilidad y decrecimiento de la utilidad, quedaba todavía por resolver el problema de la fórmula más adecuada para medir la igualdad en el sacrificio que debía soportarse con los impuestos: sacrificio absoluto, medio o marginal.

Pero el problema no se circunscribe hoy solo a la justa distribución de la carga tributaria sino que se extiende al mucho más amplio objetivo de alcanzar, mediante la política pública -y, señaladamente, mediante la política fiscal- una mejor distribución de la renta y riqueza entre todos los individuos, entendiendo habitualmente por mejor una distribución más igual. Este objetivo constituye un ideal admitido en mayor o menor grado por todas las sociedades, pero el problema estriba en establecer cual es el grado aceptable de igualdad que se persigue y como se cuantifica ese grado o nivel de igualdad. En primer término, porque no todos los individuos se enfrentan a circunstancias iguales de edad, capacidad o cargas familiares, con lo que definir la igualdad en el ámbito personal resulta bastante más complejo de lo que en principio puede pensarse; en segundo lugar, porque el grado de desigualdad que acepta una determinada sociedad no es equivalente al que admite otra o, incluso, al que aceptaba la misma sociedad en otros momentos; finalmente, porque en tanto un mayor grado de igualdad interfiera con la distribución resultante de un mercado de libre competencia, en donde quienes intervienen en la producción son retribuidos en función del valor de sus productividades marginales, su consecución supondrá restar eficiencia a la economía y frenar sus posibilidades de crecimiento.

El conflicto entre eficiencia y equidad tiene que conducir necesariamente a un "trade off" entre ambos objetivos para cuya solución no existe, desgraciadamente, una respuesta unívoca. Estas circunstancias hacen que las teorías más recientes acerca de la justicia⁴²⁹ partan, en primer término, de considerar a la justicia como imparcialidad y no como igualdad. En segundo lugar, que propugnen la igualdad de todos los individuos en lo que se refiere a los bienes primarios, que son aquellos que todo ser racional desea y que se concretan en derechos, libertades, oportunidades, ingreso y riqueza. Finalmente, que admitan la desigualdad en la distribución de algunos o de todos estos valores cuando esa desigualdad redunde en una ventaja para todos, es decir, cuando produzca beneficios compensadores para todos y, en particular, para los

⁴²⁹ Véase Rawls (1971)

miembros menos aventajados de la sociedad⁴³⁰ o cuando se derive de situaciones o empleos a los que todos puedan aspirar en condiciones de igualdad de oportunidades. Tal es, en apretada síntesis, la conocida teoría del "maximin", quizás la más moderna y aceptada de las teorías de la justicia.

En un plano más inmediato, la política de distribución se orienta hoy no tanto con medidas que reduzcan sistemáticamente las rentas más elevadas para lograr una sociedad más igual, pues la beligerancia contra tales rentas puede afectar negativamente a las posibilidades de crecimiento de la producción, sino elevando las rentas más reducidas para alcanzar un objetivo concreto y claramente identificable: disminuir el número de pobres. A tales efectos la pobreza suele delimitarse mediante un criterio relativo y no absoluto, de forma que es frecuente que se califique de pobres a quienes no alcancen un nivel de renta equivalente a la mitad de la renta media o de la renta mediana del país en cada momento⁴³¹.

La hipótesis acerca de la política distributiva que se siga en el futuro por los países de nuestro entorno tendrá una gran trascendencia para la evolución previsible de los sistemas fiscales en general y de los impuestos en particular. Bien cierto es que esa política continúa siendo muy importante, pero está cambiando apreciablemente de contenido en los últimos tiempos debido, en primer término, a que los países occidentales están situados en niveles de renta y riqueza que proporcionan a la mayoría de los individuos cobertura suficiente para sus necesidades básicas y, en segundo lugar, a que muchas de las posiciones tradicionales

⁴³⁰ "No hay injusticia en que unos pocos obtengan mayores beneficios, con tal de que con ello se mejore la situación de las personas menos afortunadas". Rawls (1971). Pag. 32 de la edición en castellano.

⁴³¹ Este criterio ha sido propugnado por la mayoría de los Organismos internacionales para definir el límite de la pobreza en un país y momento determinado. Ello significa que, por ejemplo, se calificaría de pobre en España a quien no hubiese superado hoy un nivel de ingresos anuales equivalente a unos 5.000 dólares, cifra prácticamente igual a la de la producción media por habitante de todo el planeta en estos momentos y apreciablemente más elevada que los ingresos medios del 75 por 100 de la población mundial. Por el contrario, sería pobre en Bolivia solo quien no superase unos 1.200 dólares de ingreso anual, en paridad de poder de compra. Por eso el criterio es operativo, porque sirve para orientar la política económica de un país determinado, pero no utilizable para comparaciones internacionales. Además, si se dirige la política de distribución exclusivamente con ese criterio, su objetivo nunca terminará de alcanzarse pues en toda distribución siempre habrá un determinado porcentaje de sujetos que queden situados por debajo de la mitad de la media.

de privilegio -que eran las que solían generar las mayores desigualdades en renta y riqueza- se encuentran más abiertas hoy a todos y sometidas a una mayor competencia. Al ser la sociedad de esos países más permeable y abierta y contar con una mayor igualdad de oportunidades, acepta también mejor las desigualdades derivadas del distinto esfuerzo y capacidad de los individuos, pues esfuerzo y capacidad constituyen motores importantes del crecimiento económico.

Sin embargo las políticas de redistribución siguen siendo muy necesarias porque continúan existiendo pobres y marginados dentro de estas sociedades opulentas y preocupa fuertemente su situación. Es un hecho comprobado que el crecimiento por sí mismo, aunque ha proporcionado niveles crecientes de bienestar a la mayoría de la población⁴³², no logra resolver el problema de la pobreza para determinados colectivos, pobreza que responde a causas y situaciones determinadas y entre las que tienen un papel importante el desempleo, el cese de la actividad laboral por jubilación y la marginación social en todas sus formas.

Consecuentemente, la política fiscal de distribución comienza a perseguir objetivos diferentes y a plantearse con instrumentos distintos a los de hace solo unas décadas. Sus objetivos actuales parecen definirse preferentemente en términos de lucha contra la pobreza y sus instrumentos más habituales son programas de gasto que concentran sus efectos en favor de individuos de rentas mínimas, sustituyendo gradualmente los viejos programas generales, aparentemente muy redistributivos pero, debido a que están diluidos entre toda la población y benefician también a ciudadanos de rentas altas, sus efectos resultan más bien tenues y bastante costosos⁴³³. Al mismo tiempo, la política fiscal de redistribución está abandonando también los impuestos formalmente muy progresivos, pues no responden estrictamente al objetivo de lucha contra la pobreza y sus

⁴³²Véase Sala - i- Martín (2003)

⁴³³La idea que subyace en muchos de estos nuevos planteamientos es la de que, en sociedades prósperas, el Sector público debe garantizar mínimos razonables pero no pretender la satisfacción de todas las necesidades de todos los ciudadanos en estos ámbitos asistenciales.

causas; no son eficientes para redistribuir la renta debido a su complejidad, a sus grandes escapatorias legales y a sus altos niveles de fraude ni tampoco constituyen el mejor telón de fondo para que se propicie el crecimiento económico.

Por eso el sistema fiscal comienza a percibirse sobre todo como un valioso instrumento para una financiación suficiente y estable del Sector público bajo criterios de equidad en la distribución de la carga. En consecuencia, se valora cada vez más su suficiencia y neutralidad porque se opina, retomando el pensamiento clásico, que un sistema suficiente y neutral de impuestos -es decir, un sistema que evite el déficit sin afectar en exceso a las decisiones privadas que constituyen el motor del desarrollo- es el que mejor puede servir a la eficiencia y, consecuentemente, a la política de crecimiento y empleo. Y se intenta, al mismo tiempo, que el sistema tributario no incida negativamente sobre las rentas reducidas, para lo que les exime de tributación directa y se reduce el gravamen de los bienes que constituyen sus consumos más habituales.

El análisis anterior parece señalar que, si en las próximas décadas el comportamiento de la política de redistribución respondiese prioritariamente al criterio de lucha contra la pobreza, las exigencias financieras de esta política en los países más avanzados es muy posible que no sean crecientes con la producción, pues los mayores niveles de riqueza de la sociedad las harán menos necesarias y menos extensas. Por su parte, los impuestos directos tratarían también de preservar con mayor fuerza los niveles de renta que permitiesen la cobertura de las necesidades básicas, ajustando sin embargo sus tarifas a estructuras formalmente menos progresivas, para evitar consecuencias negativas en los incentivos para trabajar, ahorrar o asumir riesgos, mientras los indirectos reducirían su cara sobre los bienes de primera necesidad.

4. El cambio tecnológico y los impuestos.

El cambio tecnológico ha influido poderosamente en la estructura de los sistemas tributarios al posibilitar la existencia eficiente de figuras impositivas que resultarían de imposible aplicación sin las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones. También porque ha permitido extender los impuestos a la generalidad de la población y porque ha coadyuvado eficientemente a la lucha contra el fraude fiscal.

Quizás el ejemplo más notable del efecto de la tecnología sobre los impuestos lo constituya el IRPF. Sin las modernas tecnologías de la información y de las comunicaciones no sería posible conocer e integrar, en un plazo muy breve de tiempo, toda la información concerniente a cada ingreso percibido por cada contribuyentes a lo largo de todo el ejercicio, revisar respecto a errores aritméticos y conceptuales todas las declaraciones recibidas, girar las nuevas liquidaciones y llevar control de todas las cuotas devengadas, entre otras muchas tareas que implica la gestión y control de este importante tributo. Si se tiene en cuenta que el número de personas incididas directa o indirectamente por ese impuesto como sujetos principales o como miembros no principales de una unidad familiar es superior al 85 por 100 de la población en los países más avanzados, la voluminosa información y las numerosas operaciones que implica la gestión de un impuesto personal sobre la renta es evidente que solo pueden llevarse a término gracias a las nuevas tecnologías.

Del mismo modo, las nuevas tecnologías pueden cambiar la clase de impuestos que se aplican. Como es conocido, la aparición del IVA respondió a la necesidad de establecer un impuesto que garantizase la transparencia y neutralidad en la aplicación de los ajustes fiscales en frontera. A su vez, los ajustes fiscales en frontera resultaban necesarios ante la dificultad de controlar las numerosísimas operaciones de venta al por menor para consumo y por el deseo de los Estados de gravar en origen las distintas mercancías, cualquiera que

fuese el lugar de su consumo. Estas dos últimas circunstancias llevó a la aplicación de impuestos en la producción o en las primeras fases del proceso de distribución, donde el número de operaciones era mucho más reducido y el control más fácil, al tratarse de operaciones efectuadas por fabricantes y mayoristas, que tenían, además, mejores estructuras administrativas que los minoristas. Posteriormente, la necesidad de transparencia en los ajustes fiscales en frontera condujo a la aparición del IVA, como ya se ha indicado.

Sin embargo, la aparición de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones y el volumen creciente de operaciones de ventas para el consumo que se pagan mediante procedimientos electrónicos puede facilitar la sustitución de los impuestos sobre el consumo tipo IVA por impuestos sobre las ventas al por menor para el consumo, haciendo posible y segura, quizás dentro de no mucho, lo que hace tan solo unas décadas constituía tarea ingente y con altas probabilidades de generar un volumen elevado de evasión impositiva.

La tecnología puede, incluso, conducirnos a la práctica desaparición de las declaraciones tributarias, sustituidas por notificaciones efectuadas por las autoridades fiscales en la que se comuniquen las cuotas que se derivan de la información tributaria conocida ya por la Administración⁴³⁴.

En materia de lucha contra el fraude fiscal, las modernas tecnologías han permitido integrar con rapidez informaciones muy dispersas, así como cruzar datos procedentes de diferentes fuentes, con lo que se ha facilitado extraordinariamente la comprobación de las declaraciones impositivas que, en ocasiones, incluso ha podido llevarse a término de forma prácticamente automática y, en consecuencia, masiva.

En el ámbito de las tareas de reforma fiscal, las nuevas tecnologías permiten simular posibles cambios impositivos con rapidez y precisión,

⁴³⁴La Administración tributaria española está preparando actualmente la aplicación de un sistema parecido al descrito mediante el cual los contribuyentes reciban en su domicilio un proyecto de declaración por el IRPF en el que se integre la información fiscal conocida por Hacienda. El contribuyente verá así extraordinariamente simplificado el cumplimiento de sus deberes tributarios.

dando cuenta detallada de la clase de contribuyentes incididos, de los estratos de renta en que se sitúan e, incluso, del territorio donde tienen su residencia, al tiempo que permiten medir los efectos redistributivos de las medidas que se proyectan así como su coste recaudatorio o los ingresos que pueden generar. Todo lo cual facilita extraordinariamente el diseño de los impuestos, con un grado de precisión respecto a sus efectos como nunca antes había sido posible.

No resulta infundado pensar, en consecuencia, que los avances tecnológicos que se están produciendo y el diseño de nuevos programas y herramientas para la gestión masiva de datos y otras informaciones influirán notablemente durante las próximas décadas en la evolución de los impuestos, permitiendo que alcancen a todos los rendimientos y a todos los ciudadanos, lo que generalizará extraordinariamente su impacto reduciendo los niveles de evasión tributaria. Tampoco es infundado pensar que esos avances permitirán la introducción de nuevas instituciones en los tributos que podrán, incluso, alterar su naturaleza o inducir a su sustitución por otros muy diferentes cuya aplicación no ha sido posible hasta ahora.

5. La globalización económica y los sistemas impositivos.

La globalización de las relaciones económicas ha de considerarse hoy como un fenómeno omnipresente en todos los ámbitos. Por eso resulta necesario precisar de algún modo lo que se entiende por "globalización" en la economía mundial porque la globalización es, sin duda, uno de esos conceptos de los que el lenguaje habitual hace uso frecuente pero con escasa precisión acerca de su significado. Así lo más frecuente es que por globalización se entienda la internacionalización de la economía o la existencia de un mayor grado de interdependencia entre las diferentes economías nacionales. Sin duda esas ideas son ciertas y apuntan adecuadamente hacia lo que ha de entenderse por globalización, pero no suficientes para reflejar el sentido más profundo de lo que hoy cabe entender respecto a ese término.

Para precisar ese concepto quizás lo primero que haya de tenerse en cuenta sea que la globalización no es el producto de la acción de los gobiernos sino más bien el resultado de las decisiones de determinadas empresas⁴³⁵. La globalización, pese a sus apariencias, es básicamente un fenómeno microeconómico que se origina y extiende a medida que determinadas empresas se convierten en "transnacionales", es decir, organizan su estructura, aprovisionamientos, producción, ventas y financiación en espacios que superan el ámbito nacional, aprovechando las ventajas que ofrecen tanto las diferencias de costes en los inputs, incluidos los fiscales, como la desregulación de determinadas actividades, la reducción de barreras arancelarias y la caída de los costes de transporte y comunicación o la mayor libertad para el movimiento de capitales.

Es importante apreciar que este concepto de globalización está ligado a lo que hoy se denomina "empresa transnacional" y no en lo habitualmente se entiende por "empresa multidentificada", que es la que sirve diversos mercados nacionales mediante una actividad completa y cerrada en esos mercados y que, además, es independiente en cada uno de ellos. Por el contrario, la empresa "transnacional", que es la que sirve de base a la globalización, fundamenta su estructura en la división, en ámbitos nacionales distintos, de su cadena total de valor añadido⁴³⁶. Así, la globalización de la actividad empresarial implica una división del trabajo entre diversos ámbitos nacionales que se aplica a un proceso de producción contemplado como único.

Un concepto distinto de globalización lo proporciona un estudio de la OCDE, producto de un Seminario sobre estos temas que tuvo lugar a finales del 2000⁴³⁷. En los documentos de ese Seminario Kohl⁴³⁸ mantiene que por globalización ha de entenderse, en un sentido económico amplio, una

⁴³⁵Véase Reinicke (1998)

²⁸ Véase Krugman (1995)

²⁹ Véase OCDE (2003)

³⁰ Kohl (2003), pag. 11.

⁴³⁶Véase Krugman (1995)

⁴³⁷Véase OCDE (2003)

⁴³⁸Kohl (2003), pag. 11.

mayor integración de las economías nacionales en la economía mundial que supone procesos y resultados. Los procesos se refieren a reformas en las políticas -liberalización en el comercio y en los movimientos de capital- y a cambios en las tecnologías, tales como más baratas y mejores tecnologías de las telecomunicaciones y la información. Los resultados inmediatos son menores barreras a los flujos internacionales de bienes, capitales, trabajo, tecnología e ideas que finalmente producen una integración mayor de las economías locales, regionales y nacionales en un mercado global. Las economías locales se hacen más sensibles y quedan más afectadas por las fuerzas internacionales.

La importancia que está adquiriendo hoy la globalización es extraordinaria, cualesquiera sean los indicadores que se utilicen para medirla. Así, las inversiones extranjeras directas, que suelen ser el vehículo de expansión habitual de las empresas transnacionales, están creciendo en los últimos años a un ritmo que casi triplica al del crecimiento de la producción mundial, mientras la producción de esas compañías supone ya más de un tercio de esa producción. Y, lo que es más significativo, el comercio exterior de naturaleza intraempresarial -que es el que se realiza entre naciones pero sin que los bienes y servicios, pese a cruzar la frontera, salgan de dentro de una misma empresa- supone en Estados Unidos más de la mitad de las exportaciones e importaciones de ese país. Todo lo cual indica la existencia de una enorme y creciente trama de empresas transnacionales, cuyos flujos de factores y productos difícilmente podrán controlar y encauzar los gobiernos desde el limitado plano de las políticas puramente nacionales.

Las consecuencias de la globalización han sido estudiadas por muchos autores recientemente. En algunos casos, con una conclusión algo negativa⁴³⁹ y, en otros, con cierto entusiasmo por las consecuencias positivas de este fenómeno⁴⁴⁰. Desde el punto de vista de los sistemas fiscales y de los tributos que los integran las

⁴³⁹Véase, por ejemplo, Giddens (1999).

⁴⁴⁰Gilpin (2000) efectúa un buen resumen de las diferentes posiciones sobre los efectos de la globalización, partiendo del hecho de que, en su opinión, la economía actual no está más abierta a las relaciones internacionales que la de finales del siglo XIX y principios del siglo XX.

consecuencias más inmediatas de la globalización se concretan en dos grupos distintos de problemas generados por este fenómeno, aunque esos dos grupos estén claramente relacionados. El primero de ellos se refiere a las consecuencias para la distribución de la soberanía fiscal entre países, es decir, a la posibilidad de establecer gravámenes sobre los rendimientos, rentas, bienes y servicios en los países afectados por el proceso de la globalización. El segundo, a sus repercusiones sobre la asignación internacional de recursos y sobre la equidad dentro de las fronteras nacionales, tanto en lo que se refiere al mero reparto de la carga fiscal como en el de la aplicación de políticas fiscales redistributivas.

Comenzando con el primero de esos grupos de problemas, no puede perderse de vista que los Estados nacionales se han planteado hace ya mucho cómo gravar los rendimientos de los factores que se emplean en un país, pero cuya titularidad reside en otro, y el del gravamen de los bienes y servicios que se producen en un país y se consumen en otro. Para ambos tipos de problemas se han ido encontrando soluciones que pueden aplicarse también –y que, de hecho, se aplican- a las consecuencias tributarias de la globalización económica. Hay que advertir, en todo caso, que las soluciones tradicionales a estos problemas parten de la coordinación fiscal entre países y, apoyándose en ella, establecen el criterio para definir cuál es el país que tiene derecho al gravamen correspondiente (soberanía fiscal). Los criterios que suelen aplicarse son el del beneficio y el de la residencia⁴⁴¹. Además, se suelen establecer también reglas para la fijación de precios a los bienes y servicios que circulan entre países.

⁴⁴¹La atribución de soberanía fiscal por un país determinado se ha derivado tradicionalmente de una consideración del origen del rendimiento obtenido por un factor, separada de su titularidad, o de la consideración de la titularidad de ese factor, separada del origen de su rendimiento. Por ello, se han venido utilizando tradicionalmente dos criterios, alternativos y distintos, para la tributación: el del beneficio o principio de la tributación real y el de la residencia o principio de la tributación personal. El criterio del beneficio atribuye la soberanía para el gravamen al país donde se localiza el factor y se obtiene el rendimiento, considerando que, al ser la carga fiscal la compensación necesaria por el disfrute de los bienes y servicios públicos, el factor cuya retribución es objeto de gravamen disfruta de tales bienes y servicios en el país en que se invierte y no en el de residencia de su titular. El criterio de la residencia considera, por el contrario, que el gravamen sobre los rendimientos y rentas debe tener naturaleza personal y, en consecuencia, que no debe recaer sobre un ingreso en abstracto sino sobre la capacidad de pago de la persona que sea titular de tal ingreso, por lo que la soberanía fiscal debe ser atribuida al país donde resida el titular del factor cuyos rendimientos y rentas son objeto de gravamen.

Si se aplicase simultáneamente el criterio del beneficio y el de la residencia se generarían graves conflictos entre países y, además, la frecuencia de estos conflictos aumentaría a medida que las relaciones económicas internacionales se hicieran más intensas. De ahí que, cuando dos soberanías se disputan la tributación de unos ingresos sin coordinación alguna entre ellos, la solución a la que suele recurrirse más frecuentemente para evitar la doble imposición internacional sea la del gravamen de la renta mundial en el país de residencia, pero permitiendo el descuento de los tributos soportados bajo el criterio de utilidad o beneficio en los países en que los capitales hayan sido invertidos o se haya efectuado el trabajo⁴⁴². En todo caso, los organismos internacionales -y, en especial, la OCDE- han venido trabajando intensamente para generalizar el criterio de residencia frente al de utilidad o beneficio. La razón de esta preferencia se fundamenta en que la utilidad derivada de los bienes y servicios públicos la perciben las personas titulares de los rendimientos objeto de gravamen y no esos rendimientos en sí mismos considerados, lo que resta fuerza al criterio de la utilidad o de tributación real⁴⁴³.

Cuando se trata de la imposición sobre bienes y servicios, la solución que generalmente se aplica es la de exigir el impuesto en el país de

⁴⁴² Esta solución implica, sin duda, cesión de soberanía fiscal por parte del país de residencia, que ha de soportar con cargo a sus ingresos los costes de la tributación establecida por el país de origen de los rendimientos al admitir la compensación de los tributos de este último. Por ello, un segundo paso en el desarrollo de soluciones consiste, como es bien conocido, en establecer ciertas limitaciones cuantitativas a la compensación de los tributos satisfechos en el extranjero, aunque tampoco esas limitaciones constituyen una solución completa, pues siguen originando pérdida parcial de la soberanía fiscal y, además, generan situaciones de doble tributación internacional por los tributos extranjeros no compensados.

⁴⁴³ Sin embargo, la aplicación del criterio de residencia exige de dos requisitos que difícilmente suelen darse en toda su extensión. El primero, que para establecer el gravamen se necesita, de forma casi ineludible, la información que ha de suministrar el país donde se obtienen los rendimientos, país que es, precisamente, el que no va a obtener ingreso alguno por el impuesto y que, por tanto, tendrá escaso interés en suministrarla, pues ello podría ahuyentar a los capitales foráneos de su territorio. El segundo, que todos los países deben implicarse simultáneamente en esta solución pues, de otro modo, si frente a los países que hayan decidido aplicar el criterio de residencia mediante el correspondiente intercambio de información existiese un solo país que no suministrase la información necesaria para el gravamen, éste acabaría siendo muy probablemente el lugar de localización de la mayor parte de los factores si existiese simultáneamente libertad internacional de movimientos, como es el caso cuando se produce la globalización económica. Por ello, los organismos internacionales -y, especialmente, la OCDE- han insistido en la coordinación fiscal, suscribiéndose numerosos convenios bilaterales entre países que suelen responder a un esquema común de atribución de soberanía fundamentado en el principio de la residencia, aunque concediendo cierto margen al principio de la utilidad.

destino⁴⁴⁴. Como el coste de los factores que emplean las empresas y el valor de los bienes y servicios que venden determinan la cuantía de sus beneficios y rendimientos, la Hacienda pública ha tenido siempre gran interés en que la valoración de tales costes y ventas respondiese a la auténtica realidad de sus transacciones⁴⁴⁵. Esta es la razón por la que se han elaborado reglas que tratan de establecer criterios de valoración adecuado para esos intercambios, aproximando el valor fiscal de las transacciones al precio de mercado para productos o servicios similares, criterios que han sido recogidos en convenciones aduaneras internacionales.

Pasando ahora al segundo grupo de problemas fiscales que plantea la globalización, cabe distinguir entre los que se refieren a la asignación de recursos en el plano internacional –fenómeno relacionado con lo que viene conociéndose habitualmente por “deslocalización fiscal”- y los que se producen respecto a la equidad fiscal en un plano puramente nacional.

La globalización exige la libertad de movimiento de capitales y de bienes y servicios, pero esa libertad tiene consecuencias fiscales muy claras. En primer término, los rendimientos de un factor que pueda moverse libremente entre países difícilmente podrán gravarse en uno de ellos con cargas fiscales que conduzcan a retribuciones netas inferiores a las que se obtengan en otro pues, de ser así, el factor afectado se acabaría localizando en aquel país que ofreciese mayores rentabilidades netas. En condiciones de igualdad respecto a las restantes condiciones, es evidente que la productividad marginal del factor en cada país y los tipos de gravamen aplicables serían los que acabasen determinando la

⁴⁴⁴Esta solución es similar en su concepción al criterio de residencia, pues entiende que el gravamen debe llevarse a término en el lugar en donde se disfruta de los bienes y servicios considerados, es decir, en el lugar donde residen quienes los consumen. Ello obliga a eximir de gravamen en origen a los productos que vayan a ser exportados, sin perjuicio de que el productor pueda deducirse el impuesto soportado en la adquisición de los “inputs” para tales productos.

⁴⁴⁵Ese interés se ve, además, especialmente reforzado cuando los costes se originan en el exterior o las ventas se producen en otro país, pues en ese caso la alteración de los precios de las transacciones permitiría trasladar los beneficios empresariales al país de los suministros o al de destino de los productos, con pérdida para el país donde se realiza la producción. En el caso de ventas entre países podría, además, eludirse buena parte de los impuestos sobre el tráfico exterior de bienes y servicios.

localización de ese factor entre los distintos países. En segundo lugar, los factores que, como el trabajo, tengan una movilidad limitada o nula, podrán soportar cargas fiscales que difieran notablemente de un país a otro sin que se produzca un cambio masivo en su localización⁴⁴⁶.

Como consecuencia de lo anterior, cabe prever que, si existe competencia fiscal entre países, un gravamen nacional sobre rendimientos del capital que no esté internacionalmente coordinado puede acabar aproximándose a cero, porque cada país intentará reducir este gravamen para atraer flujos de capital a su propio territorio. De hecho algunos diseños actuales, que eximen o reducen la carga de los no residentes y no facilitan información sobre ellos a los países de residencia, responden a este planteamiento. El problema, sin embargo, es que la exención de esos rendimientos atrae al capital exterior pero induce a la localización en el extranjero del propio capital nacional, que en el extranjero goza de la consideración de no residente y del trato que se le niega en el país de origen.

Los problemas no acaban aquí. Desde la óptica de la equidad, la existencia de fuertes diferencias en el grado de movilidad internacional de los factores puede conducir a importantes desigualdades en la carga fiscal soportada por sus retribuciones dentro de un mismo país⁴⁴⁷. Por ello, la práctica inexistencia de coordinación entre países en el ámbito impositivo ha terminado por hacer hoy muy desiguales las aportaciones del trabajo y del capital al sostenimiento de las cargas públicas, con fuertes desventajas para los rendimientos procedentes del trabajo.

⁴⁴⁶Las variables fiscales suelen tener gran importancia a efectos de la localización de la producción, pues las empresas tratarán de elegir, en igualdad de las restantes condiciones, aquella ubicación que fiscalmente sea más beneficiosa, fragmentando internacionalmente su cadena de valor añadido para buscar para cada etapa de su formación aquellas localizaciones en la que los costes resulten más reducidos. Esta es, precisamente, la estrategia habitual de las empresas transnacionales.

⁴⁴⁷Mientras la carga fiscal del factor con mayor movilidad tendrá como límite la soportada en los otros países hacia los que pueda dirigirse, la del factor sin movilidad o con movilidad muy reducida –trabajo, especialmente– no tendrá otro límite que el que establezca las características de su propia oferta y demanda. De ahí que, si en ausencia de intercambio de información entre países se intentase equilibrar la carga fiscal que recae sobre los rendimientos del capital y sobre los del trabajo por la vía de los tipos impositivos, el capital se desplazaría hacia aquellos otros países que, en igualdad de las restantes condiciones, ofreciesen un mejor tratamiento tributario a sus rendimientos.

Cuando el problema se plantea respecto al objetivo de conseguir una cierta mejora en la distribución de la renta mediante los impuestos, no puede tampoco perderse de vista que la globalización de la economía introduce igualmente otra limitación importante: la progresividad formal de las escalas de gravamen tiene que reducirse sustancialmente porque, en caso contrario, el capital huirá por la frontera y eso puede ocurrir también, incluso, con el trabajo más cualificado, que siempre tendrá mayores oportunidades de movimiento que el no cualificado⁴⁴⁸.

Un último problema fiscal creado por la globalización es el relativo a los precios de transferencia, que ya se habían analizado anteriormente. La globalización supone, como ya se ha visto, la división en ámbitos nacionales distintos de la cadena total de valor añadido de un conjunto de grandes empresas, las llamadas "transnacionales". Esa división hace que el flujo de factores y productos en las distintas etapas de la producción se efectúe dentro de una misma empresa, pero en distintos ámbitos nacionales. De ahí que los precios internos a que tales factores y productos circulan por el interior de la empresa, pero traspasando las fronteras nacionales, puedan influir en la base de valoración fiscal de las respectivas operaciones simultáneas de importación y exportación entre naciones. Al ser tales precios internos resultados de meras convenciones y no precios de mercado, es muy probable que, a través de los mismos, se distorsionen no sólo los posibles derechos arancelarios sino, sobre todo, la valoración de los rendimientos y rentas que han de ser objeto de gravamen en cada país, es decir, se afecte positiva o negativamente a la soberanía fiscal de cada país implicado.

Como ya se ha visto, la solución tradicional de estos problemas viene consistiendo en la aplicación de valoraciones que reflejen los

⁴⁴⁸Como las retribuciones más elevadas corresponden generalmente al capital y a los niveles más cualificados del trabajo, lo más probable es que una política que ingenuamente pretenda una mayor igualdad en la distribución de la renta aplicando los instrumentos habituales de la progresividad formal –escalas de gravamen con tipos marginales muy elevados– acabe produciendo los efectos contrarios a los que pretende, pues la imposición así concebida terminará recayendo, casi exclusivamente, sobre los rendimientos del trabajo menos cualificado y sobre la renta de las personas con menor capacidad económica, aumentando la desigualdad.

precios de mercado. Sin embargo, como los productos que circulan por dentro de la empresa transnacional suelen ser de carácter intermedio, con muy diferentes grados de elaboración y, sobre todo, difícilmente equiparables a otros con precios efectivos, el precio de mercado simplemente no existe y, por ello, la solución tradicional respecto a los precios de transferencia resulta inaplicable.

El análisis que acaba de efectuarse permite mantener que cada vez en mayor grado las empresas comienzan a fragmentar sus procesos de producción entre países, dividiendo internacionalmente su cadena de valor y buscando aquellas localizaciones que ofrezcan la máxima rentabilidad en cada una de las etapas del proceso. De ahí que las variables fiscales sean muy relevantes a la hora de determinar la rentabilidad neta de un determinado proceso de creación de valor constituyendo, junto con la rentabilidad bruta del proceso, los costes de comunicación y transporte del producto y el nivel de riesgo de cada país, un elemento decisivo para la localización geográfica de ese proceso.

Por su parte, parece que la solución de los importantes conflictos fiscales que la globalización genera debería conducir al establecimiento de acuerdos entre países que posiblemente tengan que dejar de ser puramente bilaterales para transformarse en multilaterales. Es evidente que como, los países que no entren en ese tipo de acuerdos podrían obtener apreciables ventajas reduciendo sus tipos impositivos, resultará necesario que tales acuerdos se generalicen bajo el amparo de las autoridades internacionales. En todo caso, los acuerdos no tendrían necesariamente que conducir a la igualación de la fiscalidad en todos los países, sino que las ventajas fiscales de cada país podrían quizás tener en cuenta las diferencias en rendimientos y en riesgos. Lo que también está claro es que, en ausencia de una regulación internacional sobre estos temas, los impuestos sobre los rendimientos de los factores con mayor movilidad tenderían mundialmente a igualarse la baja.

6. Conclusiones sobre los determinantes del futuro de la imposición.

El análisis que acaba de realizarse respecto a la influencia de la asignación de recursos por el Sector público, el aumento de la capacidad económica y el crecimiento de la población, el papel de las políticas redistributivas, el cambio tecnológico y la globalización de la actividad económica sobre la evolución de los sistemas fiscales y la estructura y composición de los mismos permiten ordenar, a modo de resumen, las conclusiones siguientes sobre los determinantes del futuro de los sistemas fiscales y de los impuestos:

- **Primera**, que quizás durante las próximas décadas los países más avanzados continúen articulando políticas para reducir la dimensión de su Sector público, disminuyendo el actual volumen de sus gastos en relación al PIB.
- **Segunda**, que quizás ese proceso vaya acompañado de una cierta pérdida en el peso relativo de las transferencias y subvenciones, lo que redundaría en un mayor peso relativo de los gastos públicos en bienes de consumo e inversión, que responden mejor a un modelo de Sector público más centrado en el suministro de bienes de naturaleza social o de bienes preferentes.
- **Tercera**, que la reducción en el peso relativo del Sector público respecto al PIB es posible que pueda ser más importante en los países de la Unión Europea, porque actualmente son los que soportan Sectores públicos más voluminosos y alcanzan tasas más reducidas de crecimiento de la producción, aunque también es posible que las exigencias coyunturales de una situación deprimida frenen temporalmente esa tendencia.
- **Cuarta**, que el crecimiento de la capacidad económica de cada país, medida por su producción por habitante, es posible que influya sobre el peso relativo de sus impuestos directos y, en menor medida, en el de su seguridad social.

- **Quinta**, que si en las próximas décadas el comportamiento de la política de redistribución se centra en la lucha contra la pobreza, sus exigencias financieras en los países más avanzados no crecerán al mismo ritmo que la producción, pues los mayores niveles de riqueza de la sociedad las harán menos acuciantes.
- **Sexta** que, de adoptarse la reducción de la pobreza como principal criterio redistributivo, los impuestos tratarían de preservar mejor los niveles de renta que permitiesen la cobertura de las necesidades básicas, reduciendo simultáneamente la progresividad formal de sus tarifas, lo que evitaría que éstas perturbasen los incentivos para trabajar, ahorrar o asumir riesgos frenando el crecimiento económico.
- **Séptima**, que los avances tecnológicos y el diseño de nuevos programas y herramientas para la gestión masiva de datos y de otras informaciones influirán notablemente en la evolución de los impuestos, permitiendo que alcancen a todos los rendimientos y ciudadanos, lo que generalizará su impacto y reducirá los niveles de evasión tributaria.
- **Octava**, que esos avances de la tecnología es posible que permitan la introducción de nuevas instituciones en los tributos que pueden, incluso, alterar la naturaleza que hoy tienen o que induzcan a su sustitución por otros muy diferentes cuya aplicación no hubiera sido posible hasta ahora.
- **Novena**, que cada vez en mayor grado las empresas fragmentarán sus procesos de producción entre países, dividiendo internacionalmente su cadena de valor para buscar aquellas localizaciones que ofrezcan la máxima rentabilidad en cada una de las etapas del proceso.
- **Décima** que las variables fiscales son muy relevantes, junto con la rentabilidad bruta, los costes de comunicación y

transporte y el nivel de riesgo de cada país, para definir la viabilidad de un determinado proceso productivo y, por tanto, para su localización geográfica.

- **Décimo primera**, que la solución de los importantes conflictos fiscales que la globalización genera conducirá al establecimiento de acuerdos entre países que, posiblemente, tengan que dejar de ser puramente bilaterales.
- **Decimosegunda** que, como los países que no entren en ese tipo de acuerdos podrán obtener apreciables ventajas reduciendo sus tipos impositivos, parece necesario que esos acuerdos se generalicen bajo el amparo de una autoridad internacional.
- **Decimotercera**, que esos acuerdos no tendrían que conducir a la igualación de la fiscalidad en todos los países, sino que las ventajas fiscales de cada país podrían quizás ajustarse teniendo en cuenta, además, las diferencias en rendimientos y riesgos.
- **Decimocuarta**, que en ausencia de una regulación internacional sobre estos temas, los impuestos sobre los rendimientos de los factores con mayor movilidad tenderán a igualarse a la baja en un plano mundial.

Las conclusiones anteriores, obtenidas del análisis efectuado sobre los factores que parecen influir sobre la evolución de los sistemas fiscales, permiten ahora señalar cual puede ser, quizás, la evolución que sigan durante las próximas décadas esos sistemas y los tributos que los integran.

IV. EL FUTURO DE LOS SISTEMAS FISCALES Y DE LOS IMPUESTOS.

Predecir el futuro constituye, como indicaba al principio, una tarea arriesgada y todos, estoy seguro, compartimos plenamente esa opinión.

Pero es posible que predecir la evolución previsible de los impuestos no resulte, sin embargo, tan incierto, especialmente si la predicción se circunscribe al ámbito de las próximas décadas y toma en consideración las conclusiones obtenidas en el análisis anterior. En buena medida esa predicción no hará más que evaluar las consecuencias de los factores analizados sobre tales sistemas fiscales y sobre algunos impuestos en concreto, por lo que es posible que no incurra en excesivos riesgos de error en su contenido.

1. Niveles de presión fiscal y aproximación de los sistemas fiscales.

Muy probablemente la presión fiscal se reduzca en las próximas décadas hasta valores que se sitúen en el entorno o por debajo del 40 por 100 del PIB en los países que hoy se encuentra en niveles superiores, forzada esta situación tanto por las recomendaciones de los organismos internacionales como –y este posiblemente sea el motivo más importante- por la necesidad de competir en los mercados internacionales e interiores con los productos de países que mantienen costes públicos más reducidos. Una franja entre el 35 y el 40 por 100 del PIB puede ser la zona más probable donde termine por situarse la presión fiscal media de los países más avanzados.

El proceso de reducción de la presión fiscal tendría que ir acompañado de otro paralelo en el peso relativo del gasto público sobre la producción si se desea mantener el equilibrio en las cuentas públicas. Como la lucha contra los déficits de naturaleza estructural constituye un objetivo de política económica al que se van adhiriendo más países cada vez, una reducción del peso relativo del gasto público que posibilite la disminución de la presión fiscal se vería muy facilitada por una economía en crecimiento⁴⁴⁹. Por otra parte, si las hipótesis anteriores

⁴⁴⁹Si la producción creciese en torno al 3 por 100 anual en términos reales y la población en las proximidades del 0,7 por 100 anual, la presión fiscal se reduciría gradualmente si el gasto público aumentase solo un 2 por 100 en términos reales cada año, lo que garantizaría bienes, servicios, transferencias y subvenciones públicas por habitante crecientes a una tasa anual del 1,3 por 100. En tales circunstancias, pasar de una presión fiscal del 40 hasta el 35 por 100 del PIB llevaría algo más de trece años, lo cual no es mucho tiempo para una tendencia cuyos

sobre presión fiscal se cumpliesen, el peso relativo de la recaudación procedente de las cotizaciones sociales y de la imposición sobre nóminas podría quizás reducirse en un proceso de cierre gradual de la "brecha fiscal" que hoy existe entre el coste empresarial de utilización de la mano de obra y los ingresos netos percibidos por los trabajadores. Ello coadyuvaría también a reducir el coste de utilización de la mano de obra y, consecuentemente, a reducir en cierta medida la deslocalización de sectores productivos intensivos en el uso de trabajo.

Lo que puede retrasar más ese proceso de reducción de las cotizaciones sociales es la carga creciente del gasto público en pensiones, derivado de una evolución demográfica que conduce a poblaciones cada vez más viejas. Es posible que la solución, que vendrá urgida cada vez más por las dificultades para retener a las empresas dentro del territorio nacional⁴⁵⁰, tenga que derivarse, entre otras, de una profunda reforma del actual sistema de pensiones públicas, que quizás no pueda garantizar mucho más que una renta mínima de sostenimiento. Pero esa solución tendría que articularse con un horizonte temporal amplio, para evitar costes insoslayables e insostenibles a las generaciones que hoy se encuentran en las últimas etapas de su vida activa y que no han tenido ocasión de aportar recursos suficientes a los sistemas complementarios de previsión social.

El ajuste de las transferencias por pensiones alcanzado en las condiciones que acaban de exponerse reduciría a la larga el peso relativo de los gastos públicos por transferencias y aumentaría el papel de los que se concretan en bienes y servicios, configurando así un Sector público

movimientos parecen producirse casi por centurias o, en todo caso, influidos por convulsiones tan profundas como las dos guerras mundiales.

⁴⁵⁰Aunque quizás se trate de un fenómeno posiblemente circunstancial y relativamente limitado -que también se produjo cuando la integración de España, Portugal y Grecia en la Unión Europea y que benefició entonces especialmente a España- la actual emigración de muchas empresas hacia los antiguos países de la órbita de la extinta URSS que en los próximos meses se incorporarán a la Unión Europea reduciendo así sus primas de riesgo, pone de manifiesto la magnitud y persistencia de este fenómeno de deslocalización empresarial. Su solución reclama, con acuciante urgencia, ajustar los costes laborales en los antiguos países de la Unión y subraya la no menos acuciante necesidad de incorporar nuevas dosis de capital a sus procesos de producción para que, al beneficiarse de la innovación y la tecnología que aportan los nuevos equipos y diseños, sea posible sostener sus mayores costes de trabajo mediante una producción que, por su elevada calidad o novedad, resulte difícilmente desplazable a otros países menos avanzados.

más centrado en su papel central de suministrador de bienes y servicios sociales y de algunos bienes preferentes⁴⁵¹.

Por último, cabe prever que la aproximación de los sistemas fiscales que se ha dado con tanta intensidad en la última parte del siglo XX continúe produciéndose de todas formas, primero en una polarización cada vez más acentuada en torno a los dos modelos básicos de organización de los sistemas fiscales, es decir, en torno a los sistemas de imposición directa y a los sistemas de imposición múltiple. Pero quizás en un futuro algo más lejano, cuando los problemas actuales de financiación a largo plazo del sistema de pensiones queden mejor resueltos, se produzca una gradual aproximación de los sistemas de imposición múltiple hacia los sistemas de imposición directa, al perder algo de su peso relativo actual los ingresos derivados de las cotizaciones sociales.

2. La imposición personal sobre la renta.

Muy probablemente la imposición personal sobre la renta continuará siendo, en un futuro más o menos próximo, la figura estelar de todo sistema fiscal avanzado. Con el tiempo, ese papel puede verse incluso mucho más reforzado si se producen los acontecimientos que acaban de describirse en el epígrafe anterior y las cotizaciones sociales pierden peso relativo en el conjunto de la recaudación tributaria.

Pero posiblemente ese proceso de crecimiento relativo de la imposición sobre la renta tenga que ir acompañado de cambios sustanciales en la estructura del impuesto. Dos grandes líneas de cambio parecen abrirse paso en la configuración de este tributo. La primera se refiere a la nueva forma de plantear la progresividad del impuesto. La segunda, a la configuración de su base imponible.

⁴⁵¹ Como es bien conocido, los bienes y servicios sociales, dadas sus características técnicas, no pueden ser eficientemente asignados por el mercado, pues son de oferta conjunta y, además, no permiten la exclusión mediante precio. Ello justifica mejor que cualquier otra razón la actividad financiera del Sector público como suministrador de este tipo de bienes, junto con el suministro de los bienes preferentes o de consumo obligado.

- **Nuevos planteamientos de la progresividad.**

Respecto a la progresividad, no debe perderse de vista dos importantes cuestiones. La primera, que el objetivo de la política de distribución está cambiando apreciablemente en todos los países, concediendo un mayor énfasis a la lucha contra la pobreza. La segunda, que el servicio a los criterios de equidad y de mejora en la distribución de la renta no podrá lograrse en un futuro muy próximo al estilo y con las fórmulas impositivas que venían siendo tradicionales hasta ahora debido a las limitaciones que impone la globalización. De ahí que habrán de elegirse otras vías para mantener la progresividad efectiva de los nuevos impuestos personales, pero sin recurrir a tarifas con elevados tipos marginales⁴⁵². A tales efectos, los mecanismos que tengan que aplicarse posiblemente sean de una triple naturaleza. En primer término, la imposición personal sobre la renta tendrá que eliminar y refundir sus exenciones y deducciones, buscando un concepto de renta gravable mucho más amplio, que en la literatura sobre la materia suele conocerse bajo la denominación de "renta extensiva".

En segundo lugar, los impuestos sobre la renta tendrán que incorporar mínimos exentos elevados, que reflejen las circunstancias familiares de los contribuyentes y que permitan eximir la renta necesaria para la cobertura de sus necesidades básicas. De este modo se atenderá

⁴⁵²La única forma de medir con precisión la progresividad efectiva de un impuesto consiste en comparar la distribución de su carga, representada por sus recaudaciones efectivas finales, con la distribución por tramos de renta de las bases declaradas. Bajo estas condiciones, un impuesto resultará efectivamente progresivo si la carga final soportada por los escalones de bases más reducidas es, en relación al volumen de tales bases, menor que la que soportan los escalones de bases más elevadas. Se dice así que un impuesto es progresivo si, por ejemplo, el grupo de contribuyentes con rentas más reducidas que representan el 20 por 100 del total de las rentas gravadas soporta tan solo un 10 por 100 de la recaudación total del tributo, mientras que el grupo de los contribuyentes con rentas más elevadas, que representan otro 20 por 100 de las rentas gravadas, soporta el 50 por 100 de la referida recaudación total. El índice de Kakwani (1980) se fundamenta en este criterio que, a su vez, utiliza como instrumento básico de medición el índice de Gini, adecuadamente corregido. Recurrir para valorar la progresividad del impuesto al cálculo del tipo efectivo de gravamen soportado una o varias clases de contribuyentes al aumentar su nivel de renta constituye un procedimiento erróneo aunque muy común, porque cada contribuyente presenta muchas peculiaridades en cuanto a su nivel de renta, en la composición de la misma y en sus condiciones personales y familiares y no hay forma razonable de reducir esa enorme variedad de situaciones a la de un contribuyente "medio" sin pérdida completa de precisión en los resultados. La progresividad efectiva del impuesto la proporciona la distribución global de su carga sobre todo el colectivo de rentas y contribuyentes y no lo que resulte para uno o varios casos aislados, por muy representativos que se pretenda que sean.

adecuadamente al objetivo de lucha contra la pobreza, sobre todo si con el tiempo ese mínimo personal y familiar de exención se transforma en una subvención garantizadora de una renta personal mínima. La idea del impuesto "negativo" sobre la renta cobra así peso de nuevo como posible alternativa al sistema actual de transferencias y subvenciones sociales, aunque su completa viabilidad no se contemple todavía en el futuro más inmediato.

En todo caso, los mínimos de exención personales y familiares tendrán que igualarse, cada vez más, a la renta que auténticamente permita cubrir las necesidades básicas de los individuos y de sus familias. Si ello se consigue, carecerán de sentido las exenciones que hoy pretenden cubrir determinadas necesidades –enseñanza, sanidad y otras similares- al integrarse todas ellas en el concepto de renta básica protegida por el mínimo de exención, lo cual permitirá una notable simplificación del impuesto y lo hará más comprensible para el común de los contribuyentes.

Finalmente, tendrán que reducirse los tipos marginales máximos de las tarifas, pues afectan a la eficiencia y a la justicia del impuesto. A la eficiencia porque los tipos muy elevados suelen tener influencias muy negativas sobre las decisiones de trabajar, ahorrar o asumir riesgos, así como sobre la localización de los factores y procesos de producción. A la justicia, porque marginales por encima del 50 por 100 comienzan a considerarse como confiscatorios en casi todo el mundo.

Esos cambios en las tarifas irán acompañados, además, de una muy probable reducción en el número de sus tramos, de forma que en el futuro resultarán muy frecuentes tarifas de tres o cuatro tramos solamente. Lo que parece menos probable es que se llegue a un tipo único, porque un solo tipo en este impuesto implica un crecimiento de la progresividad muy rápido, de modo que la curva de tipos efectivos pronto se hace asintótica al nivel del tipo máximo. Por el contrario, tarifas de tres o cuatro tramos permiten graduar mejor el nivel de progresividad y ajustarlo más adecuadamente a los respectivos niveles de renta.

- **Configuración de la base del impuesto**

La configuración futura de la base del impuesto personal sobre la renta plantea varias cuestiones de gran interés. La primera de ellas se refiere a la forma en que los mínimos personales y familiares se tendrán que articular en el impuesto, lo cual también tiene bastante que ver con la pureza metodológica de éste y con el grado de comprensión del mismo por los ciudadanos. Como es bien conocido, el impuesto personal sobre la renta –el popular IRPF, como se le conoce en España- es un tributo que trata de gravar la capacidad de pago medida a través de la renta. Pero la capacidad de pago de un individuo cuando se mide por su renta no comprende solo esa renta sino también otros ingresos que propiamente no constituyen renta desde el punto de vista económico, tales como algunas de las transferencias recibidas y casi todas las ganancias patrimoniales realizadas.

Del mismo modo, la capacidad de pago -es decir, la capacidad para soportar el impuesto- exige deducir de esos ingresos acrecentados la cantidad necesaria para atender las necesidades básicas del contribuyente y de su familia. Así, la capacidad de pago⁴⁵³ estaría constituida por su renta acrecentada con las transferencias recibidas y las ganancias patrimoniales realizadas, deducidos los mínimos de exención personales y familiares. Por eso la imposición personal sobre la renta ha ido configurándose cada vez más conforme a la estructura indicada, que ya hoy es la más común en los países de nuestro entorno, la que mejor permite visualizar al ciudadano su auténtica capacidad de pago y, consecuentemente, la que más comprensible hace el impuesto a grandes masas de población.

La segunda de estas cuestiones tiene también mucho que ver con las exigencias que supone la globalización para los sistemas impositivos. Como se ha expuesto anteriormente, la tributación de los

⁴⁵³La capacidad de pago no refleja más que el máximo de lo que el contribuyente puede entregar al sector público como impuesto sin desatender ni sus necesidades básicas ni las de su familia. Véase Goode (1964), Pag. 31. Este autor señala literalmente que "en el sentido más elemental, la capacidad de pago significa solamente la posesión de recursos que pueden entregarse al Estado".

rendimientos del capital –el factor con movilidad plena a través de las fronteras nacionales- está siendo cada vez más reducida en casi todos los países, al objeto de evitar su deslocalización. Por ello, resulta perfectamente explicable que Suecia, Noruega y Finlandia hayan disminuido la presión sobre los rendimientos del capital, comenzando a aplicar a la tributación personal una solución que viene conociéndose con el nombre de “sistema dual” y que consiste en someter a mínimo de exención y a tarifa progresiva –es decir, a cargas más elevadas generalmente- sólo los rendimientos empresariales puros y los del trabajo cuando son obtenidos a corto y a largo plazo, mientras que todos los rendimientos de capital, cualquiera que sea su plazo de obtención, y las ganancias y pérdidas patrimoniales, tanto a corto como a largo plazo, quedan sometidas a un tipo fijo de gravamen, con menor carga que los anteriores.

Frente a esta solución “dual”, la mayor parte de los países de nuestro entorno se vienen inclinando hasta hoy por la existencia de una base imponible general del impuesto, que incluye los rendimientos generados a corto o a largo plazo por el trabajo, el capital y las actividades empresariales, junto con las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas a corto plazo. Al lado de esta base imponible general, sobre la que se aplica el mínimo de exención y la tarifa progresiva, algunos países establecen además una base imponible especial para el gravamen exclusivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a largo plazo mediante un tipo único de gravamen, casi siempre cifrado en las proximidades del 20 por 100. Este es el sistema que suele denominarse “sistema unitario atenuado” y que siguen, entre otros, Francia, Italia, Dinamarca, los Estados Unidos de América, el Reino Unido e Irlanda, mientras que en otros países simplemente se venían dejando sin gravar hasta hace muy poco las ganancias y pérdidas patrimoniales a largo plazo⁴⁵⁴.

⁴⁵⁴Las recientes leyes española para la reforma del IRPF se han inclinado por la solución unitaria atenuada, entendiendo que esta solución introduce elementos suficientes para preservar la naturaleza personal del impuesto, al tiempo que mantiene una igualdad de trato respecto al que conceden los países más directamente relacionados con nosotros. La solución dual, por el contrario, hubiese representado una ruptura muy grande con el concepto de capacidad que articula el IRPF y habría limitado drásticamente la progresividad del mismo, reduciendo el grado de equidad del tributo. Además, nos hubiese separado sustancialmente de la fiscalidad de

Hay que preguntarse, igualmente, por cual será el futuro de estas soluciones respecto a la base del impuesto. Varios son los factores que hay que tomar en consideración para tratar de pronosticar ese futuro. En primer término, habrá que tener en cuenta el valor que los países concedan al criterio de la capacidad de pago como fundamento de un impuesto personal. En segundo lugar, habrá que observar que es lo que está ocurriendo en nuestro entorno y lo que cabe prever que ocurrirá en las próximas décadas con la globalización y sus consecuencias.

Desde el punto de vista de la capacidad de pago entendida como concepto global que de algún modo muestra hasta donde puede alcanzar la carga de los impuestos personales sobre la renta, no cabe duda de que los Estados están perdiendo interés en ella pues en todo el mundo estos tributos recaen con mucha mayor fuerza sobre los rendimientos del trabajo que sobre los del capital, pese a que ambos suponen capacidades tributarias aparentemente iguales⁴⁵⁵. Y si se atiende a lo que está ocurriendo últimamente, cada vez son más frecuentes los tratamientos especiales y menos gravosos para los rendimientos del capital, para evitar las consecuencias de la deslocalización fiscal. Lo cual no implica, en absoluto, una valoración positiva de estas situaciones sino mera descripción de las mismas y de su acrecentada frecuencia.

A las anteriores circunstancias es evidente que hay que unir otras cuatro no menos importantes. La primera, que poco a poco parece perfilarse internacionalmente un régimen de retención liberatoria para los rendimientos de capital a la vista de los efectos que produce la globalización. La segunda que, además, algunos países –los Estados Unidos de América especialmente- se han inclinado recientemente por

nuestros vecinos más próximos.

⁴⁵⁵Realmente las capacidades tributarias de los rendimientos del trabajo son, para iguales cantidades, más reducidas que las que corresponden a los rendimientos del capital, pues los primeros están limitados por la vida activa del trabajador y los segundos no tienen plazo de caducidad si se tiene en cuenta que la depreciación de los bienes de capital es fiscalmente deducible mediante las amortizaciones. Sin embargo, no suele reconocerse fiscalmente de modo explícito la “depreciación” del trabajador por el transcurso de su vida activa, aunque las deducciones especiales por la percepción de rendimientos del trabajo en el IRPF quizás tengan que ser asimiladas a este concepto.

excluir a los dividendos del impuesto personal sobre la renta como procedimiento para resolver la llamada doble imposición económica de esos dividendos. La tercera, que las ganancias patrimoniales disfrutaran en todos los países de un menor gravamen, configurado casi siempre a tipo fijo. Finalmente, que resulta muy fácil transformar en ganancias patrimoniales casi todos los restantes rendimientos del capital.

Todo ello hace pensar en que los tratamientos conjuntos y uniformes de los rendimientos de trabajo y de capital, propios de un impuesto sintético sobre la renta, se están abandonando con rapidez. De ahí que sea posible pronosticar que quizás en pocos años se asista a una diferenciación de los tratamientos conjuntos de los rendimientos de trabajo y de capital que hasta hoy se vienen aplicando mayoritariamente en el impuesto personal sobre la renta. Por ello es posible que se hagan cada vez más frecuentes las soluciones tipo imposición "dual", más próximas a una concepción analítica de ese impuesto que a la sintética que ha dominado en la segunda mitad del siglo XX. Pero esas soluciones, pese a aproximarse a las duales, es posible también que no se articulen siguiendo todas las características que han tipificado a éstas en los países nórdicos y que, sin duda, parecen más racionales dentro de esta línea de diferenciación de tratamientos.

Por el contrario, parece más probable que esa diferenciación acabe conduciendo a soluciones algo distintas de las "duales" de hoy y que podrían consistir, en líneas generales, en que los dividendos soporten solo la carga del impuesto sobre sociedades, sin quedar sometidos al impuesto personal sobre la renta (solución de los Estados Unidos de América hoy) y que los restantes rendimientos de capital y las ganancias patrimoniales realizadas tributen mediante un tipo fijo común para ambos, cualquiera que sea el plazo de su obtención y sin distinciones respecto a su naturaleza, pero también sin que les sean aplicables los mínimos personales y familiares de exención. Teniendo en cuenta los acuerdos a que se está llegando en el ámbito internacional, es probable también que ese tipo fijo se acabe situando en las proximidades del marginal inferior de la escala progresiva del impuesto.

Esta fórmula no coincide estrictamente con la "dual" de hoy en algunos países nórdicos, pero se le acercaría mucho. Podríamos denominarla "dual más generalizable".

Las razones que podrían esgrimirse en defensa de ese posible modelo serían varias pero se fundamentarían en el hecho de que en mercados en expansión los dividendos no son la fuente más importante de retribución al accionista y que los mínimos personales y familiares reducen sustancialmente la carga efectiva del tributo para los escalones de renta más baja. De ahí que una evolución como la pronosticada es posible que en realidad no afectase demasiado a la equidad en los tramos en que se acumula la masa más importante de contribuyentes aunque aparentemente beneficiase a los contribuyentes de renta más elevada. A favor de esa fórmula podría argumentarse también que hoy muchos de esos contribuyentes están ya disfrutando de beneficios similares mediante la deslocalización de sus inversiones, la interposición de sociedades y la fácil transformación de rendimientos en ganancias patrimoniales.

Lo que sí parece claro es que, de producirse una evolución como la descrita, se pondría en riesgo la significación que hasta hoy ha mantenido el impuesto personal sobre la renta de constituir la figura esencial para el gravamen de la capacidad de pago de cada ciudadano. Sin duda, la base de gravamen no reflejaría esa capacidad al no incluir los dividendos, aplicarse los mínimos personales y familiares exclusivamente sobre una parte de la renta y gravarse los rendimientos de trabajo con una tarifa diferente a la que gravaría los rendimientos de capital.

En todo caso, cualquiera que sea la posición que se adopte respecto al papel del IRPF en la mejora de la distribución de la renta y riqueza, son precisamente consideraciones de justicia en la distribución de la carga las que están frenando por ahora la expansión de las soluciones "dual"⁴⁵⁶, aunque no se sabe por cuanto tiempo esta

⁴⁵⁶La consideración de las negativas consecuencias que podría tener una solución de tipo "dual" desde el punto de vista de la equidad pesaron especialmente en la Comisión para la reforma del IRPF español del 2002, inclinándole por mantener una solución de base unitaria atenuada en lugar de una solución próxima a la "dual más generalizable" descrita más

barrera, cada día más débil, podrá contener el creciente impulso de la globalización, salvo que se alcance un acuerdo multilateral muy amplio para un tratamiento fiscal más homogéneo de los rendimientos de capital. También es posible que el acuerdo que finalmente se alcance no difiera mucho de la fórmula "dual más generalizable" que se ha expuesto más arriba.

3. La imposición patrimonial

La imposición patrimonial suele estar constituida por dos figuras tributarias de cierta entidad y otras varias de mucho menor porte. Las primeras son el impuesto personal sobre el patrimonio neto y el impuesto sobre sucesiones y donaciones. Las figuras menores son algunos tributos sobre transacciones patrimoniales y otras, habitualmente de carácter local, que gravan la mera tenencia de bienes inmuebles.

Los tributos sobre transacciones patrimoniales no son impuestos sino más bien tasas, porque la transacción en sí misma no implica capacidad de pago que justifique la existencia de un impuesto. Los tributos locales sobre la tenencia de bienes inmuebles pueden estar algo más justificados como medios de distribución de costes públicos, pero se enfrentan a la existencia de un impuesto personal sobre el patrimonio neto al incidir sobre una parte de ese mismo patrimonio. De ahí que esas dos categorías de impuestos no sean aquí objeto de análisis, que se ceñirá exclusivamente al impuesto personal sobre el patrimonio y al impuesto sobre sucesiones y donaciones.

- **Impuesto personal sobre el patrimonio neto.**

Una figura que probablemente acabe teniendo un desarrollo algo más amplio que el actual es el impuesto personal sobre el

arriba y solicitada por algunos. Pero ese planteamiento puede terminar cambiando en un futuro próximo si los países de nuestro entorno continúan adhiriéndose a este tipo de soluciones. Holanda y Austria ya han elegido un camino mucho más próximo al descrito como "dual más generalizable" y eso parece que también está haciendo Bélgica.

patrimonio neto que, aunque se encuentra todavía poco extendido en los sistemas tributarios actuales, es posible que se acabe utilizando más en las próximas décadas⁴⁵⁷. En todo caso su ascenso no se derivaría tanto de una cotización al alza de su capacidad recaudatoria o redistributiva como de una mayor apreciación de su papel en la lucha contra el fraude fiscal y de su apoyo a la equidad en la distribución de la carga tributaria.

Desde un punto de vista recaudatorio, el impuesto personal sobre el patrimonio neto se enfrenta con graves problemas de valoración de activos y de rentabilidad de los mismos. Los problemas de valoración son de muy distinta entidad cuando se refieren a activos homogéneos con mercados fluidos y de cotización continuada que cuando se refieren a activos heterogéneos por su propia naturaleza y para los que no existe esa cotización continuada. Los problemas de rentabilidad se derivan de que el impuesto funciona como una especie de sobretasa del impuesto personal sobre la renta, porque es evidente que a largo plazo ha de pagarse con la rentabilidad obtenida del patrimonio objeto de gravamen y no con el mismo patrimonio, si no se desea que éste acabe desapareciendo. Por eso sus tarifas han de tener en cuenta las del impuesto personal sobre la renta y la propia rentabilidad de los activos sometidos a gravamen.

Estos problemas son los que han inducido al abandono reciente de este impuesto en algunos países de nuestro entorno. Pero su aplicación podría extenderse en el futuro si, en primer término, se abandonase la idea de un gravamen fundamentado en una valoración actualizada por la de un tributo fundamentado en valoraciones sobre costes históricos. En segundo lugar, sus tarifas deberían referirse y ligarse al nivel normal de tipos de interés de mercado, con lo que el impuesto no se convertiría en confiscatorio para situaciones de bajos tipos de interés pero induciría a una gestión más eficiente de los activos si sus rentabilidades cayesen por debajo de ese nivel normal de tipos.

⁴⁵⁷No sería ajeno al desarrollo de este impuesto el importante incremento que han experimentado en los últimos años el valor de los activos netos de las familias pese a su acelerado endeudamiento. Ese aumento apreciable en el valor neto de los activos ya se ponía de manifiesto en la última década del siglo XX. Véase Valle Sánchez (1998).

Bajo las premisas anteriores, no cabe duda de que un impuesto personal sobre el patrimonio neto podría constituir un complemento muy valioso del impuesto personal sobre la renta, tanto como instrumento para reequilibrar de algún modo el exceso de carga sobre los rendimientos del trabajo como herramienta de gran valor en la lucha contra el fraude. Esos dos papeles son los que podrían reanimar en el futuro la corta presencia actual de este tipo de tributos en los sistemas fiscales de hoy. Pero la probabilidad de que eso ocurra en un plazo breve es reducida y mucho más alta la de que, finalmente, sean esas las tareas que se asignen a más largo plazo a este tributo.

- **Impuesto sobre sucesiones y donaciones.**

El impuesto sobre las sucesiones, por el contrario, es bastante probable que vea reducido más todavía su escaso papel actual en los sistemas tributarios modernos, como consecuencia de la mayor extensión de la imposición sobre la renta y de los impuestos sobre el patrimonio neto, ambos de exacción anual. Los problemas que plantea este tributo a las transmisiones de patrimonios empresariales por causa de muerte terminarán por traducirse, como ya ha ocurrido en España y en otros países, en importantes exenciones sobre estas transmisiones.

Por otra parte, la transmisión por causa de muerte del patrimonio conjunto de la familia nuclear⁴⁵⁸ y dentro de la misma no suele poner de manifiesto ningún aumento en la capacidad de pago de los individuos que la integran, porque ya venían disfrutando conjuntamente de ese patrimonio antes de la transmisión del título jurídico a causa de la sucesión. En las transmisiones de esta naturaleza dentro de la familia nuclear la muerte solo añade dolor a algo que se limita al mero reconocimiento jurídico de un derecho del que ya se venía disfrutando plenamente de hecho. No hay casi nunca mejora de capacidad económica sino casi siempre empeoramiento de la misma.

⁴⁵⁸ Ha de entenderse por familia nuclear en este sentido la formada estrictamente por los cónyuges y los hijos.

Por eso es posible que la imposición sobre sucesiones acabe por desaparecer en estos supuestos, aunque se mantenga para sucesiones más lejanas e, incluso, para algunos casos de donaciones. La existencia de un impuesto personal sobre el patrimonio neto de exigencia periódica reforzaría estos planteamientos. De ahí que no quepa esperar un brillante futuro para el impuesto sobre sucesiones.

4. La imposición empresarial

El conjunto de impuestos que recaen inicialmente sobre las empresas está constituido por el impuesto sobre sociedades, la imposición sobre el consumo exigida a través de las empresas productoras, distribuidoras o prestadores de servicios generalmente bajo la forma de impuesto sobre el valor añadido, los impuestos sobre consumos específicos, también exigidos habitualmente a las empresas fabricantes o distribuidoras de los productos gravados, y las cotizaciones sociales que -aunque parcialmente, recaen inicialmente sobre los trabajadores- también se exigen en su totalidad a través de las empresas que emplean trabajo. Todos ellos pueden verse afectados por los factores que han sido objeto de análisis anteriormente.

Impuesto sobre sociedades.

Por lo que respecta al impuesto sobre sociedades no cabe duda de que en los últimos tiempos ha experimentado en la mayor parte de los países un proceso gradual de aproximación de su base imponible -el beneficio fiscal- al beneficio contable. Ese proceso ha venido favorecido, además, por la progresiva consolidación de principios y criterios contables generalmente aceptados y por el peso creciente de las empresas multinacionales y transnacionales sometidas a múltiples jurisdicciones fiscales. En todo caso, esa tendencia puede hacerse mucho más intensa en los próximos años y complementarse, probablemente, con la generalización de los sistemas para eliminar la

tributación soportada por los dividendos, de forma que se evite la doble carga que en algunos países todavía representa la coexistencia del impuesto sobre sociedades con el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Sin embargo, las nuevas normas de contabilidad que en un futuro inmediato obligarán a la mayor parte de las sociedades a valorar sus balances con criterios muy próximos a los de mercado pueden conducir a la existencia de fuertes discrepancias entre el beneficio fiscal, que generalmente no refleja las ganancias ni las pérdidas patrimoniales no realizadas, y el beneficio contable que, bajo determinadas condiciones, podría verse afectado por estas nuevas normas. Esa situación podría reforzar el natural deseo de la Administración pública por disponer de unas normas autónomas de valoración del beneficio a efectos puramente fiscales, lo que originaría un nuevo distanciamiento entre los criterios contables y los tributarios. No debería ser así en ningún caso, aunque tuvieran que establecerse los necesarios procedimientos para evitar que las ganancias y pérdidas patrimoniales no realizadas que se computen contablemente influyan en las magnitudes fiscales.

Por otra parte, el proceso de reducción de exenciones e incentivos que se ha iniciado hace ya varios años en este impuesto continuará todavía durante algunos años más, otorgando mayor peso relativo a su recaudación. En cuando a la posibilidad de que en las próximas décadas el impuesto sobre sociedades acabe siendo totalmente suprimido, como han propuesto algunos hacendistas, quizás no pueda descartarse totalmente, pero su realización efectiva no parece demasiado probable, sobre todo teniendo en cuenta la tendencia a la transnacionalidad de las empresas y el deseo de los gobiernos de disponer de algún instrumento de control y de información sobre las mismas.

- **Tributación sobre el valor añadido**

Muy probablemente el impuesto sobre el valor añadido continuará en los próximos años su trayectoria ascendente, pasando a formar parte de la práctica totalidad de los sistemas tributarios y

aumentando su peso relativo en ellos. Su posible generalización podría ir acompañada de una notable simplificación y, quizás también, de una cierta uniformidad internacional en sus tarifas, todo lo cual facilitaría el comercio entre países y aumentaría el grado de neutralidad de los sistemas tributarios.

Sin embargo, a más largo plazo y contando con un creciente uso de medios de pagos electrónicos en las transacciones, resultaría mucho más eficiente que el consumo se gravase mediante un impuesto sobre las ventas al por menor que con un impuesto sobre el valor añadido. Un impuesto sobre las ventas al por menor implicaría en su gestión solo a las empresas minoristas, mientras que el IVA incide hoy en todas las empresas que componen la cadena de producción-distribución de bienes y servicios, con importantes volúmenes de costes indirectos e ineficiencias.

El problema de un cambio como el que acaba de indicarse estribaría en las mayores posibilidades de fraude que se podrían generar con un impuesto sobre las ventas al por menor⁴⁵⁹, pero esas posibilidades se verían drásticamente reducidas de producirse la generalización de los sistemas electrónicos de pago, lo que conllevaría una mucha mayor facilidad para el control de las transacciones. El problema de los ajustes fiscales en frontera o de la compensación al país de destino desaparecería

⁴⁵⁹ En buena medida la decisión de aplicar un impuesto sobre el valor añadido en lugar de un impuesto sobre las ventas al por menor para consumo se adoptó en la segunda mitad del siglo XX por los países que entonces integraban el llamado "Mercado Común Europeo" para evitar el fraude que se podría generar ante la incapacidad de controlar un elevado número de transacciones al por menor y para dar transparencia a los ajustes fiscales en frontera. El control cruzado de las ventas que puede proporcionar un impuesto tipo IVA se pensó que facilitaría, además, la gestión de otros impuestos tales como el de sociedades. Sin embargo, la realidad ha sido bien distinta. El IVA se ha configurado como un impuesto sobre cada transacción más que como un tributo sobre el volumen de ventas, con lo que no ha servido demasiado para mejorar la gestión de otros tributos. Tampoco el control cruzado de ventas se ha generalizado adecuadamente y, por otra parte, el IVA ha generado, además, un cuantioso volumen de fraude, con el problema adicional de que ese fraude se transmite y multiplica con rapidez a través de las cadenas de valor de la producción- distribución, especialmente cuando producción y consumo corresponden a espacios nacionales diferentes. Los costes en que las empresas incurren por la gestión del IVA son, en todo caso, muy cuantiosos e implican a todo el censo empresarial. Pese a ello, el IVA continúa siendo todavía hoy la mejor alternativa para la imposición sobre el consumo, lo que no significa que no pueda dejar de serlo si en un futuro se produjese la generalización de las transacciones electrónicas, lo que permitiría controlar razonablemente las ventas al por menor para consumo.

también con un único impuesto sobre las ventas al por menor para consumo, lo que impulsaría además el comercio internacional.

- **Impuestos sobre consumos específicos**

Es muy probable que, invirtiendo el proceso que les hizo perder peso durante el último tercio del siglo XX, los impuestos sobre consumos específicos recuperen una parte al menos de su antiguo protagonismo en los nuevos sistemas fiscales, aunque jugando papeles bien distintos a los que anteriormente desempeñaban. En ese sentido es muy probable que los impuestos sobre consumos específicos se orienten cada vez más hacia la consecución de un doble objetivo.

El primero y más importante sería el de constituir instrumentos eficientes para la distribución de ciertos costes sociales, para racionalizar el consumo masivo de algunos servicios públicos o para la protección del medio ambiente. El segundo y quizás menos relevante aparentemente podría ser el gravamen del ocio a través de ciertos consumos de lujo que suelen acompañar su disfrute, pero es posible que este último objetivo, que hoy parece modesto, revolucione en un futuro algo más lejano el papel de tales impuestos en una sociedad más próspera, con menos horas dedicadas al trabajo y con posibilidades inimaginables hoy de aprovechamiento de ese tiempo en actividades de ocio.

Por todo ello, es posible esperar una apreciable diversificación de este último tipo de impuestos sobre consumos específicos, que quizás acaben siendo una estrella de primera magnitud en el horizonte tributario de las próximas décadas, aunque sin recuperar totalmente en su conjunto el peso relativo que alcanzaron en otras épocas.

- **Cotizaciones sociales.**

Las cotizaciones sociales han experimentado una importante transformación a lo largo del siglo XX, pasando desde ingresos configurados originalmente como primas de seguros a adquirir características propias de

impuestos, aunque adscritas exclusivamente a la financiación de determinados servicios sociales. Al mismo tiempo, su papel se ha incrementado notablemente, aumentando el peso relativo de sus recaudaciones respecto al PIB. Al tratarse de tributos ligados al empleo de mano de obra, constituyen parte importante de la denominada "brecha fiscal" que se abre entre el coste de utilización de la mano de obra para las empresas y la retribución neta percibida por el trabajador.

Algunas de las características anteriores aconsejarían la reducción drástica de tales cotizaciones, sustituyendo la financiación que proporcionan por impuestos más eficientes y justos. Sin embargo, las tensiones crecientes que se están generando en la financiación de determinados servicios sociales parece que retardarán su posible sustitución, pues los sistemas de seguridad social se resistirán a perder tan sustanciosas fuentes de ingreso. Estas dos serán las fuerzas que, en consecuencia, configurarán el futuro de esta clase de tributos.

Pero quizás a más largo plazo las cotizaciones sociales terminen por desaparecer o, al menos, por reducir su importante peso relativo actual, lo cual solo sea posible si previamente se ajusta también el sistema de pensiones públicas y se transforma en una extensa red de seguridad que tenga por objeto proporcionar pensiones muy similares en su cuantía a toda la población por encima de una determinada edad. Ello supondría abandonar gradualmente el criterio "profesional" de la seguridad social, que la limita hoy a la población que previamente haya cotizado, y el criterio de que la pensión represente un alto porcentaje del salario con el que se alcanza la jubilación, en lugar de limitarse a una renta suficiente para cubrir las necesidades básicas de los jubilados o personas que hayan alcanzado la edad de jubilación.

5. Los sistemas fiscales del futuro.

Cuanto hasta aquí se ha expuesto permite formarse una idea bastante aproximada de lo que hoy podemos pensar con cierto

fundamento sobre la evolución previsible de los sistemas fiscales y de las figuras impositivas principales que los integran. En ese futuro, el papel que las ideologías dominantes atribuyan al Sector público en el ámbito de la asignación y de la distribución, el crecimiento de la producción por habitante, la evolución de la tecnología y la globalización de la actividad económica constituirán determinantes esenciales de esa evolución. Por eso, las tendencias que se han descrito respecto a estos determinantes permiten construir en estos momentos un cuadro relativamente coherente de los sistemas fiscales y de sus componentes en un futuro no muy lejano.

Datado en estos momentos y no en otros, el cuadro ofrece un panorama que hoy puede considerarse aceptable para los impuestos en el futuro. Pero resulta necesario insistir en que ese cuadro no contiene ninguna especie de profecía sino solo una mera predicción condicionada, pues no representa más que el resultado que razonablemente puede obtenerse de la proyección de unas tendencias, admisibles hoy pero no seguras mañana, en la evolución de los factores que condicionan la estructura y composición de los sistemas fiscales. En el análisis de esa evolución es en donde pueden encontrarse en cada momento las claves que, muy probablemente, configurarán el futuro de los impuestos.

V. NOTA FINAL: ALGUNAS CONCLUSIONES PARA ANDALUCÍA.

El cuadro nº 17 refleja el conjunto de ingresos presupuestarios de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el ejercicio 2004 y puede comprobarse a través de sus cifras como los tres primeros capítulos – Impuestos directos; Impuestos indirectos y Tasas, precios públicos y otros- representan un 38,41 por 100 del total de ingresos.

Cuadro nº 17					
INGRESOS PRESUPUESTARIOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA					
Ejercicio 2004					
Conceptos	Ingresos	% Total		Capítulos	% Total
Sucesiones y Donaciones	176.219	0,80	cedido		
Patrimonio	87.097	0,39	cedido		
IRPF	1.787.569	8,09	participación	2.050.885	9,28
Transmisiones patrimoniales	880.152	3,98	cedido		
Actos jurídicos documentados	807.948	3,66	cedido		
Impuesto sobre el Juego del Bingo	27.846	0,13	propio		
IVA	2.574.516	11,65	participación		
Impuestos Especiales	1.645.585	7,45	participación		
Impuestos Ecológicos	30.693	0,14	propio	5.966.740	27,00
Tasa fiscal sobre el juego	249.649	1,13	cedido		
Otras tasas	39.907	0,18	propio		
Precios públicos y otros ingresos	179.312	0,81	propio	468.868	2,12
Total tributos y precios públicos	8.486.493	38,41		8.486.493,00	38,41
Transferencias ctes. Admon. Gral.	9.206.427	41,66			
Transferencias ctes.empresas privadas	35	0,00			
Transferencias ctes.del exterior	1.561.800	7,07		10.768.262	48,73
Ingresos patrimoniales	55.940	0,25		55.940	0,25
Enajenación de inversiones reales	27.530	0,12		27.530	0,12
Transferencias públicas de capital	1.039.746	4,71			
Transferencias de capital del exterior	899.343	4,07		1.939.089	8,78
Activos financieros	10.035	0,05		10.035	0,05
Emisión de deuda	777.124	3,52			
Depósitos y fianzas recibidos	32.183	0,15		809.307	3,66
Total restantes ingresos	13.610.163	61,59		13.610.163	61,59
Total ingresos presupuestarios	22.096.656	100,00		22.096.656	100,00
Resumen capítulos 1, 2 y 3	Ingresos	% total ingr.		%(C1+C2+C3)	
Participaciones impuestos estatales	6.007.670	27,19		70,79	
Impuestos estatales cedidos	2.201.065	9,96		25,94	
Impuestos, tasas y precios propios	277.758	1,26	38,41	3,27	100,00

Fuente: Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía 2004 (BOJA 31-12-2003) y elaboración propia

Dentro de los ingresos tributarios y por precios públicos, las participaciones en impuestos estatales representan el 27,19 por 100 del total de ingresos presupuestarios y el 70,79 por 100 de los ingresos de los Capítulos 1, 2 y 3. Los impuestos estatales cedidos el 9,96 por 100 del total de ingresos presupuestarios y el 25,94 por 100 de los ingresos de los Capítulos 1, 2 y 3 y, finalmente, los impuestos, tasas y precios públicos propios, el 1,26 y el 3,27 por 100, respectivamente⁵².

A la vista de estos datos y teniendo en cuenta cuanto hasta aquí se ha expuesto, parece evidente que las participaciones en impuestos estatales –es decir, las participaciones en el IRPF, IVA e Impuestos especiales- pueden tener una evolución muy positiva, pues tales impuestos continuarán constituyendo la base y fundamento de los sistemas fiscales del futuro. Es más, si en un futuro más lejano el IVA se sustituyese por un impuesto sobre las ventas al por menor para consumo, ese tributo tiene características muy propias de impuesto local, por lo que quizás podría ser cedido a las Comunidades Autónomas o considerado como impuesto propio de las mismas.

Los impuestos cedidos no tendrán una evolución muy brillante, salvo quizás y en cierto sentido el Impuesto sobre el Patrimonio, que probablemente se vea reforzado en su significación aunque disminuido en sus recaudaciones. Pero a los Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –que representan hoy casi el 85 por 100 de los impuestos cedidos- no se les puede reconocer mucho futuro, ni en sus recaudaciones ni en su significación, conforme a lo ya expuesto anteriormente. Es posible que solo la Tasa fiscal sobre el juego tenga una evolución recaudatoria creciente en términos relativos.

Por último, los impuestos, tasas y precios públicos propios, que hoy tienen una significación muy reducida, es posible que en un futuro casi inmediato mejoren en cuanto a su peso relativo y significación. Comenzando por el Impuesto sobre el Juego del Bingo, es posible que aumente su peso relativo, porque las sociedades con mayor nivel de renta dedican también más recursos al ocio y a los juegos de azar. También es

posible que en el futuro los Impuestos ecológicos tengan un desarrollo más amplio y refuercen su papel en el presupuesto de esta Comunidad, aunque las autoridades habrán de ser especialmente prudentes en su aplicación para no limitar indebidamente el desarrollo de los sectores productivos andaluces. Y es evidente también que las "Otras Tasas" y los "Precios públicos y otros ingresos" de esa naturaleza pueden constituir importantes fuentes de recursos si sobre algunos servicios públicos prestados por la Comunidad se terminan imponiendo precios mínimos para racionalizar el consumo.

Poco queda más por exponer sino tan solo resaltar que probablemente sea la tarifa propia del IRPF y, si ese momento llegase, la imposición sobre las ventas al por menor para consumo sustitutivas del IVA, las vías más seguras e importantes para el desarrollo futuro de una auténtica corresponsabilidad fiscal por parte de las Comunidades Autónomas. Pero no debería olvidarse tampoco que Andalucía tiene necesidad de industrializarse⁵³ y atraer, para ello, capitales, trabajo especializado y empresarios. Por eso sus condiciones de rentabilidad neta deberían ser mejores que las de sus competidores, lo que no se lograría si los inversores, los especialistas o los empresarios se viesan incididos por una fiscalidad que estuviese por encima de la de otras Comunidades autónomas.

Profundizando en estos temas podría encontrar Andalucía sus mayores oportunidades para, en los próximos tiempos, ejercitar una política fiscal propia.

Bibliografía utilizada

Crossen, S.: "Taxing capital income in the Nordic countries: a model for the European Union?" .Incluido en Crossen, S. (ed.): "Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform" Oxford University Press. Nueva York, 2000.

Epicuro de Samos : "Máximas para una vida feliz". (c. 300 a. de C.). Traducción al castellano publicada en Ediciones Temas de Hoy. Colección Clasicos. Madrid, 1994

Fuentes Quintana, E.: "Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma". Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Madrid, 1975.

Giddens, A.: "Runaway World". Profile Books Ltd. Londres, 1999. Existe traducción al castellano bajo el título "Un mundo desbocado". Grupo Santillana de Ediciones, S.A. Madrid, 2000.

Gilpin, R.: "The Challenge of Global Capitalism". Princeton University Press. Princeton, 2000. Existe traducción al castellano publicada por Turner Publicaciones, S. L. Madrid, 2003.

Goode, R.: "The Individual Income Tax". Studies of Government Finance. The Brookings Institution. Washington, 1964. Existe traducción al castellano publicada por el Instituto de Estudios Fiscales bajo el título "El Impuesto sobre la Renta". Madrid, 1973.

Kakwani, N. C.: "Income Inequality and Poverty". World Bank Research Publication. Oxford University Press. Nueva York, 1980.

Kohl, R.: "Introduction to the Seminar on Globalisation, Poverty and Inequality". Incluido en OCDE "Globalisation, Poverty and Inequality". Paris, 2003.

Krugman, P. R.: "Growing world trade: Causes and consequences". Brookings Papers on Economic Activity. Washington, 1995.

Lauré, M.: "La Taxe sur le Valeur Ajoutée". Ed. Recueil Xirey. París, 1953.

Lebón Fernández, C.: "Discurso de ingreso". Academia de Ciencias Sociales y del Medio Ambiente de Andalucía. Sevilla, 2001.

Martín Rodríguez, M.: "La Hacienda Autonómica en Andalucía en tiempos de recesión". Papeles de Economía Española. Nº 59. 1994

Musgrave, R. A.: "Fiscal Systems" Yale University Press. New Haven, 1970. Existe traducción al castellano de Aguilar, S.A. de Ediciones. Madrid, 1973.

OCDE : "Globalisation, Poverty and Inequality". OECD Development Centre Seminars. Paris, 2003

OCDE : "Revenue Statistics 1965-2002". Paris, 2003

Rawls, J.: "A Theory of Justice". Oxford University Press. Londres, 1971. Existe traducción al castellano publicada por el Fondo de Cultura Económica. México, 1978.

Reinicke, W.: "Global Public Policy. Governing without Government". Brookings Institution Press. Washington, 1998.

Sala-i-Martín, X.: "The World Distribution of Income" National Bureau of Economic Research y Columbia University. Nueva York, 2003.

Schumpeter, J.A: "Die Krise des Steuerstaats". Zeitfragen aus dem Gebiet der Soziologie". Graz y Leipzig, 1918. Hay traducción al castellano en Hacienda Pública Española, nº 2, 1970.

Timm, H.: "Das Gesetz der Wachsenden Staatsausgaben". Finanzarchiv, FET 2, Band 21, 1961. Existe traducción al castellano en "La dinámica del gasto público". Instituto de Estudios Fiscales. Colección de Libros de Bolsillo. Madrid, 1974.

Valle Sánchez, V.: "Patrimonio, renta y ahorro de las familias españolas". Papeles de Economía Española. Nº 77, 1998.



Discurso de contestación

Del Excmo. Sr. D. Victorio Valle Sánchez

Excmo. Sr. Presidente
Señores académicos
Señoras y Señores

Por gentileza de mis compañeros que agradezco sinceramente, me ha correspondido a mí el honor de acoger a D. Manuel Jesús Lagares Calvo como miembro de la Academia de Ciencias Sociales y del Medio Ambiente de Andalucía y de contestar a su preceptivo discurso de ingreso.

Decir que su trayectoria humana, científica y profesional, el Profesor Lagares es bienvenido a nuestra Academia, es una verdad sin paliativos. Pero limitarse a ese reconocimiento, minusvalora el auténtico sentimiento de quien en este momento os habla.

En efecto, dar la bienvenida a Manuel Lagares es, en cierto sentido, como dársela a una parte de mí mismo. Atrás quedan más de siete lustros de tarea compartida, o muy cercana, desde los últimos años de la década de los sesenta en los que trabajamos codo a codo. Con otros queridos compañeros, en la Universidad y en el Instituto de Estudios Fiscales, bajo el magisterio y la dirección de D. Enrique Fuentes Quintana sobre las necesarias reformas de la economía y de la hacienda pública españolas, con la vista –y la ilusión– puestas en una España futura que asegurara en términos de paz, libertad, justicia y progreso de convivencia ciudadana, nuestra y de nuestros hijos.

Permítanme que repase ahora con brevedad el perfil del nuevo académico. Manuel Lagares nació en diciembre de 1941, en la Palma del Condado, en Huelva, en el seno de una familia media con larga raigambre en La Palma. Allí realizó sus primeros estudios y cursó el Bachillerato en régimen de enseñanza libre.

Siempre he oído decir a Manuel Lagares, en las ocasiones en que se ha referido a sí mismo y a su trayectoria vital, que ha sido y es un hombre

afortunado. Y siempre he creído que tal afirmación era un argumento retórico para atribuir a la diosa fortuna, lo que en realidad era fruto de su esfuerzo y tesón. Debo hoy reconocer que algo de razón no le hace falta. La probabilidad de que un niño y adolescente de la posguerra española, en un pueblo de Huelva sin Instituto de Enseñanza Media pudiera obtener una educación secundaria de la máxima calidad era prácticamente nula. Él, sin embargo sí tuvo esa posibilidad, que marcaría para el futuro su afición al estudio y la enseñanza, gracias a la tarea ejemplar de D. Antonio Molina, su maestro, discípulo a su vez de uno de los pedagogos más ilustres del pasado siglo D. Manuel Siurot, nacido precisamente en La Palma del Condado.

Al término de esa primera etapa escolar, a finales de los años 50, Manuel Lagares se plantea dar un salto hacia adelante y movido seguramente por el propósito de seguir, al menos, la trayectoria de algunos de sus más cercanos familiares y vincularse profesionalmente a una gran entidad financiera, decide adquirir la formación disponible en ese momento más próxima a su propósito aún difuso e incierto. Por ello decide comenzar los estudios de peritaje y profesorado mercantil en la Escuela de Comercio de Sevilla.

Es fácil entrever, con los ojos de la imaginación, la figura ilusionada y decidida aunque no exenta de dudas y temores, del joven Manuel Lagares en esta primera decisión importante de su etapa formativa.

En el terreno humano los años de la Escuela de Comercio le permitieron relacionarse con un núcleo importante de compañeros que el devenir del tiempo trocaría en amigos y, sobre todo, es en este periodo en el que se produce un hecho que marcaría, para bien, toda su vida: conoce a María del Carmen Gómez-Abascal Bernabeu, con la que años más tarde (en 1967) contraería matrimonio del que nacerían Juan José, Manolo y Alfonso.

Sus brillantes resultados le llevarían a obtener en 1961 una beca del Patronato Basagoti, del entonces Banco Hispano Americano, para continuar

sus estudios en Madrid, en la aún joven Facultad de Ciencias Políticas y Económicas. En la economía española se respiraban aires de liberalización. En 1959 se había aprobado el Plan de Estabilización. La coyuntura empezaba a apuntar una cierta recuperación más sólida y estable que la senda inflacionista sin horizonte que caracterizaba a los años anteriores. Todo parecía sugerir la existencia de posibilidades futuras para un joven estudioso y trabajador, en ese nuevo diseño de la economía que estaba despuntando. Una oportunidad que Manuel Lagares no estaba dispuesto a despreciar.

En 1964 culmina brillantemente su licenciatura con una sólida fundamentación que le permite seguir con precisión los consejos de nuestro común maestro el Profesor Fuentes Quintana: preparase para servir a la Administración pública en alguno de sus grandes cuerpos, para contribuir a introducir la racionalidad económica de la que las administraciones públicas españolas estaban tan necesitadas y simultáneamente avanzar en su proceso de formación universitaria hasta conseguir el grado de doctor y ejercer la docencia para compartir con los jóvenes generaciones el conocimiento y la experiencia. Un modelo que, siguiendo el ejemplo de otro andaluz ilustre D. Antonio Flores de Lemus, había sido motivo de inspiración para muchos de nuestros mejores maestros.

Manuel Lagares comienza ese doble caminar hacia las metas propuestas y las culmina con envidiable éxito.

En 1966 ingresa tras brillante oposición en el prestigioso Cuerpo de Intendentes al servicio de la Hacienda Pública, precisamente en la primera convocatoria a la que exclusivamente pueden concurrir economistas. Diferentes destinos y tareas van dejando muestras de su buen hacer: las delegaciones de Hacienda de Madrid y Sevilla, en prácticas, la de Badajoz en forma más permanente, el fugaz paso por el gabinete de la Dirección General de Impuestos Directos, de nuevo en Madrid, para recalar finalmente en el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, como Secretario General primero y Subdirector General después, llamado

por el Profesor Fuentes Quintana en el preciso momento en que se hace cargo de la Dirección del Instituto a comienzos de 1970.

En la segunda faceta, la universitaria, se va perfilando su atracción hacia la especialización en Hacienda Pública. Se iniciaría con la realización de una tesis doctoral sobre los incentivos fiscales a la inversión privada; un trabajo novedoso en cuya parte empírica se utilizaban técnicas de estimación avanzadas aprovechando la disponibilidad en el Instituto de Estudios Fiscales de lo que, en ese momento era un ordenador moderno – en realidad lento y ruidoso- que hoy nos haría sonreír en comparación con las modernas computadoras personales. Recuerdo que en el acto de lectura, el Profesor Fuentes comentó para referirse a las muchas horas de trabajo de Manuel Lagares: “Desde mi despacho en el Instituto he oído día tras día avanzar la tesis de Lagares”. Puedo dar fe de que no fue él solo quien percibió a lo largo de meses el ruido monótono de ese, entonces moderno, artefacto. Estábamos en 1973.

Luego vendría la plaza de agregado en la Universidad Complutense en 1975 y finalmente la Cátedra de Hacienda Pública y Sistema Fiscal en la Universidad de Alcalá de Henares que continúa felizmente desempeñando.

Proyección profesional

En cinco líneas principales creo que pueden resumirse los aspectos más destacables de la actividad profesional de Manuel Lagares.

La primera es su contribución a la modernización del sistema de imposición directa española. Sus ideas y su esfuerzo estuvieron tras los primeros estudios que, en el propio seno del Instituto de Estudios Fiscales, se fueron elaborando para disponer de una sólida fundamentación de cara a una reforma tributaria que más pronto o más tarde el país exigiría. Sus ideas sobre Hacienda Pública y fiscalidad recogidas en sus trabajos –como en el discurso que hoy nos ha ofrecido han contribuido seriamente a la

modernización del Sistema Fiscal español, de lo que constituye una clara muestra su labor como Presidente de las Comisiones para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas primero en 1977, y posteriormente en 2002.

También, en este terreno dirigió entre 1980 y 1983 el grupo de trabajo para el estudio del fraude discal y es clara su activa participación en los Informes que en un conjunto de hacendistas bajo la dirección del Profesor Fuentes Quintana elaboró en 1991 y 1992 sobre las líneas de reforma del IRPF y del Impuesto de Sociedades.

Su segunda línea de actividad profesional se desarrolla en la Confederación Española de Cajas de Ahorro en donde es actualmente Director General Adjunto y tiene bajo su responsabilidad el área asociativa. Su vinculación con CECA nace en 1976 y ha continuado hasta la actualidad, con el breve paréntesis al que haré referencia luego, y en la que Manuel Lagres asistido especialmente por sus colaboradores Francisco Castellano y Jorge Pereira, ha prestado importantes servicios a las Cajas de Ahorros españolas destacando particularmente el asesoramiento fiscal y financiero, la modernización de las estadísticas del Sector, la apertura al exterior con importantes tareas en el ámbito internacional, especialmente en América Latina, y el análisis y promoción de la Obra Social de las Cajas de Ahorros.

Su tercera línea nace en julio de 1977 cuando el profesor Fuentes Quintana es nombrado Vicepresidente Segundo del Gobierno para Asuntos Económicos y Ministro de Economía en el primer gobierno de la joven democracia española. Manuel Lagares le acompaña, una vez más, en esta nueva andadura. Decir sin más que fue Subsecretario de Economía entre julio de 1977 y febrero de 1978 no hace justicia al papel que el nuevo académico desempeñó en temas tales como la democratización del gobierno de las Cajas de Ahorros y sobre todo en el diseño y negociación de los Pactos de la Moncloa cuya importancia para la convivencia económica de los españoles en los primeros pasos de la recuperada democracia, hoy todo el mundo reconoce.

Es preciso destacar en cuarto lugar, su apoyo al desarrollo de la vida profesional de los economistas, especialmente a partir de 1999 en que fue elegido Decano-Presidente del Colegio de Economistas de Madrid bajo cuyo mandato esa corporación vive una de sus etapas más fructíferas al servicio de los intereses profesionales de los economistas.

Y cerraría, en quinto lugar, destacando la continuidad en su tarea universitaria ejercida hoy en su cátedra de la Universidad de Alcalá de Henares, como antes lo hiciera desde la Universidad Complutense y la UNED de la que dan testimonio en centenar de publicaciones académicas y la dirección de más de diez doctorales.

Muchos son, como se ve, las actividades, logros y realizaciones del Profesor Lagares Calvo, ejercidas siempre con un tesón inasequible al desaliento, con capacidad de impulso y organización y con culto exquisito de la familia y la amistad que en él es casi como un rito religioso.

Su discurso de ingreso en la Academia

Dedicaré ahora mí ya limitado tiempo al discurso que bajo el título "El futuro de los impuestos. Elementos para una hipótesis de trabajo" acaba de pronunciar cumpliendo así el requisito preceptivo para su ingreso en nuestra Corporación.

Este nuevo trabajo de Manuel Lagares se introduce, con clave española y europea, en el ámbito de la teoría de la evolución de la estructura tributaria, en la más pura tradición de los estudios de Harley Hinrichs y sobre todo de Richard Musgrave. Se trata, en definitiva de explicar los factores fundamentales que determinan los sistemas tributarios, y a la vista de su previsible evolución, predecir los rasgos básicos del cuadro tributario del futuro.

El desarrollo de su propósito, conforme a las prescripciones de Alan Prest, comienza con la descripción de los hechos, sigue con el análisis de los datos disponibles para extraer finalmente conclusiones y formular algunas sugerencias, cautelas y recomendaciones.

El punto de partida es la experiencia de la evolución de los sistemas fiscales en los países avanzados, entre 1965 y 2000 para extraer un conjunto de enseñanzas que les permiten postular que la evolución futura de los sistemas impositivos va a depender de cómo lo hagan los tres aspectos centrales que han venido condicionando en los últimos años su estructura: el crecimiento y composición de la producción nacional y de la población, los criterios prevalentes sobre la distribución de la renta y la desigualdad tolerable y, finalmente, los avances del proceso de integración y globalización económica.

Es ahí, en el análisis de la previsible evolución de esos factores básicos, donde se centra con precisión y maestría el discurso de Manuel Lagares para conducirnos a sus importantes conclusiones que posteriormente le permiten formular algunas sugestivas tendencias.

Más allá de ese detallado análisis que su discurso contienen, cinco predicciones generales tienen un claro atractivo como objeto de debate:

1. Es previsible una tendencia hacia la reducción de la presión fiscal en los países avanzados.
2. Cabe prever un auge del peso relativo de la imposición directa, mientras que la seguridad social moderará su importancia relativa.
3. La tendencia de la imposición sobre la renta personal se caracteriza por la amplitud en la definición de la base, la preservación de los niveles de renta que permiten cubrir las necesidades básicas y la reducción de la progresividad formal.

4. El avance tecnológico permitirá cosechar logros en la reducción del fraude y la evasión, y permitirá también rescatar ideas fiscales útiles relegadas por su inviabilidad práctica en el pasado.
5. La influencia de la fiscalidad sobre la localización de las actividades económicas exige, para evitar ineficiencias, una coordinación multinacional de la fiscalidad que no supone a priori uniformidad sino la fijación y control de las reglas del juego.

Solo el proceso futuro de contrastación empírica, de las hipótesis formuladas, conforme a la exigencia metodológica popperiana de las ciencias positivas, permitirá concluir sobre la veracidad de las predicciones científicas que ahora formula Manuel Lagares.

A priori es difícil disentir de sus conclusiones. En todo caso muchas de ellas abren nuevos horizontes a la investigación económica aplicada para ir precisando el sentido de la casualidad en las relaciones entre variables económicas y fiscales observadas en su comportamiento histórico.

Cuando del plano de las tendencias generales se pasa al de países concretos, aparecen dos factores que –pensando en España– podrían condicionar el curso futuro de los acontecimientos fiscales.

El primero es la necesidad de avanzar en la mejora de la eficiencia productiva del sector público. Un avance que hará más o menos viable la reducción sin traumas de la dimensión relativa del gasto público sobre la producción nacional y de la presión fiscal correlativa que, por cierto, en el caso de España ya ha experimentado una fuerte desaceleración de su crecimiento en los últimos años.

En segundo lugar, el desigual grado de desarrollo económico de los países integrados en la Unión Económica y Monetaria Europea, va a

exigir de algunos de ellos importantes esfuerzos de convergencia en los años inmediatos. Algunas reducciones de gasto público y algunos cambios del nivel y de la estructura tributaria deberán, seguramente, esperar turno en la pista de despegue de los cambios institucionales, hasta que la situación relativa de esos países pueda mejorar, fundamentada en avances en las infraestructuras y en crecimientos intensos de capital humano y tecnológico.

Concluyo. Los impuestos son necesarios en toda sociedad, en cuanto forma de financiar, con criterios de equilibrio entre eficiencia y equidad, los gastos precisos necesarios para la convivencia humana y su progreso.

Ningún gobernante democrático disfruta estableciendo impuestos. Con razón pudo afirmar el pensador británico Edmon Burke a mediados del Siglo XVIII "ser feliz estableciendo impuestos, como amar estar cuerdo, no son propios de la naturaleza humana". Por tanto, el nivel y la estructura de los impuestos no son arbitrarios, tienen su razón y fundamento y son fruto de un complejo proceso histórico, tras del cual hay importantes determinantes y condicionamientos.

Manuel Lagares nos ha aportado sólidos argumentos para una mejor comprensión del tránsito hacia la estructura impositiva del futuro.

Estoy convencido de que su discurso es sólo el comienzo de una relación que promete ser fructífera y enriquecedora para todos. Bienvenido sea a la Academia de Ciencias Sociales y del Medio Ambiente de Andalucía.